



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LA CONTABILIDAD EN LA ADMINISTRACION
PUBLICA FEDERAL

T E S I S

Que para obtener el título de
CONTADOR PUBLICO

P r e s e n t a

BERNARDO ALCARAZ CELESTIN

México, D. F.

1980



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

	<u>Página</u>
INTRODUCCION	7
CAPITULO I	
ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD DE LA HACIENDA PUBLICA FEDERAL	
A. Características Generales.....	10
B. Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.	11
C. Propósitos de la Contabilidad Gubernamental.....	17
D. Diferencias básicas entre la Contabilidad Pública-Federal y la Contabilidad General.....	19
CAPITULO II	
LA CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD E INCORPORACION DE LA CONTABILIDAD DE LA HACIENDA PUBLICA A LAS AREAS DE RESPONSABILIDAD	
A. Conceptos Generales.....	25
B. Control Presupuestal y otras medidas de eficiencia	27
C. Localización de las áreas de responsabilidad.....	30
D. Los presupuestos y su relación por áreas de responsabilidad.....	30
E. Aspectos que debe abarcar la contabilidad por áreas de responsabilidad.....	33
CAPITULO III	
PROYECTO DE IMPLANTACION	
A. Características del Sistema Contable.....	37
B. El Catálogo de Cuentas.....	40
C. Organización Contable.....	45
D. Caso Práctico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	57

CAPITULO IV	
EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS	
A. Concepto.....	72
B. Características del sistema.....	73
C. Objetivos.....	76
D. Diferencias entre el presupuesto tradicional y el presupuesto por programas.....	78
E. Ventajas.....	81
F. Información que se solicita a los Ramos para - consolidar las cifras.....	84
C O N C L U S I O N E S.....	94
B I B L I O G R A F I A.....	97

I N T R O D U C C I O N

En mi corta experiencia como pasante de Contador Público y en --pleado federal de la Dirección de Auditoría Presupuestal, dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fue mi deseo dar a conocer un tema poco conocido, como es la Contabilidad en la Administración Pública Federal, en el cual analizo y muestro un plano general de la problemática en la implantación de una contabilidad que proporcione información, tanto presupuestal como financiera y que reúna los requisitos de oportunidad, objetividad y confiabilidad.

El motivo del presente trabajo es mostrar una síntesis de la Contabilidad en la Administración Pública, con el fin de dar a conocer los aspectos que se consideraron de importancia para su aplicación y estudio.

Como primer punto y objeto de mi ponencia, inicio con antecedentes de la contabilidad en la Hacienda Pública Federal, así como también fue objeto de estudio la contabilidad por áreas de responsabilidad.

Continúo con mostrar el proyecto de implantación de la contabilidad en el Sector Público a través de mencionar un catálogo de cuentas y un caso práctico, para mejor comprensión de las personas interesadas en este tema.

Por último hago una breve introducción al Presupuesto por Programas que actualmente lleva a cabo el Sector Público, ya que está íntimamente relacionado con la contabilidad en el Sector Público.

Como principal objetivo del tema a desarrollar es dar a conocer el sistema contable del Sector Público y hacer notar las diferencias existentes entre la Contabilidad General y la Contabilidad Gubernamental.

Es mi deseo agradecer al Honorable Jurado las orientaciones y su benevolencia a los errores e imperfecciones de esta investigación.

C A P I T U L O I

Antecedentes de la contabilidad de la Hacienda Pública Federal.

- A. Características Generales.**
- B. Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.**
- C. Propósitos de la Contabilidad Gubernamental.**
- D. Diferencias básicas entre la Contabilidad Pública Federal y la Contabilidad General.**

A. Características Generales

Como es de todos conocido, el Sector Público Federal ha tenido en la última década un importante crecimiento. La presente administración se ha abocado, por un lado, a la conformación de una nueva estructura organizacional que permite evitar duplicidad de funciones, precisando responsabilidades por áreas. Así como también ha introducido innovaciones importantes para la eficiente administración de los fondos públicos a través de mejores sistemas y procedimientos de control.

Como eje rector de esta nueva estructura, tenemos la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, que establece que cada entidad del gobierno lleve su propia contabilidad, lo que implica la descentralización del sistema que hasta el año de 1976 manejó en forma centralizada la Contaduría de la Federación.

Los puntos comentados ya no son novedad, puesto que a la fecha los cambios están en plena marcha y sólo podemos observarlos y ajustar en lo necesario el instrumental de trabajo.

La implantación del presupuesto por programas ya en marcha, nos permitirá la evaluación de los trabajos de todo el Sector Público. Por supuesto que la programación del gasto se basa en directrices y planes de desarrollo económico y social que formula el ejecutivo federal, pero la responsabilidad de su ejecución es a cargo de las dependencias, fundándose en los

costos de los programas emprendidos.

Cada fracción programática debe expresar su gasto corriente:

- Servicios Personales
- Bienes de consumo y
- Demás costos inherentes

Sus requerimientos de inversión y las peculiaridades de sus ingresos si los tuviera.

Las autoridades administrativas de cada Secretaría de Estado, siempre han sancionado la viabilidad de sus operaciones presupuestales. Ahora tendrán la oportunidad de seguir las suyas de cerca también en el aspecto financiero de su realización, encarrando nuevas responsabilidades dentro de un ambiente de mayor libertad de acción.

B. Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público

La Ley en cuestión está integrada por los siguientes capítulos:

- 1) **Disposiciones Generales.**- En este capítulo se norman y regulan las actividades de programación, presupuestación control y evaluación del gasto público federal, mismas que están a cargo de la Secretaría de Programación y Presupuesto, la que dictará a las entidades del Gobierno Federal, las disposiciones procedentes para el eficaz

cumplimiento de sus funciones.

- 2) De los Presupuestos de Egresos.- Se refiere a la formulación de los presupuestos anuales de las entidades del Gobierno Federal y del Departamento del Distrito Federal, con apoyo en programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, los que estarán fundados en costos y asimismo definiendo el tipo y fuente de recursos para su financiamiento. La Secretaría de Programación y Presupuesto será la encargada de formular el Proyecto General de Presupuesto de Egresos, que el C. Presidente de la República somete a aprobación de la H. Cámara de Diputados.

- 3) Ejercicio del Gasto Público Federal.- Señala disposiciones para la asignación de recursos que se obtengan en exceso de los previstos en los presupuestos de egresos, autorizaciones de traspasos de partidas, disponibilidad de fondos, pagos cuando la vigencia del presupuesto de egresos hubiese concluido, autorizaciones para la celebración de contratos de obras y algunas otras normas referentes al registro y pago del personal civil y militar.

- 4) De la Contabilidad.- Señala normas para que las entidades del Gobierno Federal contabilicen, registren y fiscalicen las operaciones de activos, pasivos, capital o patrimonio, ingresos, costos y gastos, así como asignaciones -

compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y partidas de su propio presupuesto. Menciona también que los Estados Financieros y demás información financiera presupuestal y contable que emanen de las contabilidades de las entidades comprendidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación, serán consolidadas por la Secretaría de Programación y Presupuesto, la que formulará la Cuenta Pública que se presenta a la Cámara de Diputados.

Los principios fundamentales que se establecen en las disposiciones que se comentan, son en esencia los siguientes:

- Modernizar la concepción y manejo del gasto público federal, como un mecanismo de política a la acción en materia de gasto público y que éste se programe y efectúe eficientemente.
- Proveer que las decisiones en materia presupuestaria, de contabilidad y de gasto público se tomen dando la participación que corresponde a las Dependencias, facilitando la coordinación y congruencia de todos los Sectores.
- Sentar las bases para que en el más corto plazo se libere el ejercicio del gasto casi totalmente, con el objeto de que su ejecución pueda, sin trabas administrativas, cumplir las funciones que le están encomendadas, pero bajo la estricta responsabilidad de los Titulares.

- Programar todo el gasto, basado en las directrices y planes del desarrollo económico y social que formule el Ejecutivo Federal, señalando objetivos, metas y unidades responsables de la ejecución de los programas y que éstas estén fundadas en costos, como una meta próxima a alcanzar.

- Prever que la presentación de la situación de la Deuda Pública y de la Tesorería al final del ejercicio fiscal anterior, la estimación de la que tendrán al fin de los ejercicios fiscales del año en que se presenta el proyecto y del inmediato siguiente, se realice oportunamente y con la mayor claridad posible.

- En sustitución de la práctica que se llevó hasta el año pasado del entero y reitero de la Tesorería de la Federación de los fondos propios del Sector Paraestatal, éste proporcionará la información financiera, contable y adicional que se requiera, para evaluar el ejercicio de los presupuestos y los avances en la consecución de las metas para retroalimentar la programación, y en general, para conocer a fondo a cada entidad y establecer una más estrecha coordinación con sus registros contables. Por otro lado, también se procurará que su contabilidad se uniforme en un futuro cercano con bases en costos.

Como se observa, la contabilidad es un medio para producir sistemática y oportunamente información cuantitativa de las tran ---

sacciones que realiza el Gobierno Federal, con el objeto de facilitar a los Administradores Públicos la toma de decisiones. Dado a que el tema central es la Contabilidad, se hará referencia a algunos Artículos de la Ley en comentario, relativos a este tópico:

ARTICULO 36.- Cada entidad llevará su propia contabilidad, la cual incluirá las cuentas para registrar tanto los activos, pasivos, capital o patrimonio, ingresos, costos y gastos, como las asignaciones, compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y partidas en su propio presupuesto.

Los catálogos de cuentas que utilizarán las entidades a que se refieren las Fracciones I a V del Artículo 2º de esta Ley (Gobierno Centralizado y Departamento del Distrito Federal), serán emitidas por la Secretaría de Programación y Presupuesto y los de las entidades mencionadas en las Fracciones VI a VIII del mismo Artículo (los paraestatales) serán autorizados expresamente por dicha Secretaría.

ARTICULO 37.- La contabilidad de las entidades se llevará con base acumulativa para determinar costos y facilitar la formulación, ejercicio y evaluación de los presupuestos y sus programas con objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución. Los sistemas de contabilidad deberán diseñarse y operarse en forma que faciliten la fiscalización de los activos y pasivos, ingresos, costos, gastos, avances en la ejecución de los programas y en general de manera que permitan medir la eficacia y

eficiencia del gasto público federal.

ARTICULO 38.- Las entidades suministran a la Secretaría de Programación y Presupuesto, con la periodicidad que ésta lo determine, la información presupuestal, contable, financiera y de otra índole que requiera.

A su vez, la Secretaría de Programación y Presupuesto, proporcionará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relacionada con estas mismas materias en la forma y con la periodicidad que al efecto convengan.

ARTICULO 39.- La Secretaría de Programación y Presupuesto girará las instrucciones sobre la forma y términos en que las entidades deban llevar sus registros auxiliares y contabilidad y en su caso, rendirle sus informes y cuentas para fines de contabilización y consolidación. Asimismo, examinará periódicamente el funcionamiento del sistema y los procedimientos de contabilidad de cada entidad y podrá autorizar su modificación y simplificación.

ARTICULO 40.- Los Estados Financieros y demás información financiera, presupuestal y contable que emanen de las contabilidades, de las entidades comprendidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación, serán consolidadas por la Secretaría de Programación y Presupuesto, la que será responsable de formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública y someterla a consideración del C. Presidente para su presentación a la Cámara de Dipu-

tados, en los términos de la fracción I del Artículo 65 Constitucional dentro de los diez días de la apertura de sesiones ordinarias del Congreso de la Unión.

El Departamento del Distrito Federal formulará su Cuenta Pública Anual, la que someterá al C. Presidente de la República, por conducto de la Secretaría de Programación y Presupuesto, para fines señalados en el párrafo anterior.

ARTICULO 41.- En las dependencias del Ejecutivo y en el Departamento del Distrito Federal se establecerán Organos de Auditoría Interna, que cumplirán los programas mínimos de la Secretaría de Programación y Presupuesto.

Lo más importante que nos marcan los Artículos antes mencionados es que existe una dependencia que se encargará de consolidar cifras de todos los Ramos, y que a su vez será la responsable de formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública y someterla a consideración del C. Presidente para su presentación a la Cámara de Diputados; la dependencia que se describe es la Secretaría de Programación y Presupuesto.

