

# **PRESUPUESTO DE OBJETIVOS Y CONTABILIDAD ANALÍTICA EN LAS ENTIDADES LOCALES**

Comunicación presentada al 3º Congreso Internacional de Costos. 1º Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva "ACODI". **CONTABILIDAD DE LA EMPRESA Y SISTEMAS DE INFORMACION PARA LA GESTION.**

Madrid, septiembre de 1993

Autores:

Antonio M. López Hernández

Dionisio Buendía Carrillo

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Granada. (ESPAÑA)

## 1. INTRODUCCIÓN

Como consecuencia del continuo crecimiento del coste de proveer los servicios públicos esenciales, numerosas Entidades Locales se ven incapaces de soportar esta carga, siendo necesario tomar decisiones acerca de los tipos y niveles de servicios que serán prestados por las mismas.

Para conseguir este propósito resulta de gran utilidad el uso de modernas técnicas de presupuestación, tales como Performance Budgeting<sup>1</sup>, Planning-Programming-Budgeting System o Zero Base Budgeting, que ayuden, entre otras cosas, a la asignación eficiente de los recursos disponibles y aporten información sobre el objetivo de cada programa de gasto, los efectos de cambiar el mismo, los servicios que provee y el coste de éstos.

Este conjunto de técnicas presupuestarias han sido utilizadas y siguen siéndolo en la actualidad en numerosos países, adaptándolas a su estructuras, tradiciones administrativas, al particularismo de sus instituciones políticas y a las necesidades de cada organización pública. De esta manera, se han establecido sistemas propios con la correspondiente metodología, siendo común encontrar elementos característicos a algunas de ellas y mostrando de esta forma su carácter no excluyente.

En nuestra opinión, de los distintos modelos presupuestarios, anteriormente señalados, que contribuyen a una mayor racionalidad en la asignación y gestión de los recursos públicos, es el presupuesto de objetivos, por sus características, uno de los más idóneos para su aplicación a la Administración Local española. Esta técnica está diseñada, fundamentalmente, para ayudar a la

---

<sup>1</sup> El término *Performance Budgeting* ha sido traducido también como presupuesto de ejecución, tareas, actividades u objetivos.

dirección a lograr una mayor eficacia en la ejecución de los programas de gasto.

Hay que reconocer las limitaciones que presenta la mencionada técnica, entre las que cabe destacar no ser un instrumento idóneo para decidir cual es el programa más adecuado entre los distintos posibles, ya que, fundamentalmente, se preocupa del proceso de trabajo (qué métodos deberán utilizarse) más que del propósito del trabajo (qué actividades deberán autorizarse) [SCHICK, 1983:45]. Sin embargo, teniendo en cuenta la realidad económico-administrativa en la que están inmersas las Entidades Locales en nuestro país, consideramos que puede ser adecuada para, en una primera etapa, servir de instrumento de racionalización en la asignación y uso de los recursos puestos a su disposición, a la par que para preparar el camino a la implantación, en su caso, de otras técnicas más avanzadas.

## **2. ASPECTOS TÉCNICOS DEL PRESUPUESTO DE OBJETIVOS**

De acuerdo con la Oficina del Presupuesto de los Estados Unidos, podríamos definir el presupuesto de ejecución en los siguientes términos: "Un presupuesto de ejecución es aquel que ofrece los fines y los objetivos para los que se requieren los fondos públicos, los costes de las actividades propuestas para alcanzar esos fines y los datos cuantitativos que miden las realizaciones y las tareas ejecutadas dentro de cada una de esas actividades" [LOZANO IRUESTE, 1983:159].

En opinión de Freeman, Shoulders y Lynn [1988:79], el presupuesto de ejecución trata de determinar:

- Los objetivos de la organización y los servicios que ésta presta para justificar su existencia.
- Los programas y actividades que la organización utiliza para conseguir sus

objetivos.

- El volumen de trabajo que se necesita para cada una de las actividades.
- Los niveles de servicios que las autorizaciones de gasto han proporcionado.
- EL nivel de servicio o actividad que los legisladores y contribuyentes esperan si los importes pedidos se autorizasen.

En un presupuesto de ejecución convergen tres tipos de elementos que es necesario identificar: las funciones, los programas y las tareas. Las funciones públicas constituyen la más amplia agrupación de las operaciones realizadas por la Administración Pública. Son en realidad los objetivos que se pretenden conseguir dentro de un gobierno a partir del programa político del mismo. Los programas son las partes de que consta cada una de las funciones. Las tareas o actividades son las acciones uniformes que forman parte de la realización de un programa.

Para la obtención de información suficiente de los costes de los programas establecidas en el modelo presupuestario se requiere un sistema contable adecuado, que permita que el gestor de cada programa pueda cumplirlo con la máxima eficacia. Asimismo, la valoración de la eficacia en la realización de funciones, programas y tareas requiere la determinación de una serie de indicadores en los que se pueda expresar el coste de las diferentes tareas que componen un programa específico.

La selección de este conjunto de unidades de medida, llamadas "unidades de ejecución" (performance units), puede hacerse a través de dos métodos teóricos:

1. Método de producto final, cuando éste sea fácilmente perceptible y medible (número de kilómetros de carretera, número de kilómetros de red de alcantarillado, metros cuadrados de superficies limpias, etc.)