C. Propósitos de la Contabilidad Gubernamental

Es claro determinar la importancia de la Contabilidad, ya que se convierte en una herramienta valiosa para los responsables de la administración de los fondos públicos, facilitándoles

conocer la adecuada aplicación de éstos y la toma oportuna de decisiones.

Para tener una idea gráfica de los propósitos que persigue la Contabilidad Gubernamental, se presenta el siguiente esquema que muestra con claridad sus objetivos:

1) **PROVEER INFORMACION:**

- Al Congreso.- Al rendir la Cuenta Pública.
- A los Administradores.- Para la toma de decisiones.
- A niveles superiores.- Para determinar políticas.
- Al pueblo.- Sobre el empleo de recursos públicos.

2) **PROPORCIONAR UN REGISTRO:**

- Preciso.
- Sistemático.
- Permanente.

De las operaciones financieras.

3) **PERMITIR LA PROGRAMACION:**

- A base de: Información Financiera Histórica.

4) **CONTROLAR A TRAVES DE SUS REGISTROS:**

- Programas.
- Recursos:
Financieros
Materiales

- 5) COMPARAR:
- Resultados con Planes.

D. Diferencias básicas entre la contabilidad pública federal y la contabilidad general

La contabilidad pública, no es una técnica diferente de la contabilidad general, sino sólo una adaptación de la misma a las características específicas de los gobiernos, por eso es menester señalar que la contabilidad pública, debe ajustarse a las técnicas y principios que rigen la contabilidad general. Se pueden apuntar como diferencias las siguientes:

INGRESOS

El estado obtiene sus ingresos fundamentalmente de los impuestos y derechos, y éste los regula por sus gastos, que contabiliza en una cuenta en la que asienta el importe estimado de un año, y en otra el ingreso real, su finalidad es la de invertirlo en la prestación de servicios públicos, los gastos que demanda el sostenimiento de la Administración Pública, realizar obras e inversiones de interés colectivo, subsidiar el consumo y la inversión de otros sectores estatales, paraestatales y privados.

La empresa privada obtiene sus ingresos de la explotación de su capital y éste los regula por sus entradas, los contabiliza

llevando cuenta y razón sobre el ingreso real, generado por la explotación de su giro.

Su finalidad es de producir mayores dividendos a sus accionistas.

Esta última es una de las diferencias más marcadas, ya que las compañías tienen como principal fin el obtener utilidades, lo contrario del gobierno, que tiene como fin el proporcionar bienes y servicios al pueblo.

E G R E S O

Su registro contable, se basa en, la asignación original decretada por el Presupuesto de Egresos, en un ejercicio fiscal, y el egreso real del ejercicio, cuando se produce la salida simultánea al egreso y la salida sin egreso, contablemente, todo cargo a la cuenta o cuentas de egresos de la Hacienda Pública, puede significar:

1. Disminución a la Hacienda Pública.
 - a) Gastos
 - b) Aumentos al Inventario.
2. Aumentos a los activos del Erario por Inversiones.
3. Disminuciones al Pasivo de Erario por amortización.

La Empresa Privada. Su registro contable se realiza al ocurrir la salida simultánea al egreso, la salida sin egreso y el egreso sin salida.

Todo cargo a las cuentas de gastos, puede significar:

1. Disminución al Capital Contable.
 - a) Gastos propios y normales del negocio.
 - b) Pérdidas originadas por operaciones de carácter financiero.

2. Pérdidas originadas por operaciones distintas a las normales del negocio.
 - a) Disminuciones al activo circulante por cuentas incobrables.
 - b) Disminuciones al activo fijo, por depreciaciones, agotamiento, obsolescencia.
 - c) Disminuciones al activo diferido por aplicaciones o amortizaciones.

A C T I V O

Estado

El activo no constituye en modo alguno la garantía de su pasivo, la garantía que respalda las obligaciones del Erario, la forman las Leyes que rigen el pago del pasivo, por otro lado el criterio que sustenta sobre la clasificación del mismo. En primer

término se agrupan los bienes y derechos susceptibles de enajenación y de mayor liquidez originados por operaciones de índole presupuestal.

En segundo, las disponibilidades que no tienen origen presupuestario, así como la cuenta de caja, que se afecta por operaciones de índole presupuestal o no presupuestal, y en tercero se agrupan los bienes destinados al servicio público.

La Empresa Privada

El activo constituye una garantía para el pasivo, éste se clasifica de acuerdo con su grado de disponibilidad o de su importancia con respecto a la inversión total, se realizan depreciaciones y se obtienen utilidades.

P A S I V O

Estado

El momento en que se registran las obligaciones en la Hacienda Pública Federal solamente se registran en forma parcial los pasivos, ya que en algunos casos las obligaciones no se contabilizan a pesar de conocer el monto y el beneficiario, como ocurre con los sueldos devengados por pagar.

La Empresa Privada

Son las obligaciones a cargo de la empresa y su registro en total, aún tratándose de los sueldos devengados por pagar.

CAPITAL CONTABLE

Estado

La contabilidad pública reconoce bajo el nombre de Hacienda Pública, a la diferencia entre activo y pasivo.

La Empresa Privada

Reconoce como capital contable a la diferencia entre el activo y el pasivo, o como la inversión inicial más las utilidades y las reservas de capital menos las pérdidas.

C A P I T U L O I I

La contabilidad por áreas de responsabilidad e incorporación de la contabilidad de la Hacienda Pública a las áreas de responsabilidad.

- A. **Conceptos Generales.**

- B. **Control presupuestal y otras medidas de eficiencia.**

- C. **Localización de las áreas de responsabilidad.**

- D. **Los presupuestos y su relación por áreas de responsabilidad.**

- E. **Aspectos que debe abarcar la contabilidad por áreas de responsabilidad.**

A. Conceptos Generales

La contabilidad por áreas de responsabilidad, encontró en este aspecto la conjugación ideal de la contabilidad y de la administración, aprovechando ésta integralmente la formación que aquella le proporciona.

1. Tradicionalmente, la contabilidad general clasifica los gastos de acuerdo con su naturaleza (sueldos, depreciación, renta), la contabilidad de costos utiliza centros o departamentos que le sirven como puntos convenientes para acumular erogaciones y provisiones como paso previo para aplicarles al costo de los productos.
2. No se conforma con identificar las operaciones, con el ejecutivo responsable, si no que utiliza medidas de comparación, generalmente presupuestos y costos estándar, para medir los resultados obtenidos.
3. La información, que tradicionalmente se turnaba al director de la empresa y a otros altos ejecutivos, ahora se lleva, debidamente seleccionada, a todas las áreas involucradas y para las cuales se ha establecido responsabilidad de supervisión, haciendo que ellos intervengan directamente en la formulación de sus objetivos, que comparen esos objetivos con resultados realmente obtenidos, que expliquen las variaciones que den sugerencias para mejorar

la marcha de la empresa.

Localización de áreas de responsabilidad:

Identificar los gastos e ingresos con los responsables, para lograr ésto la empresa debe tener claramente definidas las funciones y responsabilidades de cada uno de sus departamentos y de sus gentes, debe contar con una gráfica de organización que corresponda a la realidad y donde se muestren con toda claridad estas funciones y responsabilidades.

Normalmente, intentaremos llevar nuestro control financiero hacia cuatro niveles diferentes.

1. Director General, quien es responsable, frente al Consejo de Administración, de la utilidad neta obtenida por la empresa.
2. Directores de nuestras cuatro divisiones tradicionales: Ventas Producción, Finanzas y Relaciones Industriales, quienes son responsables de las ventas, costos y gastos.
3. Gerentes de Departamento, ejemplo:

	Gerencia de Contabilidad
	Gerencia de Auditoría Interna
Dirección de Finanzas	Gerencia de Crédito y Cobranzas
	Tesorería

4. Jefes de Sección o Supervisores. Control de varias gentes. No se considera práctico bajar más allá del cuarto nivel.- Ahora ya podemos pensar en la preparación de un catálogo de cuentas, que nos permita clasificar los gastos, costos e ingresos, en la misma forma que tenemos clasificada la responsabilidad de nuestro organigrama, el objetivo es agrupar las cuentas u operaciones necesarias, para estar en condiciones de informar a los interesados, cada fin de mes y a cada responsable, del área respectiva, sobre los gastos, costos e ingresos del período correspondiente.

B. Control Presupuestal y Otras Medidas de Eficiencia

Al hablar de contabilidad por áreas de responsabilidad no podemos, limitarnos nada más a mencionar los datos históricos hacia las áreas involucradas, es indispensable comparar estos datos, con lo que realmente ha ocurrido, con las medidas de eficiencia que previamente hayamos establecido y que llevan el propósito de conocer lo que debió haber sucedido en condiciones normales de eficiencia, es como podemos definir responsabilidades, conocer la eficiencia o ineficiencia, con la que trabajan nuestros ejecutivos, nuestros departamentos y nuestra organización en general, las medidas de eficiencia que utilizemos, deben ser las correctas, de lo contrario corremos el riesgo de tomar decisiones indebidas, es por lo que recomendamos el control presupuestal y los costos estándar, por ser procedimiento de

de sobra conocidos y que han probado la bondad de su aplicación.

Presupuestos.

En la práctica un gran número de empresas que pretenden estar aplicando un control presupuestal, por el hecho de comparar las operaciones proyectadas por la Contraloría con resultados realmente obtenidos en los departamentos involucrados, ventas, producción, idea que debemos desechar.

Para que la contabilidad por áreas de responsabilidad sea verdaderamente un instrumento de administración debe auxiliarse de una técnica presupuestal depurada, cuando menos como sigue:

1. Los presupuestos deben plasmar la política general de la compañía, estudiada por la Dirección General y aprobada por el Consejo de Administración, ésta será el punto central que coordine los presupuestos que posteriormente preparan cada uno de los departamentos.
2. En la elaboración de los presupuestos deben de intervenir todos los departamentos involucrados en sus respectivos niveles (cuatro), debidamente coordinados por el Director del Presupuesto, concientes de la forma como se coordine su presupuesto parcial con el general.
3. Es conveniente que la información fluya de abajo hacia

arriba, cada supervisor tomando sus objetivos particulares y siguiendo los lineamientos generales de los objetivos que se pretenden en la empresa, para que posteriormente plasmados en un presupuesto sean juzgados, revisados y en su caso modificados por el gerente del departamento quien será responsable de integrar el presupuesto de su departamento, y proponerlo al director de la división, proponiéndolo finalmente al Director General, quien será el responsable del presupuesto general de la empresa.

En esta forma lograremos que se forme conciencia del control de costos y obtención de objetivos tan indispensables para lograr los fines de la contabilidad por áreas de responsabilidad, de haber formado un equipo administrativo en cuatro niveles diferentes, que auxilie en sus decisiones al Director.

4. Los presupuestos, deben ser en todo momento realistas, no debe forzarse su proyección, para que no perjudiquen la buena marcha del negocio, ya que el área de producción conviene auxiliarse de los costos estandar. En la actualidad el productor no se conforma en conocer el costo del producto, sino también en saber el costo a que debió resultar ese producto. Y que mejor que los costos estandar a través del análisis de sus variaciones, nos permite conocer la forma en que están trabajando los diversos departamentos y situar responsabilidades.

C. Localización de las áreas de responsabilidad

Para entrar de lleno a la determinación de las áreas de responsabilidad para la implantación de un sistema de contabilidad, en los organigramas localizaremos claramente cuatro niveles de responsabilidad:

1. Situado a la altura de la Dirección o Gerencia General es responsable por los resultados íntegros de la empresa frente al Consejo de Administración.
2. A la altura de las direcciones específicas: en el caso del organigrama general, es decir, direcciones de ventas, producción, finanzas y personal o relaciones industriales, cada una será responsable por la parte que le corresponda ante la dirección.
3. Estará constituido a la altura de los departamentos, dentro de las direcciones.
4. A la altura de las secciones dentro de los departamentos.

D. Los presupuestos y su relación por Áreas de Responsabilidad

Es la estructuración divisional la que nos lleva a pensar preci-

samente en la elaboración de control, supervisión y análisis de presupuestos que es donde más claramente se aprecia la dirección y administración por áreas de responsabilidad y, consecuentemente la contabilidad por áreas de responsabilidad, como antecedentes se comenta algunos de los presupuestos.

Presupuesto de Ventas

Este deberá iniciarse por los supervisores de Ventas. Existen distintas formas de separación de las ventas en una empresa para distribuir las en forma adecuada a los distintos supervisores, una de las formas es por zonas, o áreas geográficas, cuando la empresa cuenta con un solo producto o línea de productos, la otra es asignándoles a distintos supervisores la tarea de ventas por productos o líneas de productos, esto cuando existe variaciones en los productos desde el punto de vista de su distribución y consumo, lo que puede requerir fuerzas especializadas de ventas.

Presupuesto de costo de ventas

La base de este presupuesto, será el antes descrito, ya que se desarrolla sobre las bases de los datos que se obtengan de éste. La preparación de los presupuestos técnicos, con excepción de costo de ventas, gastos generales y el de una empresa debe orientar y auxiliar a las personas responsables de desarrollar los presupuestos técnicos, sin tomar o adoptar la dirección

de los mismos ya que esta función y responsabilidad recae en los distintos directores divisionales.

Presupuesto de caja o financiero

A este presupuesto también se le llama de "Operación", el cual nos indica que de acuerdo con lo proyectado la circulación que tendrán los recursos económicos dentro de la empresa, también nos determinará si existe o no la necesidad de obtener financiamiento externo o si por el contrario la empresa podrá generar por sí misma los recursos necesarios dejando margen para una distribución inteligente de utilidades después de cubrir el crecimiento y expansión que la empresa pueda lograr.

La preparación detallada y por divisiones de las actividades y operaciones que la empresa va a desarrollar durante un período de que se trate, corresponde única y exclusivamente al Contador General, Director de Presupuestos, Tesorero, sea cual fuere la persona que se encargue de dirigir y coordinar la elaboración de los presupuestos, será el mismo responsable de preparar el estado de pérdidas y ganancias proforma. Un buen sistema presupuestal no debe de terminar con este estado, sino debe incluir, el balance general proforma, que también deberá ser preparado por la misma persona que haya elaborado los demás estados.

E. Aspectos que debe abarcar la contabilidad por
Áreas de Responsabilidad

La contabilidad por áreas de responsabilidad como todo campo nuevo está sujeto a estudio y modificaciones para poder llevarlo a la que debe abarcar. Son los relativos al registro y control de los costos y gastos. Sin embargo, es evidente que el control de los ingresos también por áreas de responsabilidad es un aspecto importante que no puede desecharse, así como los aspectos inherentes, ya no a los resultados de la empresa, sino a situaciones financieras, tienen particular importancia y pueden ser controlados de tal manera que la Dirección General pueda exigir responsabilidad a cada uno de sus elementos, por las decisiones que afectan no sólo las utilidades o pérdidas derivadas de las operaciones normales, sino también de los bienes y derechos de la empresa, sus obligaciones y en consecuencia, su patrimonio.

Codificación del presupuesto por áreas de responsabilidad

Una de las bases para el establecimiento de contabilidad por áreas de responsabilidad, es contar con una técnica presupuestal adecuada como elemento indispensable para medir la eficiencia de la empresa en sus distintas áreas, la elaboración de los presupuestos tendrán que hacerse en forma analítica, es decir que no sólo se contará con los datos en forma global de cada departamento, sino que además deberán estar clasificados por

funciones, conviene que las diferentes partidas del presupuesto se codifiquen a su vez, siguiendo la misma clasificación de áreas y funciones que se tengan para los comprobantes de contabilidad, a fin de que sea fácil ligar el presupuesto con los datos reales y poder obtener rápidamente la información contable que requiere la contabilidad por áreas de responsabilidad.

Registros de Contabilidad

Entre los cambios que serán necesarios efectuar en la contabilidad normal para incorporar la contabilidad por áreas de responsabilidad, será necesario establecer registros que no son otra cosa que los auxiliares clasificados de acuerdo con la nueva codificación, podrían manejarse en cualquiera de las formas usuales para llevar el control de las subcuentas de costos, ingresos o gastos, a éstos se les podrá establecer auxiliares manuales, tabulares, hojas sueltas, mecanizados, mediante máquinas de registros directos, o tarjetas perforadas.

El establecimiento de los registros permitirá tener una historia completa de las operaciones, controladas por áreas de responsabilidad y poder en cualquier momento verificar que su registro se haya hecho correctamente.

Flujo de la información contable

Las fuentes ordinarias de datos para la contabilidad general

segura siendo la misma para la contabilidad por áreas de responsabilidades, lo único que se trata es clasificar las operaciones que realiza la empresa desde otro punto de vista, tanto en lo que se refiere a la contabilidad general, como a la contabilidad de costos, después de este proceso volverán a clasificarse nuevamente, para registrarse ahora por áreas de responsabilidad y funciones.

La información así procesada permitirá obtener información, tanto en lo que se refiere a la contabilidad general, como a la de costo y por áreas de responsabilidad.

Informes a la Dirección y a las Areas Involucradas

La información es elemento vital para una empresa, información a los directivos y a los subordinados a través de las diferentes líneas de la jerarquía.

La comunicación como sabemos es parte de la organización, y es uno de los elementos esenciales para la debida coordinación, y ésta puede ser verbal y escrita, aquí trataremos la formación escrita, para que exista un buen flujo de información, debe existir una organización, o sea un conjunto de órganos debidamente integrados, pues de otra manera no podría concebirse los destinos que debiera tener la información, ésta operará en dos sentidos; de la directriz al órgano y de éste, como un acto reflejo, a la directriz.

C A P I T U L O I I I

Proyecto de Implantación.

- A. Características del sistema
- B. El Catálogo de Cuentas
- C. Organización Contable.
- D. Caso práctico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A. Características del Sistema Contable

El nuevo sistema de contabilidad tiene como características principales:

- La descentralización de la contabilidad; cada ramo llevará el registro de sus operaciones y conservará la documentación que las ampare.
- Se manejarán en forma independiente una de otra, siguiendo principios de registros iguales.
- La desconcentración de los registros contables en cada ramo.
- La aplicación del principio de devengado.
- El manejo de fondos relacionado a programa.
- Una contabilidad basada en costos e información emanada de la contabilidad que sirva como instrumento para la toma de decisiones y control.

Problemas de Implantación

Sin embargo, para cumplir con los objetivos de este nuevo sistema, encontramos diversos problemas como son:

La falta de estructuras administrativas adecuadas para cumplir con el propósito fundamental del sistema propuesto; aunque de hecho, los Ramos llevan registros de las operaciones que realizan, éstos están fundamentalmente diseñados en la mayoría

de los Ramos para conocer su ejercicio presupuestal, no estando adecuados para emitir información financiera. Además la generalidad de los Ramos, no cuentan con el personal suficiente y capacitado para llevar a cabo la implantación y desarrollo del sistema.

Alternativas de Implantación

Considerando estas y otras circunstancias se analizaron dos principales alternativas:

La primera de ellas consistía en la implantación gradual, contemplando la conveniencia de formar módulos de dependencias que por sus características funcionales fueran susceptibles de ser agrupadas, clasificando estos módulos por orden de importancia y complejidad con objeto de establecer prioridades de implantación. Esta se iniciaría con el módulo que agrupará los Ramos que establecieran primeramente la infraestructura necesaria, para el desarrollo del sistema. En virtud de que inicialmente no llevarían contabilidad todos los Ramos, sería necesario continuar en operación, el sistema anterior centralizado.

La segunda alternativa, era la de implantar simultáneamente, en todo el Sector Público el sistema. Para esto se necesitaría tener integradas las unidades administrativas, lo cual implica un previo estudio para determinar el número de ellas que serán necesarias en cada uno de los Ramos.

Distribuir el presupuesto en todo el Sector Público en todas las Unidades Administrativas que se determinen.

Contar con un gran número de personal capacitado para operar el sistema dentro de los Ramos, complementando el ya existente con aquel que se requieren.

Esta forma de implantación debe contar a su vez, con un grupo considerable de técnicos, supervisores y auxiliares cuya responsabilidad sería la de ubicar e iniciar el sistema en un período muy corto. Este tipo de implantación presentaba dos posiciones: Operar en paralelo con el sistema anterior o bien abandonar drásticamente los procedimientos en uso.

Alternativa a seguir

Una vez consideradas ambas, se determina que para cumplir con los objetivos principales del nuevo sistema, de proporcionar informes oportunos; dotar a cada Ramo de una contabilidad que se adapte a sus necesidades propias y que sea susceptible de ampliarse o restringir en la medida que lo requieran la entidad y proporcionar a los administradores, los costos de los diferentes programas y descentralizar la actividad gubernamental a los lugares donde se llevan a efecto las acciones, la alternativa más adecuada era la primera, esto es cada Ramo manejará sus propios registros contables, siendo responsables del grado de avance de la iniciación y desarrollo del sistema aprobado,

siendo su implantación en forma simultánea, así mismo, se consideró en virtud de los atrasos presentados por la forma de registro en la contabilidad centralizada, que no era necesario operar en paralelo ambos sistemas, ya que el atraso que pudiera tener el registro de las operaciones bajo el nuevo sistema por los problemas antes citados, se presentaría igualmente en el sistema anterior.

B. El Catálogo de Cuentas

La Contaduría de la Federación a 1976 utilizó para la clasificación de sus operaciones contables, un catálogo que estaba dividido en seis grandes grupos: Cuentas de los Presupuestos, de Erario, de Administración, de Inventario, de Resultados y de Orden. Esta función cumplía con la necesidad de controlar las operaciones por su naturaleza.

Asimismo, la Contabilidad de la Federación se llevó a base de operaciones monetarias, registrándose éstas en el momento en que se hacía la erogación o se recibía el numerario.

A partir de 1977 se considerarán como parte integrante del balance las operaciones devengadas, debiendo tomarse en cuenta lo siguiente para adaptarse a esta modalidad:

1. Instrumentar sistemas que permitan captar con toda oportu-

- nidad las entradas al almacén, las estimaciones autorizadas y los servicios utilizados, independientemente de su pago.
2. Cargar los consumos de los materiales en almacén a los diferentes programas y subprogramas.
 3. Contabilizar los cargos al costo de operación y de inversión, de las depreciaciones y amortizaciones de los activos en poder del Ramo.
 4. Presentar claramente los activos y pasivos del Ramo.

Con base en los puntos anteriores se pretende lograr entre otros los siguientes aspectos:

- Registrar la totalidad de las operaciones en el año de su autorización, eliminando en gran parte las rectificaciones a egresos presupuestales ya que los pagos con posterioridad al 31 de diciembre, estarán formando parte de los saldos que muestran los estados financieros de cada Ramo.
- Que conforme se incluyan en el presupuesto las acumulaciones de depreciaciones, amortizaciones y estimaciones, se lleve una contabilidad de costos integral, que permita conocer el valor real de los gastos e inversiones de la administración federal.

- Uniformidad de sistemas y procedimientos en el manejo de cuentas presupuestales y contables.

La clasificación que integre las cuentas presupuestales, las de balance, las de resultados y las de orden, se establecerá para que permita lo siguiente:

- Sencillez en el inicio de estas labores.
- Claridad en la identificación de las operaciones que deban registrar los Ramos.
- Libertad dentro de ciertos márgenes.
- Facilidad de consulta y respuesta.

La implantación del catálogo de cuentas a partir de 1977, se vió influido por los siguientes factores:

- Desagrupar las cuentas por sus características específicas, adaptándolas más a la técnica conocida.
- Incluir cuentas de fondos disponibles para los Ramos, dando el primer paso en la descentralización del manejo de los recursos presupuestales.
- Propiciar la descentralización de la contabilidad y de

la revisión de las operaciones realizadas.

- Buscar darle flexibilidad al manejo de las cuentas que lo integran.

- Integrar totalmente la contabilidad del Ramo.

Contenido del Catálogo de Cuentas

Se han incorporado las cuentas de Presupuesto por Asignar y Presupuesto por Ejercer, las que como primer cargo y abono recibirán la dotación del presupuesto original y asimismo, sufrirán modificaciones por las reducciones y ampliaciones que se hagan al presupuesto. Como cuenta correlativa de la primera, se lleva la de Fondo Presupuestario Disponible en Tesorería, la que informará al Ramo la disponibilidad para efectos del gasto presupuestal.

La cuenta de Presupuesto por Ejercer se irá traspasando eventualmente a la de Presupuesto Comprometido, de acuerdo con los documentos que expida el Ramo (pedidos, contratos, etc.).

De la cuenta Presupuesto Comprometido, en el momento en que se perfeccionen las operaciones y se le pida a la Tesorería que libre los fondos relativos, se traspasarán a la cuenta Presupuesto Ejercido, cuya importancia es relevante porque muestra los recursos ejercidos de la Tesorería aunque las operaciones

no estén cubiertas en efectivo. Muestra los egresos del Ramo cuya aplicación la registran las demás cuentas de balance.

Se han previsto en el catálogo, cuentas de activo y de pasivo para registrar en el momento en que se realicen las operaciones, los activos y pasivos del Ramo, será posible cargar a los almacenes con abono a proveedores, a los costos de programas y a las inversiones con abono a acreedores o contratistas cuando se autorice una estimación o un pago por un gasto, corriendo al mismo tiempo el asiento que modifica las cuentas presupuestales.

Cuando se hayan llenado los trámites respectivos y el Ramo autorice al pagador adscrito el pago de cualquier comprobación se cancelará el pasivo correspondiente contra el fondo presupuestario disponible en Tesorería.

Se aclara que esta cuenta corresponde a las órdenes de pago radicadas en Tesorería.

Para los efectos de resultados, se considera como ingreso el presupuesto ejercido, para los resultados deudores se establece la cuenta de costos de programas que se llevará para todas aquellas que representen gasto corriente, las correspondientes a inversión se llevarán a las cuentas de activo respectivas que representan inversiones fijas.

C. Organización Contable

Los conceptos que se han vertido anteriormente, nos han introducido en la filosofía del nuevo sistema de contabilidad, su extensión a un enfoque, las cuentas en las que se basa, las etapas o fases en que se puede dividir su implantación; o sea, nos han definido el sistema general de contabilidad gubernamental que se deberá llevar en cada entidad a partir del presente año.

La introducción de cambios en la operación de las entidades, que en este caso se generan de la introducción de la contabilidad descentralizada conforme a la concepción y características que se han mencionado, obliga a la modificación de la organización para darle cabida a esta actividad.

Los objetivos de esta fase son los siguientes:

- Someter a su consideración modelos que les permitan adecuar la estructura y funciones de la entidad a los conceptos vertidos en las pláticas que se han antecedido.

- Guiar en el establecimiento del sistema general de contabilidad, así como en el diseño, implantación o modificaciones al sistema particular de cada entidad.

- Orientar en cuanto a la ubicación de la unidad, las funciones, el personal y equipo que se requerirá en el Organó de Contabilidad.

El tema básico que se cubrirá es el de la organización de la contabilidad de la entidad. Primeramente se tratará el asunto de la organización para el cambio, las alternativas que pueden elegirse para modificar los procedimientos establecidos, las unidades de apoyo administrativo que deberán participar en esta tarea. En segundo lugar se tratará el diseño del sistema particular de contabilidad en el cual se mencionan los objetivos que éste debe perseguir, los documentos para fundamentarlo y su contenido. Estos dos primeros subtemas pretenden abarcar los aspectos en los cuales el órgano de contabilidad de la entidad deberá cimentarse para funcionar. El tercer subtema se referirá al lugar donde se llevará la actividad contable, su ubicación en la estructura de la entidad, características del personal que la desempeñe, las funciones básicas y las relaciones con otras dependencias. Por último se presentarán varios modelos de organización, de los cuales se mostrarán sus ventajas y desventajas, para finalmente proponer el ideal.

Debido a la gran diversidad de tipos y volúmenes de operaciones, del grado de avance en este tipo de sistemas y tamaño de las entidades, los modelos que aquí se propongan deberán adaptarse a las particulares necesidades, tamaño, tipo de operaciones u otras características del Ramo.

Sistema de Contabilidad de la Entidad

El sistema general de contabilidad gubernamental ha quedado

definido y sus características se han establecido en este trabajo. Sin embargo, muchos dirán que ese sistema es apropiado para que el Ejecutivo rinda la Cuenta Pública, o para otros efectos, principalmente a nivel central y que tal como se ha planteado no es de gran utilidad dentro de la entidad, a no ser el de satisfacer el requerimiento legal.

Esta idea es cierta, hasta cierto punto. El sistema general se diseñó de forma que se pudiera aplicar a la generalidad, sin gran especificidad o especialización, ésto con el objeto de que cada entidad hiciera las adaptaciones que sus necesidades les impusieran; ésto es, el sistema general de contabilidad, es el marco global, y dentro de él es posible ubicar los sistemas particulares de cada organismo, los cuales están normados y regulados en lo general por las instrucciones y normas que ha girado la Secretaría de Programación y Presupuesto y las Leyes y Reglamentos que en materia estén vigentes.

El sistema de contabilidad de la entidad estará compuesto por:

- Descripción general y conceptual del sistema
- Manual de normas técnicas
- Manual de procedimiento
- Catálogo de Cuentas
- Catálogo de Formas
- Políticas
- Instructivo de Operación

- Plan de capacitación
- Plan de Implantación y Desarrollo

La formulación de los manuales, catálogos e instructivos será de considerable utilidad para el personal que se integre a esta actividad, para la fiscalización y auditorías y muy importante, para la evaluación y autorización por parte de la Subdirección General de Contabilidad de la Dirección General de Egresos.

Los sistemas de contabilidad que establezcan las entidades, estarán delineados en tal forma que reflejen o provean en términos generales, lo siguiente:

1. Información completa sobre el resultado de las entidades.
2. Información financiera adecuada necesaria para la administración de las entidades.
3. Control efectivo y contabilización de todos los fondos, propiedades y activos pertenecientes a la entidad.
4. Informes contables que sirvan como base para la preparación y justificación de las necesidades presupuestales de las entidades, para controlar la ejecución del presupuesto y, cualquier otra información que requiera la Secretaría de Programación y Presupuesto.

5. Coordinación adecuada entre la contabilidad de cada entidad y la contabilidad central.

El diseño del sistema debe estar apoyado por una combinación de descripción, diagramas de flujo, gráficas y ejemplos de todos los elementos esenciales que abarque y en lo específico se considera que el sistema comprende los siguientes aspectos:

1. Una descripción general del sistema de contabilidad.
 - a) Diseño conceptual
 - b) Relaciones del sistema con:
 - (1) La estructura programática y organizacional de la entidad
 - (2) Objetivos y metas de la entidad
 - (3) El sistema de información
2. Los Estados Financieros que produce
 - a) Internos
 - b) Externos
3. Registros contables que deberán llevarse
 - a) Listado de cuentas de mayor
 - b) contenido y definición de las cuentas
 - c) Listado de cuentas auxiliares
 - d) Libros de contabilidad (archivos en el caso de mecanización).
 - e) Localización de la documentación que apoya los registros contables.

4. Procesos de la contabilidad
 - a) Diagramas que muestren el flujo de los documentos
5. Extensión y naturaleza de la mecanización
6. Controles internos que se llevarán.
7. Planes de implantación del sistema contable

Las normas de contabilidad deberán estar referidas a los postulados generales en que se sustentará la contabilidad, aquellas normas requeridas con respecto al personal que integre esta función, así como a los procedimientos, registros, formularios y documentos. También podrán incluirse aquellas normas con relación a los informes que se produzcan; su periodicidad, contenido, etc.

Las políticas de contabilidad se referirán a lineamientos fijados por el órgano central del Ramo que regulen, guíen y limiten las acciones de las entidades y establezcan la línea de conducta general para el cumplimiento de las funciones de contabilidad.

A su vez, este órgano apoyará sus políticas en los lineamientos de la Subsecretaría de Presupuesto.

Órgano de Contabilidad de la Entidad

Al culminarse el diseño del sistema interno de contabilidad y una vez aprobado, procede su ubicación; o sea, la organización

de la dependencia que tome a su cargo la contabilidad.

Hablar del órgano de contabilidad en las entidades puede ser algo complejo, los expertos en administración fijan a la contabilidad variados objetivos, ubicación y características; ello dependiendo del enfoque que se le dé. Atendiendo al proceso administrativo, ella se ubica en el área de control y evaluación, su función es proporcionar datos a los administradores que permitan determinar si la ejecución de los planes es correcto, en caso contrario, tomar las decisiones para corregir. Los que tratan la administración bajo el concepto de sistemas, contempla a la contabilidad formando parte del sistema de información del organismo. Otras la contemplan dentro de la función financiera. De esta manera, unos la ubican en los terrenos de la "Contraloría", los otros bajo una Dirección de Finanzas, y otras más en la Dirección del Presupuesto o en la Dirección de Administración. El nivel que le dan, dentro de la jerarquía, también varía, desde "oficinas" hasta "Dirección" u otras acepciones. En lo que sí podemos estar de acuerdo es acerca de su vital importancia en la administración de los programas del Sector Público y por el alcance que adquiere con la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal. Por lo tanto, basándose en lo anteriormente mencionado, más que en lo que la filosofía administrativa indica, se proporcionan en los siguientes párrafos, sugerencias con respecto a los objetivos, ubicación personal y funciones del órgano de contabilidad de la entidad.

Esta dependencia tendrá como propósitos fundamentales:

1. Proporcionar la información necesaria que logre una administración efectiva y eficiente de las operaciones y recursos a cargo de la entidad.
2. Permitir a la administración, por medio de los reportes contables, descargar su responsabilidad sobre los programas y actividades que le han encargado.

La ubicación de esta dependencia deberá estar en el área de apoyo administrativo, que en el caso de las Secretarías, sería la Oficialía Mayor, lo importante es que un solo Organismo Central maneje tanto el Control Presupuestal como la Contabilidad General, ya que aquel forma parte de ésta. Se estima que ese es el lugar adecuado tomando en consideración que es en ella donde se realiza la función administrativa; o sea, la contratación de personal, las compras, el manejo de inventarios y el manejo de recursos financieros entre otras más; todas ellas con mucha relación a la actividad contable.

La estructura organizacional que se establezca deberá ser planeada, para ir incorporando las nuevas fases, en la cual se definan claramente y se asignen las responsabilidades de todos, lo cual es necesario para llevar a cabo la función con la apropiada delegación de autoridad.

La responsabilidad sobre las funciones y tareas debe ser agrega-

da plenamente de modo que quede establecida para la autorización, ejecución teneeduría de libros y custodia de los recursos y de esta manera se disminuyen las oportunidades de que se efectúen actos no autorizados, fraudulentos o irregulares.

Con relación al personal se puede denotar que cada encargado y empleado debe estar plenamente conciente de la responsabilidad que tienen asignada y entender la naturaleza y consecuencias de su gestión. De cada persona se espera y se la responsabiliza de la fe, honestidad y eficiencia en el desempeño de sus tareas y funciones con apego a los requerimientos legales, regulaciones, normas y políticas aplicables.

Las cualidades de los encargados y demás personal en cuando a educación, capacitación, experiencia, competencia e integridad, deben ser apropiados a las responsabilidades, tareas y funciones que tengan asignadas.

El contador de la dependencia debe tener una adecuada preparación técnica y suficiente experiencia profesional, además de demostrar un criterio objetivo.

Las funciones de los órganos de contabilidad determinarán su estructura. Ambas a su vez, las funciones y la estructura, están subordinadas a la magnitud de la entidad, al volumen de operaciones, a la complejidad de estas últimas y principalmente a la fase del sistema general a que se incorporen.

En el órgano de contabilidad se pueden desempeñar gran número de actividades, las cuales podrán estar asignadas a mesas, oficinas, departamentos u otras dependencias del órgano. Algunas actividades tendrán mayor preponderancia, otras las podrán omitir o agrupar, sin embargo, el aspecto presupuestal, como ya lo han mencionado las personas que me antecedieron, deberá estar íntimamente ligado a la contabilidad.

Actividades de Estructuración

Dentro del contenido del oficio de normas generales de contabilidad, se aconseja a las entidades situar la contabilidad en una unidad central de Ramo, ésto con el propósito de controlar las operaciones conforme a las innovaciones introducidas. De esta forma sería una dependencia en el ámbito central la que desempeñaría la función. En este órgano se haría la recepción de las cuentas de las Pagadurías, se efectuaría su contabilización e inclusive el archivo de la documentación. Gran parte de los defectos de la contabilización centralizada se conservarán.

La documentación tendrá que viajar al centro para su registro, el retraso consecuente producirá que la información que se produzca no sea oportuna, será difícil satisfacer algunas necesidades específicas de la información, las operaciones no se están registrando en el lugar donde se efectúan. A pesar de todas estas desventajas, en algunas entidades esta será la forma de iniciarse en la contabilidad descentralizada, mientras se fortalecen las estructuras y procedimientos. La elección de esta

alternativa, aunque con grandes desventajas, es un paso seguro previo a la desconcentración de la contabilidad del Ramo.

Una segunda alternativa consiste en establecer o habilitar unidades de contabilidad que dependan directamente del centro, éstas captarán la documentación de las Pagadurías, la contabilizarán y archivarán y en su oportunidad emitirán informes al órgano de contabilidad central. Esta alternativa implica que el órgano central de contabilidad de la entidad, capacite a su personal, fije normas de contabilidad, emita procedimientos de operación y la emisión de los informes a la Secretaría de Programación y Presupuesto. De esta manera se acerca el registro de operaciones al lugar donde suceden, lo cual elimina algunas de las desventajas de la primer alternativa.

Esta alternativa también requiere que los órganos de fiscalización y control estén suficientemente sólidos, ya que de no estarlo, dará lugar a la celebración de actos irregulares.

Entre los problemas de esta forma de estructuración estará el de uniformación de criterios en cuanto al registro de las operaciones éste podrá reducirse mediante capacitación del personal contable con la emisión de normas y procedimientos, en general, mediante una comunicación constante entre el órgano central y las unidades de contabilidad.

Otro problema significativo de esta alternativa sería la depen-

dencia directa de las unidades de contabilidad al órgano central de contabilidad, lo cual impide que se proporcione un servicio adecuado a dependencias ya que la autoridad reside en el centro.

Una variante a la anterior alternativa, es la situación en la que las unidades de contabilidad no dependen linealmente del órgano central de contabilidad, esto requiere que se establezca una relación funcional sobre ellas; esto es, los procedimientos, mecanismos, normas, etc. deberán ser fijados por el órgano central de la entidad.

En esta alternativa las unidades de contabilidad están ubicadas en la dependencia o dependencias a la cual dan servicio; esto es, pueden depender de una Dirección General y si se establecen a nivel regional, ellas dependerán del órgano desconcentrado.

Deberá evitarse la proliferación de unidades de contabilidad, ellas se crearán cuando realmente el volumen de operaciones, así como las necesidades de información lo requiera. El tener demasiadas unidades de contabilidad producirá problemas de coordinación y de control, se tendrá que capacitar a más personal, el flujo de informes al centro será voluminoso. Hasta donde sea posible, la organización de la contabilidad deberá mantenerse sencilla en sus procedimientos y estructura.

Esta última alternativa es a la que se deberá llegar en la implantación del sistema de contabilidad descentralizada. Es

esta la que contiene el espíritu de la descentralización, la responsabilidad y la autoridad están plenamente delegadas, tal como lo veremos en el caso práctico que se detalla en el tema siguiente.

D. Caso Práctico

I. Operaciones

1. Apertura con la información del presupuesto autorizado	7,000
2. Por el desglose de plazas autorizado	4,000
3. La nómina de sueldos importa 300 Pago a terceros 30	
4. Pago de la nómina de sueldos	270
5. Pago a terceros por concepto de retenciones en la nómina	30
6. Radicación de fondos para gastos de los conceptos que agrupa la partida 3528 (luz, agua, renta, teléfono, - etc.)	60
7. Se reciben comprobantes de gastos con cargo a la partida 3528	5
8. Asignación de fondos en Tesorería para liquidar operaciones urgentes mediante avisos de pago (partidas de ampliación automática)	30
9. Pago por concepto de honorarios especiales, participaciones y gastos por servicios bancarios	6
10. Se regularizan operaciones presupuestarias en las que no se expidió aviso de pago	1
11. Cargos por servicios que nos hacen otros Ramos	1
12. Regularización de operaciones presupuestales por error en las claves desde su formulación	1
13. Se nos informa que existe una ampliación en una clave presupuestaria, que disminuye otra	1

- | | | |
|-----|--|----|
| 14. | Se radican fondos en las Pagadurías por medio de órdenes de pago. | 20 |
| 15. | Se formalizan pedidos, contratos y presupuestos por la cantidad de | 10 |
| 16. | Se avisa a la Tesorería que determinados fondos ya no se van a utilizar para el fin previamente asignado | 1 |
| 17. | Nos informa el almacén que recibió mercancías por - la cantidad de
Amparado por el pedido N° | 1 |
| 18. | Se presenta el proveedor del pedido N° 1 y se remite a la Pagaduría para cobrar. | 1 |
| 19. | Nos informa la Pagaduría que liquidó el importe del pedido N° 1 | 1 |
| 20. | Nos entrega el almacén su informe de salidas, correspondiente al mes de enero con cargo a los programas | 1 |
| 21. | Nos llega una estimación de avance de su obra por - la cantidad de | 1 |
| 22. | Se adquiere un bien inmueble en la cantidad de | 10 |
| 23. | Se nos informa que la obra que se encontraba en proceso, se terminó y que tuvo un costo total de | 2 |
| 24. | La Dirección de Adquisiciones nos informa de las <u>ent</u> radas del siguiente equipo: | |
| | Maquinaria, herramientas y aparatos | 1 |
| | Mobiliario y Equipo | 1 |
| | Objetos artísticos, libros, etc. | 1 |
| | Armas destinadas al resguardo aduanal | 1 |
| | Automóviles y Camiones | 1 |
| 25. | Importe de las operaciones correspondientes al año anterior; enviados a la Tesorería o a la Pagaduría, durante los meses de enero a marzo por la cantidad de | 2 |
| 26. | Por operaciones del año anterior, realizadas de -- abril en adelante por concepto de obras en proceso | 1 |
| 27. | El informe de las cuentas por pagar cubiertas por - la Pagaduría asciende a la cantidad de | 3 |
| 8. | Nos informa la Contaduría de la Federación de los - saldos iniciales de este Ramo que están integrados- | |

de la siguiente forma:

Inventarios	10
Deudores Diversos	3
Maquinaria, herramientas y accesorios	5
Elaboraciones	2
Bienes Inmuebles Nacionales	10
Construcciones en Proceso	1
Proveedores	10
Cuentas por Pagar	5
Acreeedores Diversos	3
Patrimonio	13

29. Por el traspaso del cierre del ejercicio al patrimonio del Ramo.

30. Asiento del cierre del ejercicio.

Solución al Caso Práctico

Asientos de Diario

	<u>D</u>	<u>H</u>
---- 1 ----		
Presupuesto por Asignar	7,000	
Presupuesto por Ejercer (partidas presupuestarias)		7,000
Importe del Presupuesto autorizado		
---- 2 ----		
Fondo presupuestario disponible en Tesorería	4,000	
Presupuesto por asignar Por el importe del desglose de plazas autorizado en el Presupuesto		4,000
---- 3 ----		
Presupuesto por Ejercer (partidas presupuestarias)	300	
Presupuesto comprometido Por el importe de la nómina de la 1ª quincena		300
---- 4 ----		
Costo de Programas	300	
Fondo presupuestario disponible en Tesorería		270
Descuentos y retenciones a favor de terceros Por pago de la nómina y retenciones		30
---- 4a ----		
Presupuesto comprometido	270	
Presupuesto ejercido Por la afectación a Presupuestos		270
---- 5 ----		
Descuentos y retenciones a favor de terceros	30	
Fondo presupuestario disponible en Tesorería Por liquidaciones al ISSSTE, sindicatos, aseguradoras, etc.		30

----- 5a -----	<u>D</u>	<u>H</u>
Presupuesto Comprometido	30	
Presupuesto Ejercido		30
Por afectación del presupuesto por retenciones		
----- 6 -----		
Fondo Presupuestario disponible en Tesorería	60	
Presupuesto por asignar		60
Radicación para gastos relacionados con los conceptos que agrupa la partida 3528		
----- 7 -----		
Costo de Programas	5	
Fondo presupuestario disponible en Tesorería Por los comprobantes de gastos de la partida 3528		5
----- 7a -----		
Presupuesto por Ejercer (partidas presupuestarias)	5	
Presupuesto Ejercido		5
Por la afectación del presupuesto		
----- 8 -----		
Fondo presupuestario disponible en Tesorería	30	
Presupuesto por asignar		30
Radicación de fondos para liquidar operacio- nes mediante Aviso de Pago (generalmente - partidas de ampliación automática)		
----- 9 -----		
Costo de Programas	6	
Fondo presupuestario disponible en Tesorería Pagos por concepto de Honorarios Especiales, participaciones, gastos por servicios banca- rios		6
----- 9a -----		
Presupuestos por Ejercer (partidas presupuestarias)	6	
Presupuesto ejercido		6
Por la afectación al Presupuesto		

	<u>D</u>	<u>H</u>
---- 10 ----		
Costo de Programas	1	
Fondo presupuestario disponible en Tesorería		1
Por regularización de operaciones presupues- tarias en las que no se expidió aviso de pa- go (aviso de cargo)		
---- 10a ----		
Presupuesto por Ejercer	1	
(partidas presupuestarias)		
Presupuesto ejercido		1
Por la afectación al presupuesto		
---- 11 ----		
Costo de programas	1	
Presupuesto por asignar		1
Cargo que nos hacen otros ramos por servicios prestados		
---- 11a ----		
Presupuesto por ejercer	1	
(partidas presupuestarias)		
Presupuesto ejercido		1
Por la afectación al presupuesto		
---- 12 ----		
Fondo presupuestario disponible en Tesorería	1	
(por Pagaduría y orden de pago)		
Fondo presupuestario disponible en Tesorería		1
(por Pagaduría y orden de pago)		
Regularización de operaciones presupuestales por error en las claves desde su formula -- ción.		
---- 13 ----		
Presupuesto por Ejercer	1	
(partida presupuestaria)		
Presupuesto por Ejercer		1
(partida presupuestaria)		
Traspaso de modificación presupuestaria		

	<u>D</u>	<u>H</u>
---- 14 ----		
Fondo presupuestario disponible en Tesorería (por pagaduría y orden de pago)	20	
Presupuesto por asignar		20
Radicación de fondos en Tesorería por órdenes de pago expedidas		
---- 15 ----		
Presupuesto por ejercer	10	
Presupuesto comprometido		10
Formalización de pedidos, contratos y presupuestos		
---- 16 ----		
Presupuesto por asignar	1	
Fondo presupuestario disponible en Tesorería (por pagaduría y por orden)		1
Cancelación de orden de pago		
---- 17 ----		
Almacén	1	
Proveedores		1
Recepción en el almacén de pedido N° 1		
---- 18 ----		
Presupuesto comprometido	1	
Presupuesto ejercido		1
Cuenta por liquidar enviada a la pagaduría		
---- 19 ----		
Proveedores	1	
Fondo presupuestario disponible en Tesorería (por pagaduría y por orden de pago)		1
Aviso de la Pagaduría y registro de la cuenta comprobada		
---- 20 ----		
Costo de Programas	1	
Almacén		1
Salidas del almacén de artículos de consumo		

	<u>D</u>	<u>H</u>
---- 21 ----		
Construcciones en proceso	1	
Acreedores diversos		1
Estimación de avance por obras en proceso		
---- 21a ----		
Presupuesto comprometido	1	
Presupuesto ejercido		1
Afectación del presupuesto por estimación de avance de construcciones en proceso		
---- 21b ----		
Acreedores Diversos	1	
Fondo presupuestario disponible en Tesorería		1
Aviso de la Pagaduría y registro de la - cuenta comprobada		
---- 22 ----		
Bienes Inmuebles Nacionales	10	
Fondo presupuestario disponible en Tesorería		10
Adquisición del inmueble "X"		
---- 22a ----		
Presupuesto por ejercer	10	
Presupuesto ejercido		10
Afectación del presupuesto por adquisición del inmueble "X"		
---- 23 ----		
Bienes Inmuebles Nacionales	2	
Construcciones en proceso		1
Acreedores Diversos		1
Terminación de obra que se encontraba en - proceso de construcción		

---- 24 ----	D	H
Maquinaria, herramientas y aparatos	1	
Mobiliario y Equipo	1	
Colecciones artísticas y literarias	1	
Armamento	1	
Vehículos terrestres, marítimos y aéreos	1	
Proveedores		5
Informe de la Dirección de Adquisiciones por compras hechas en el mes de enero		
---- 24a ----		
Presupuesto comprometido	5	
Presupuesto ejercido		5
Afectación del presupuesto por adquisicio <u>n</u> es hechas en el mes		
---- 25 ----		
Acreeedores Diversos	2	
Fondo presupuestario disponible en Teso <u>r</u> rería (por pagaduría y orden)		2
Operaciones del año anterior, enviadas a la Tesorería y a diferentes pagadurías, durante los meses de enero a marzo.		
---- 26 ----		
Construcciones en proceso	1	
Fondo presupuestario disponible en Teso <u>r</u> rería (por pagaduría y por orden)		1
Por operación del año anterior, realiza <u>d</u> as de abril en adelante, por concepto de obras en proceso		
---- 26a ----		
Presupuesto por ejercer	1	
Presupuesto ejercido		1
Afectación del presupuesto por operacio <u>n</u> es del año anterior.		
---- 27 ----		
Cuentas por Pagar	3	
Fondo presupuestario disponible en Tesorería		3
Informe de las cuentas por pagar cubiertas - por la pagaduría		

---- 28 ----	<u>D</u>	<u>H</u>
Construcciones en proceso	1	
Inventarios	10	
Deudores Diversos	3	
Maquinaria, herramientas y accesorios	5	
Elaboraciones	2	
Bienes Inmuebles Nacionales	10	
Proveedores		10
Cuentas por Pagar		5
Acreedores Diversos		3
Patrimonio		13
Informe de la contaduría de la federación con la integración de los saldos inicia- les de este Ramo.		

---- 29 ----		
Resultados del Ejercicio	3,204	
Costo de programas		314
Presupuesto por asignar		2,890
Presupuesto por ejercer	6,666	
Presupuesto ejercido	331	
Presupuesto comprometido	3	
Resultado del ejercicio		7,000
Asiento de cierre cancelando cuentas de - resultados deudoras y acreedoras.		

---- 30 ----		
Resultados del Ejercicio	3,796	
Patrimonio		3,796
Traspaso de resultado del ejercicio a la cuenta del Patrimonio.		

Asientos de Mayor

Presupuesto por Asignar				Presupuesto por Ejercer			
1)	7,000	4,000	(2	3)	300	7,000	(1
16)	1	60	(6	7a)	5	1	(13
		30	(8	9a)	6		
		1	(11	10a)	1		
		20	(14	11a)	1		
	<u>7,001</u>	<u>4,111</u>		13)	1		
s)	<u>2,890</u>	<u>2,890</u>	(29	15)	10		
	-----	-----		22a)	10		
				26a)	1		
					<u>335</u>	<u>7,001</u>	(s
					<u>6,666</u>	<u>6,666</u>	
					-----	-----	

Costo de Programas				Presupuesto Comprometido			
4)	300			4a)	270	300	(3
7)	5			5a)	30	10	(15
9)	6			18)	1		
10)	1			21a)	1		
11)	1			24a)	5		
20)	1				<u>307</u>	<u>310</u>	
s)	<u>314</u>	<u>314</u>	(29	29)	<u>3</u>	<u>3</u>	(s
	-----	-----			-----	-----	

Presupuesto Ejercido				Fdo.Pptario.Disp.en Tesorería			
		270	(4a	2)	4,000	270	(4
		30	(5a	6)	60	30	(5
		5	(7a	8)	30	5	(7
		6	(9a	12)	1	6	(9
		1	(10a	14)	20	1	(10
		1	(11a			1	(12
		1	(18			1	(16
		1	(21			1	(19
		10	(22a			1	(21b
		5	(24a			10	(22
		1	(26a			2	(25
29)	<u>331</u>	<u>331</u>	(s			1	(26
	-----	-----				3	(27
					<u>4,111</u>	<u>332</u>	
				s)	<u>3,779</u>		
					-----	-----	

<u>Mobiliario y Equipo</u>	
24)	1

<u>Colecc. Científicas, Arts. y Liter.</u>	
24)	1

<u>Armamento</u>	
24)	1

<u>Vehículos Terres. Maríti. y Aéreos</u>	
24)	1

<u>Desctos. y Percep. a favor de Terc.</u>	
5)	30 (4)
	----- 30

<u>Cuentas por Pagar</u>	
27)	3
	5 (28)
	2 (s)

<u>Deudores Diversos</u>	
28)	3

<u>Almacén</u>	
17)	1
28)	10 (20)
	11
s)	10

<u>Elaboraciones</u>	
28)	2

<u>Construcciones en Proceso</u>	
21)	1
26)	1
28)	1 (23)
	3
s)	2

Bienes Inmuebles Nacionales

22)	10	
23)	2	
28)	10	
s)	<u>22</u>	

Maquinaria, Herramienta y Apa.

24)	1	
28)	5	
s)	<u>6</u>	

Acreedores Diversos

21b)	1	1	(21
25)	2	1	(23
		3	(28
	<u>3</u>	<u>5</u>	
		2	(s

Proveedores

19)	1	1	(17
		5	(24
		10	(28
	<u>1</u>	<u>16</u>	
		15	(s

Resultados del Ejercicio

29)	314	6,666	(29
29)	2,890	331	(29
		3	(29
	<u>3,204</u>	<u>7,000</u>	
30)	3,796	3,796	(s

Patrimonio

	13	(28
	3,796	(30
	<u>3,809</u>	

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICODIRECCION DE PRESUPUESTO

Balanza de Comprobación

<u>C u e n t a s</u>	<u>Deudor</u>	<u>Acreeedor</u>
Patrimonio		13
Fondo presupuestario disponible en Tesorería		
Deudores Diversos	3,779	
Almacenes	3	
Bienes inmuebles nacionales	10	
Maquinaria, herramienta y aparatos	22	
Mobiliario y equipo	6	
Colecciones científicas, artísticas y - literarias	1	
Armamento	1	
Vehículos terrestres, marítimos y aéreos	1	
Elaboraciones	2	
Construcciones en proceso	2	
Cuentas por pagar		2
Acreeedores Diversos		2
Proveedores		15
Presupuesto por asignar	2,890	
Presupuesto por ejercer		6,666
Presupuesto ejercido		331
Presupuesto comprometido		3
Costo de programas	314	

Sumas Iguales	\$ 7,032	7,032
	-----	-----

C A P I T U L O I V

El Presupuesto por Programas

- A. Concepto**
- B. Características del sistema**
- C. Objetivos Fundamentales**
- D. Diferencias entre el presupuesto tradicional y el presupuesto por programas.**
- E. Ventajas**
- F. Información que se solicita a los Ramos para consolidar cifras.**

A. Concepto

El presupuesto por programas y actividades es un sistema administrativo en que se presta particular atención a las cosas que un gobierno realiza, más bien que adquiere. Los bienes que un gobierno adquiere, tales como servicios personales, equipos, bienes inmuebles, etc. no son otra cosa que medios que emplea para el cumplimiento de sus funciones. La serie de bienes y servicios que un gobierno realiza en cumplimiento de sus funciones pueden ser como sabemos, carreteras, escuelas, servicios prestados a la comunidad, etc. Lo que no queda claro en los sistemas presupuestarios tradicionales es esta relación entre cosas que el gobierno adquiere y aquellas que realiza.

El presupuesto por programas y actividades se desarrolla y se presenta a base del trabajo que debe ejecutarse, atendiendo a objetivos específicos y a los costos incurridos en dicho trabajo. Como puede observarse, el presupuesto por programas y actividades clasifica los gastos conforme a los programas propuestos y muestra las tareas o trabajos que se van a desarrollar dentro de ellos. Así pues, este no es un simple documento de costos sino más exactamente un contrato que nos obliga a realizar una tarea o a prestar ciertos números de servicios.

De esta manera, se racionalizan los gastos públicos y los programas a realizar a largo plazo y se da la posibilidad abierta de mejorar la selección de actividades. En todas las fases del

en los servicios a prestar y se determinan las asignaciones para lograr los objetivos de cada programa en términos de volumen de trabajo y los costos que en todo caso implicarán.

B. Características del Sistema.

El sistema de presupuesto por programa cuya implantación se propone, tiene por objetivo coadyuvar a la incorporación, en todos los niveles administrativos, de criterios racionales y de instrumentos adecuados para la programación, operación y evaluación de las actividades que en esta materia corresponden a cada función establecida.

Lo anterior significa que la mayor parte del esfuerzo se deberá orientar hacia la promoción de una actitud mental, y de una capacidad administrativa, compatibles con la operación de esos criterios, coordinando cada actividad institucional con los objetivos de mayor alcance establecidos para las propias funciones gubernamentales.

A ese respecto, el presupuesto por programas debe tener la misión de reunir y jerarquizar las demandas que en todos los órdenes enfrente sus instituciones. Su cometido puede ser, sin embargo, más amplio, ya que la identificación de los objetivos fundamentales, se efectúa con base en una perspectiva de mayor alcance en el tiempo y por lo tanto, posibilita la introducción y consolidación de una actitud previsora frente a los problemas que demandan una atención prioritaria.

Por otra parte, es conveniente señalar que esa actitud es la única compatible con la dinámica de cambio que debe existir en todas las instituciones ya sea que se trate de cambios espontáneos o deliberados, aún cuando la fijación de las políticas fundamentales debe sustentarse en el conocimiento más objetivo acerca de la realidad social, política, económica y cultural del país.

El presupuesto como herramienta de la administración tiende a convertirse en un conjunto armónico de programas y actividades que deben realizarse en el plazo inmediato de su vigencia anual pero dentro del marco de las proyecciones a mediano y largo plazo.

La acción resultante de este proceso, deberá conducir al crecimiento gradual pero sostenido de la eficiencia con que se administran los limitados recursos institucionales y consecuentemente a una cada vez mayor grado de satisfacción de las necesidades fundamentales que deben encarar las dependencias gubernamentales.

Por programa se entenderá, el conjunto de actividades con ciertas características y elementos homogéneos que se realizan con el fin de lograr en un tiempo determinado un objetivo común y por eficiencia a la doble relación entre recursos empleados y productos obtenidos por una parte y el grado en que este producto coincide con el objetivo, por la otra.

superar las limitaciones propias del sistema presupuestario tradicional particularmente en lo que se refiere a la definición explícita de los programas de trabajo y a la relación que deben guardar éstos con la disponibilidad real y potencial de recursos.

Asimismo, el nuevo sistema deberá requerir y promover un tipo de información cualitativamente superior, que permita valorar el grado de consistenciación que se realice, la distribución de los recursos, así como el rendimiento, producto de dicha asignación.

Por tal razón, cada programa deberá contener, como se verá más adelante, la información relativa a sus metas, actividades, costos y recursos necesarios para el cumplimiento de los objetivos previstos, así como la unidades de medida que permitan su evaluación posterior.

Con el propósito de establecer primeramente con claridad las características de este sistema y después profundizar en sus diferencias y ventajas sobre lo tradicional, diremos que el método de elaborar el presupuesto atendiendo a los programas y realizaciones, se basa de acuerdo con el señalamiento de los expertos de Naciones Unidas en la aplicación de tres consideraciones interrelacionadas, que son:

I. Es establecimiento de programas y actividades para cada función, señalando con claridad los objetivos que se persiguen.

II. Correlacionar con esa clasificación el sistema de contabilidad y de gestión financiera, estableciéndose así una relación directa entre los programas y su costo. El propósito de hacer algo y lo que cueste hacerlo deben ser consideraciones inseparables e indispensables.

III. Establecer, conforme a cada programa y sus subdivisiones, unidades de medidas que permitan evaluar los resultados.

Una vez que los programas y los costos estén interrelacionados, y hayan sido determinadas estas unidades de medición física y los indicadores del rendimiento para cada programa, el sistema estará ya en condiciones de ofrecer y permitir una administración presupuestaria y eficaz.

De tal forma, un presupuesto por programas es aquel en que se presentan los propósitos y objetivos para los que se solicitan los fondos, los costos de los programas propuestos para alcanzar esos objetivos y los datos cuantitativos que permitan medir las realizaciones y el trabajo conforme a cada programa.

C. Objetivos Fundamentales

Uno de los obstáculos más frecuentes en la ejecución de planes a largo y mediano plazo, es la carencia de instrumentos administrativos que se traduzcan con la necesaria precisión, en planes de corto plazo. El presupuesto por programas tiene, como ha visto, esta característica, ya que sus principios establecen una vinculación entre los primeros mencionados y los segundos.

anuales operativos, logrando su integración y dando continuidad a éstos.

Por eso, el adoptar la técnica de presupuestación por programas, debe significar para las instituciones gubernamentales, una nueva forma de pensar y de actuar, ya que la orientación que de ella se deriva, le permitirá conducirse por rumbos que han sido definidos previamente por los planes elaborados.

Debe significar asimismo, organización, planeación, programación y control, en el sentido de que no puede concebirse un sistema de presupuesto como el que se sugiere, si no existe una organización dada y adecuada, porque es a través de él como se materializan los planes preestablecidos; porque prevee todas las actividades que se efectuarán en el período, así como los recursos que se requerirán para llevarlas a cabo y por último porque a través de informes periódicos son analizados los resultados a fin de hacer con toda oportunidad las rectificaciones que sean necesarias para alcanzar los objetivos propuestos.

El sistema permite además, una gran racionalidad en el uso de los recursos disponibles, dándole cursos alternativos en función de objetivos específicos; logra una más eficiente asignación de aquellos, relacionando las disponibilidades con las metas esperadas, asignando a cada unidad presupuestaria sus recursos en la medida que han sido jerarquizadas sus necesidades.

El sistema de Presupuesto por Programas, es por lo tanto de objetivos múltiples. aunque pretende en primer lugar, ser lo

integración de los programas que desarrolla, alcanzar el objetivo del organismo con los recursos de que dispone, utilizándoles de la manera más conveniente.

**D. Diferencias entre el Presupuesto Tradicional
y el Presupuesto por Programas.**

Esta técnica moderna de la administración se ha desarrollado con el fin de subsanar la falta de información de que adolecen los presupuestos tradicionales. Así el presupuesto tradicional de una imagen inexacta de precisión y control legislativo, pero es en los hechos confusos de la práctica que frustrados intentos de interpretar lo que el presupuesto realmente significa en términos de la actividad del estado. Cabe hacer notar que un presupuesto por programas está orientado no sólo por acciones inmediatas, sino también hacia metas a largo plazo, establecidas en programas globales o sectoriales de desarrollo.

El objetivo de un presupuesto por programas es mostrar lo que el gobierno "HACE" determinando concretamente destinos y objetivos de sus acciones. No opera contra su interés como siempre ocurre con el presupuesto tradicional, en lo que el gobierno "COMPRÁ" para instrumentar sus funciones. Las acciones anteriores afectan de manera positiva las operaciones de cada uno de los ejecutantes por las razones siguientes:

a) Es un medio racional de justificar detalladamente las actividades que se desarrollan.

- b) Un método de reducir el desperdicio en el uso de los recursos gubernativos y de elevar al máximo los resultados.
- c) Introducir economías y aprovechar mejor la carga tributaria.
- d) Tener conocimiento profundo de los diversos programas que se impulsan, estableciendo prioridades y obtención de economías de los gastos.

La clasificación por actividades procura, entonces, que los bienes que el gobierno compra sean clasificados no sólo por tipos, como cosas en sí mismas, sino como un conjunto organizado de acuerdo con las actividades que sirven. Por ejemplo:

Una tonelada de cemento en combinación con otros materiales, equipos y actividad física del hombre, llega a ser un "Producto final" para cumplir las decisiones programadas.

La clasificación por programas enlaza las cosas compradas y las cosas hechas o cumplidas, este aspecto queda encubierto en la clasificación tradicional por objeto. La clasificación por resultados reorganiza los datos para precisar, en lugar de confundir, las responsabilidades de los administradores, no en el sentido jurídico y contable, sino en el sentido de la eficiencia con que cumplen su cometido.

Es corriente ver como se aplican sanciones a funcionarios que violan la ley o los reglamentos o que sustraen fondos, pero

rara vez se encuentra que haya sanción para la ineficiencia, el desperdicio y la incapacidad.

El sentido que adquiere una administración pública que tiene un presupuesto por programas y actividades es totalmente distinto al que tiene un presupuesto tradicional. En el primer caso, la opinión la juzga por sus rendimientos en términos de caminos construidos, niños educados, enfermos atendidos, servicios prestados, casas construidas, etc. en el segundo, por el número de infracciones cometidas y por los escándalos administrativos.

Algunas limitaciones de la técnica del Presupuesto por Programas

Los "productos finales" o las cosas hechas pueden ser, por ejemplo, el número de expedientes tramitados, el número de declaraciones de impuestos auditadas, el número de servicios prestados, etc. En general, se consideran como "productos finales" a todas las categorías tangibles de actividad estatal.

Para el presupuesto por programas, la definición de los productos finales es fundamental, es lo que da significado a la técnica, que es a la vez su factor más limitante.

El presupuesto por programas y actividades tiene, sin embargo, el peligro de crear la ilusión de que las complejas y a veces inmateriales actividades del Estado pueden ser medidas en su totalidad por los indicadores mencionados, haciendo olvidar otro tipo de actividades menos tangibles. pero de gran signifi-

Por otro lado, los juicios de valor deben ser dados a los titulares de las dependencias, que constituye el reflejo de las necesidades y finalidad de cada dependencia. De esta manera lograremos demostrar la variedad y carácter de los logros, los cuales facilitan la integración de un juicio acerca de la forma como se desenvuelven y progresan los servicios del Estado, en relación con los costos de las mejoras introducidas.

E. Ventajas

Considerando todo lo anterior, es posible afirmar que entre los principales aportes que el Presupuesto por programas puede proporcionar están los siguientes:

- I. Sugerir cambios en la organización y en el cumplimiento de sus actividades, en tal forma que permita aprovechar al máximo los recursos con que cuentan.
- II. Definir con mayor precisión los objetivos relevantes de cada función, para poder así reorientar los esfuerzos destinados a su logro eficiente.
- III. Determinar criterios idóneos para la obtención, clasificación y evaluación de los datos relativos a la operación y planeación de las actividades.
- IV. Propiciar la descentralización administrativa una vez consolidado el sistema.

V. Asignar responsabilidades a cada unidad de ejecución. Y,

VI. Generar información sustantiva posibilitando con ello la toma de decisiones a todo nivel.

Todo esto bastaría para promover y justificar su adopción, sin embargo, el sistema tiene mayores atributos y es conveniente analizar algunas de sus diferencias con el tradicional a efectos de observar con mayor claridad sus ventajas conociendo las fallas de que adolece el método tradicional.

Atendiendo primeramente a su definición, se puede indicar como diferencia fundamental, el hecho de que el presupuesto tradicional detalla las cosas que la institución compra y el Presupuesto por Programas, por el contrario, se interesa en lo que hace.

Su esencia es pues, conocer lo que se va a realizar con los recursos disponibles, en vez de indicar los bienes que se van a adquirir.

El sistema tradicional trata solamente de asuntos financieros imposibilitando la evaluación de eficiencia en el uso de los recursos; no indica, como se señaló antes, lo que se pretende hacer, solamente se refiere a lo que se quiere comprar; no informa a qué costos opera para ejecutar sus funciones y en general no se puede deducir a través de él de qué manera se reparten los recursos entre operación y formación de capital. No establece responsabilidades explícitas ya que no comprende medios ni

objetivos a alcanzar. No prevee además ningún sistema de información que permita vigilar su ejecución y no contiene por último una programación de los flujos de ingresos y egresos conforme a prioridades y podemos decir que se encuentra alejado del proceso de planeación y no refleja los objetivos fijados por los planes de desarrollo.

El Presupuesto por Programas permite justamente, corregir las deficiencias antes mencionadas del presupuesto tradicional, posibilitándole a que pueda servir de instrumento de racionalización y como factor importante en el proceso de desarrollo. Procura dar idea de las relaciones programadas en términos reales, fijando las metas a alcanzar en cada período, permitiendo así la evaluación de resultados. Indica lo que pretende comprar pero correlacionándolo con lo que se habrá de realizar. Obliga a establecer un sistema de costos que constituyen un elemento de análisis y de control para la adecuada asignación de recursos y un indicador de productividad y eficiencia.

Al fijarse los objetivos a alcanzar y al solicitarse los recursos necesarios para su ejecución, se establecen consecuentemente las responsabilidades.

Su fin es, en resumen, la consecución de los objetivos inherentes a las políticas generales de la institución delineada en un plan a largo o mediano plazo, para lo cual acumula sistemáticamente una valiosa información, indispensables para la formulación y permanente revisión de los planes anuales ya que está

tas, sino por metas de mayor tiempo establecidas en los programas globales o sectoriales.

Aunque son estas algunas de las principales ventajas se puede también señalar que las personas responsables de la elaboración de los proyectos de presupuesto y las que deben analizarlos técnicamente, se ven en la necesidad de elaborar un método de programación, ya que deben de efectuar estimaciones para períodos futuros en cuanto a la actividad que requiere cada programa. En otras palabras, deben precisar el volúmen de servicios o productos que van a requerir y a generar en él o en los próximos ejercicios presupuestales.

La evaluación de la eficiencia operativa de las diferentes unidades encargadas de programas, se ven enormemente posibilitadas por cuanto el Presupuesto por Programas contiene una serie de índices de rendimiento, unidades de producto final cuantificados y sus costos, lo que permite la comparación entre programas similares y la determinación del aprovechamiento intrínseco de los recursos asignados.

**F. La información que se solicita a los ramos
para consolidación de cifras.**

Durante el desarrollo de la presente ponencia, se ha reiterado la importancia que tiene la Información Contable como medio de control y planeación, a sí mismo dentro del Gobierno Federal, sirve a los funcionarios de cada Entidad, ya que proveen información para el control y de la facilidad

para comparar resultados con planes.

Desde el punto de vista de la Secretaría de Programación y Presupuesto, la información que proporcione cada una de las Entidades del Gobierno Federal, servirá para llevar a cabo la integración y consolidación de Estados Financieros, para dar datos a funcionarios superiores, al Congreso de la Unión y la ciudadanía en general.

Hasta la fecha los informes financieros que habían presentado sobre todo por falta de oportunidad, pocas veces proporcionaban una visión clara de lo que el Gobierno posee y de lo que debe, por lo que se justifica la necesidad de una nueva perspectiva que considere al Estado como un ente financiero y describa su condición en un idioma claro, basado en una contabilidad accesible.

A continuación damos a conocer a ustedes los formatos en lo que cada una de las Entidades debe rendir información a la Secretaría de Programación y Presupuesto:

1. Balanza de Comprobación

Este Estado tiene como objeto conocer los movimientos y saldos de las Cuentas al cierre de cada período, con el objeto de elaborar los Estados Consolidados y la cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal. Desde el punto de vista del Ramo esta forma le dará el conocimiento en térmi-

nos monetarios de sus activos, pasivos, resultados y patrimonio.

Tiene dos columnas para el número y nombre de la Cuenta, dos para registrar los saldos con que se inició el período; dos para registrar los movimientos del ejercicio de que se trate y dos columnas más para determinar los saldos finales.

Estado del Ejercicio del Presupuesto

Por lo que respecta al Ramo, este Estado servirá para conocer el estado que guarda el Presupuesto en sus diferentes etapas, y desde el punto de vista de la Subdirección General de Contabilidad y de Auditoría, además de lo anteriormente mencionado, será útil la información que aquí se solicita para formular Estados Presupuestarios que permitan el conocimiento de la clasificación administrativa, por objeto del gasto, funcional, etc.

Mediante los datos del ejercicio del Presupuesto, se podrán conocer cuando se ha erogado en el Gobierno Federal por concepto de servicios personales, compra de bienes para administración, servicios generales, etc.

Este formato consta de las siguientes columnas: Cuatro para anotar el programa, subprograma, actividades y partida que se afecta; una más para la asignación original del Presupuesto autorizado por la H. Cámara de Diputados, otras dos columnas para anotar las Aplicaciones y Reducciones que modifiquen la asignación original; otra para determinar

la asignación modificada que es la resultante de sumar a la Asignación original las ampliaciones y restarle las Reducciones; una parte más para datar las afectaciones que modifiquen las Asignaciones, una para las cancelaciones de la columna anterior. Las cuatro columnas siguientes, servirán para informar acerca del Presupuesto por asignar, Presupuesto Comprometido, Presupuesto Ejercido y Presupuesto por Ejercer, cuyos saldos totales serán iguales a las Cuentas del mismo nombre, en la Balanza de Comprobación.

3. Estado de la Cuenta "Fondo Presupuestario Disponible en Tesorería."

Por lo que respecta a las Entidades, este formato servirá para conocer el importe disponible en la Tesorería de la Federación a su favor. A la Secretaría de Programación y Presupuesto, antes señalado, para cruzar la información de los datos que reporte la Tesorería de la Federación en el Estado "Crédito Presupuestario por Ejercer".

El estado de la Cuenta "Fondo Presupuestario Disponible en Tesorería", constará de seis columnas; la primera de ellas para la clave del documento que se dará previamente, la segunda columna para el tipo del documento que se tramite, una columna para el importe del documento, la siguiente para las cancelaciones que de cada tipo de documento se hagan; la quinta columna será para anotar los pagos que por cuenta del Ramo realice la Tesorería de la Federación, y la última para registrar el saldo de cada documento.

4. Costo de Programas

Su objeto es conocer los costos incurridos en la realización de cada programa, constará de las siguientes columnas; cinco iniciales para la clave presupuestaria en donde se anotará el programa, el subprograma, la actividad, la partida y en la última su importe; una más para anotar el total por subprogramas; otra para los consumos de almacén que se destinaron a los subprogramas y la final reportará el importe total del programa, mismo que resulta de sumar las columnas de subprogramas, y consumo de almacén. El total de la columna programa, deberá contar con el saldo de la Cuenta "Costo de Programas de la Balanza de Comprobación".

5. Estado de la Deuda Pública del Gobierno Federal

Este Estado lo proporcionará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Tiene como objeto conocer la situación de la Deuda Pública del Gobierno Federal; está integrada por las siguientes columnas; en las dos primeras se anotará el número y nombre de las cuentas que lo integran, de acuerdo al Catálogo vigente; en la siguiente el saldo de la deuda del mes anterior o sea inicial; en seguida las colocaciones de deuda que no correspondan a la Ley de Ingresos de la Federación; en la columna "de más", se anotarán los incrementos de la deuda que no correspondan a la Ley de Ingresos de la Federación; en la columna "de menos" se registrarán los importes que disminuyan la deuda y que

no correspondan al ejercicio del Presupuesto de Egresos; en la columna de amortización se anotará la amortización de la deuda en el mes por el ejercicio del Presupuesto de Egresos; la última columna presentará el final de la deuda del Gobierno Federal; el total de la columna "colocación" será igual a la fracción de la Ley de Ingresos por financiamiento y el total de la columna amortización será igual al importe del presupuesto ejercido, por este concepto.

6. Estado del Servicio de la Deuda

Al igual que el anterior, este estado lo proporcionará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, su objeto es el de conocer el ejercicio del Ramo XXIV, en lo referente al servicio de la deuda y sus desviaciones, contendrá una columna para el número de la partida que afecte el programa que corresponda; en descripción se anotará el nombre de la partida, así como el programa correspondiente, haciendo una separación de lo que es Deuda Interna y Externa; en la columna de capital se anotará el importe de los subprogramas identificados con el dígito 1 en el presupuesto de Egresos; en la siguiente columna de intereses el importe de los subprogramas marcados con dígito 2; en la columna de comisiones los importes marcados con dígito 3, en la columna de gastos se anotarán los importes con dígito 4; en la siguiente de otros intereses los importes con dígito 5; en la columna de total a la fecha, la suma

de las columnas mencionadas; en la columna de estimación acumulada se anotará el importe del presupuesto que se debió ejercer de acuerdo al calendario de pagos; en la columna diferencia se anotará la que resulte de comparar estimación acumulada, con el total de la fecha; en la última columna se anotará el signo que corresponda, tomando como base la estimación acumulada.

La suma total a la fecha deberá ser igual al saldo que la cuenta "Presupuesto Ejercido" tenga en la balanza de comprobación.

Estado de la cuenta "Crédito Presupuestario por Ejercer"

Lo formulará la Tesorería de la Federación. Tiene por objeto conocer los saldos disponibles en Tesorería en cada uno de los Ramos; está integrada por: Una columna para número del Ramo de acuerdo con el Presupuesto de Egresos de la Federación, nombre del Ramo enunciándolo; una columna para saldo inicial que contendrá el importe del saldo al cierre del mes anterior; otra columna para Crédito Autorizado, el que corresponda al mes que se informa; una más para cancelaciones, que registrará las que en el mes se realizaron; en la columna de pagos efectuados se anotarán los pagos hechos por los pagadores por cuenta de los Ramos; una columna más para Créditos por Ejercer que registrará el resultado de sumar las columnas saldo inicial más créditos autorizados, menos las cancelaciones y pagos efectuados. El total de la columna Crédito por Ejercer será igual a

la Cuenta "Credito Presupuestario por Ejercer", que se presenta en la Balanza de Comprobación.

8. Estado Analítico de Ingresos

Lo presentará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Tiene por objeto conocer al detalle los ingresos, separando los efectivos de las virtuales, así como comparar los reales con los estimados; está integrado por: Tres columnas para fracción; inciso y subinciso de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación; una más para concepto que llevará el rubro de la fracción de la misma Ley; otra para efectivo aplicada, en la cual se anotarán los ingresos en efectivo propiamente dichos; una más para efectivo-participación, en la cual se registrarán los importes en los cuales la Federación participa en algunos impuestos, en la siguiente columna de subsidios compensados se anotarán los que la Federación otorgue; en la columna de total-importe, se anotará la suma de las columnas anteriores; en la columna de total por ciento se anotará el porcentaje que guarda cada renglón en relación al total; en la columna de estimada se anotará la que se estimó recaudar a la fecha del Estado; en la columna de diferencia es el resultado de restar las dos columnas anteriores, es decir recaudación total menos estimada; en la columna de signo se anotará el que corresponda tomando como base la recaudación estimada en la columna de tanto por ciento y se anotará la diferencia que resulte únicamente a nivel de fracción o inciso;

en los totales se debe cuidar que el importe, coincida con el saldo de la cuenta "Ley de Ingresos Ejecutada", que muestra la Balanza de Comprobación.

9. Estado de la Cuenta de Caja

Tiene por objeto conocer los movimientos de efectivo de la Tesorería de la Federación, lo cual permitirá establecer el enlace con la información de los Ramos, está formada por una columna para concepto, que contendrá, tanto los ingresos como egresos presupuestales o nó, que se incluyan en las Leyes de Ingresos y Egresos de la Federación o no se relacionen con las mismas, una columna para parcial en donde se anotarán los que se requiera; en la columna debe, se anotarán los diferentes tipos de ingresos que existen, así como los reintegros que se realicen de la Ley de Ingresos de la Federación; en la columna de haber, se registrarán todos los egresos que se realicen, así como el importe de la existencia final que deberá ser igual al saldo de la misma cuenta en la Balanza de Comprobación.

10. Relación de Saldos a Cargo Y/O a Favor de otros Ramos

Tiene por objeto conocer los saldos que la dependencia tenga a cargo o a favor en otros Ramos, está integrada por una serie de columnas por Ramo, en donde se anotará la dependencia con la cual tiene saldo a favor (Cuentas de Activo) y otras para anotar las partidas en las cuales tiene registrados saldos a cargo (Cuentas de Pasivo) además

del llenado de los formatos que han sido comentados, cada Entidad proporcionará un Balance General y Estado de Resultados.

CONCLUSIONES

1. La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público acorde a los requerimientos de la época actual, busca adecuar la concepción y manejo del Gasto Público Federal, con el objeto fundamental de unir definitivamente las grandes decisiones de política, a la acción en materia del gasto público y propugnando que este último se programe, controle y ejecute eficientemente.

2. La contabilidad tiene un papel relevante en el trascendental cambio, ya que sus informes permitirán:
 - a) Fijar las bases para la toma de decisiones sobre actos a corto plazo y planes a largo plazo.
 - b) Indicar cuando las acciones no marchen adecuadamente
 - c) Motivar, para actuar cuando sea necesario y tener una base más sólida para decidir lo que debe hacerse.
 - d) Contar con una base apropiada de comparación de cifras con respecto a años anteriores y proyecciones hacia el futuro.

3. La descentralización contable representa una de las innovaciones importantes introducidas al sistema tradicional y coadyuvará a los Ramos para:
 - a) Contar con la información oportuna
 - b) Facilitar la acción de los Titulares.

- c) Adecuar el sistema a sus necesidades propias
 - d) Presentar información más detallada por el origen que que la genera.
 - e) Evitará duplicidad de esfuerzos en las revisiones
 - f) A mejorar sus sistemas de información a través de medios modernos de mecanización o computación y tener una mayor utilización de los equipos actuales para su uso administrativo.
4. El presupuesto y la contabilidad se descentralizan, pero la Tesorería de la Federación, sin menoscabo de agilizar los pagos, seguirá conservando en forma centralizada el manejo de los fondos.
5. En general el sistema contable para los Ramos se apoya en las siguientes premisas:
- a) Que cada Ramo registre y conserve la documentación de soporte de sus operaciones, sean centrales o regionales.
 - b) Que se adopte el principio de contabilidad sobre bases de operaciones devengadas.
 - c) Que hacia los niveles jerárquicos superiores se emitan solamente informes derivados de la contabilidad, sin enviar comprobantes.
 - d) Que siguiendo principios de registro iguales, la contabilidad de cada Ramo se maneje con independencia de las contabilidades de los demás Ramos.

- c) Que la contabilidad sea similar a la utilizada por las empresas privadas.
 - f) Que dentro de cada Ramo se promueva la descentralización de los registros contables.
6. Los funcionarios responsables de la Administración en las Entidades del Gobierno Federal, tienen en la contabilidad una importante herramienta que les permitirá en la administración, en la planeación, en la dirección, en la integración, en la coordinación y en el control coadyuvar en la eficiencia y en la eficacia.
7. Al adecuarse en forma tardía, el Presupuesto por Programas dentro de la contabilidad de la Hacienda Pública, se produjeron cambios precipitados, que han repercutido en información deficiente que no ha permitido una adecuada toma de decisiones.
8. El Presupuesto por Programas es una herramienta adicional al presupuesto tradicional, sin embargo, al haber transcurrido algunos años de su implantación, observa un cierto desconcierto, tanto de los órganos satélites como en la Unidad Rectora, para efectos de establecer el adecuado registro contable.

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

Seminario de Contabilidad Gubernamental
Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Administración y Presupuesto Público
Alan Walter Steiss.

"La Importancia de la Contabilidad en el Sector Público"
C.P. Luis Arévalo Pérez

"La información contable para efectos de Consolidación"
C.P. Gregorio Guerrero Pazas

"Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público"

"La Contabilidad de la Hacienda Pública Federal"
José Guadalupe Hernández Sánchez