2. Método de actividades que va a desarrollar el programa, cuando no sea posible la obtención de productos finales.

A cada una de las tareas o actividades de un programa determinado se le deberá asignar el coste de las mismas. "Cada unidad de ejecución de un programa específico deberá describir de forma minuciosa las actividades que pretende ejecutar durante el ejercicio para la consecución del objetivo del programa, debiéndose indicar en esta descripción las actividades, los posibles cambios respecto de los ejercicios precedentes en términos físicos y cuantitativos y, en especial, los cambios de la carga de trabajo que va a soportar la unidad de ejecución" [BOSCH y DIAZ, 1989:197].

Una vez realizada la selección de las unidades de ejecución, corresponde convertir esta información en lo que se denomina "información de ejecución" (Performance Reporting). El conjunto de información de ejecución de cada uno de los programas conformará el presupuesto de ejecución.

### **3. FASES DE IMPLANTACIÓN**

La instauración y puesta en práctica de un presupuesto de ejecución requiere, siguiendo a Burhead [1967:153-156], el desarrollo de las siguientes fases:

1. El órgano encargado de la elaboración del presupuesto y los gestores del gasto deben identificar los programas de trabajo específicos que sean significativos para ser desarrollados y que derivan del propio programa de gobierno.

2. Los programas de trabajo definidos han de examinarse en relación con la estructura organizativa existente, siendo ésta la que debe supeditarse a

aquellos y no al contrario, asignando un responsable para cada objetivo o grupo de objetivos y evitando al máximo los denominados "programas compartidos".

En opinión de Bosch y Díaz [1989:199], "la organización administrativa es un elemento esencial en el éxito o fracaso de la implantación de un presupuesto de ejecución y planteará no pocas reticencias desde el ángulo político y administrativo, por cuanto significa organizar la estructura administrativa en función de los objetivos a cumplir dentro del período elegido".

3. Identificación de las unidades de ejecución dentro de cada programa. Esta es la fase en la que se presentan las mayores dificultades técnicas del proceso de implantación, dado que han de elegirse y describirse las actividades verdaderamente significativas para la consecución de los fines del programa.

A juicio de Sánchez Revenga [1990:25-27], las condiciones teóricas básicas que ha de cumplir una actividad para ser utilizada adecuadamente son las siguientes:

- Ser cuantitativamente significativa.
- Debe definir con claridad la función realizada.
- Ha de ser fácilmente medible, recomendándose, cuando sea posible, que la cuantificación sea a nivel físico y económico.
- Posibilidad de seguimiento, tanto a lo largo del proceso de ejecución como a la finalización del mismo.

4. Intento de medición total de los costes de ejecución de los objetivos marcados en los programas. Esto supone la orientación del sistema contable a tal finalidad, con la implantación de una Contabilidad Analítica a nivel adecuado.

5. Establecimiento de un sistema de información interna de modo que pueda medirse la marcha del programa durante el año. El sistema de seguimiento

nos permitirá analizar las desviaciones que se vayan produciendo sobre el plan inicial y tomar las medidas correctoras oportunas para reconducir el cumplimiento del objetivo.

6. Promulgación, en términos de programas, de la legislación que autoriza el presupuesto. Sería preciso introducir en las normas presupuestarias las modificaciones necesarias para poder desarrollar esta técnica sin inconvenientes legales.

7. Establecimiento, sobre la base de programas subdivididos en unidades de ejecución, de las cuentas destinadas a controlar y registrar los desembolsos monetarios.

Por otra parte, no se puede olvidar que el establecimiento de un sistema de presupuestos de ejecución origina distintas consecuencias para la organización que lo implante. Una primera es el aumento de la responsabilidad y la obligación de rendir cuentas por parte de los responsables, dando a las distintas secciones administrativas conciencia clara de su contribución a los programas. Como manifiesta Sánchez Revenga [1990:292], "el presupuesto de ejecución amplía notablemente el papel y la importancia del administrador pero al precio de que el sistema presupuestario ya no puede ser tratado como un tarea superficial, sino que con este nuevo sistema se encuentra en el centro mismo de la responsabilidad de la administración y el administrador debe estar dispuesto a asumir esta responsabilidad".

Una segunda consecuencia es la exigencia de una reorganización, cuando no la creación, de la oficina de presupuestos que deberá incluir entre sus funciones, independientemente de las clásicas de control interno que tenga asignada, el estudio de la organización y procedimientos de las unidades administrativas, el perfeccionamiento de los métodos de trabajo y actuar como elemento uniformador del sistema presupuestario.

Una tercera consecuencia es la que entrañaría la necesidad de un cambio en la naturaleza de la intervención del órgano legislativo en el proceso presupuestario, que dejará de concentrarse en las cifras asignadas a los objetos de gasto para ocuparse de los diferentes programas en relación con sus fines y realizaciones. De esta forma, los miembros de la asamblea correspondiente que han de aprobar el presupuesto tendrán que orientar sus decisiones pensando más en los objetivos que se pretenden conseguir que en la clasificación económica e incluso orgánica del gasto, sobre las que giran en la actualidad las discusiones presupuestarias en la mayoría de las Entidades Públicas.

Sin embargo, hay que señalar que la implantación de un presupuesto de ejecución ha encontrado algunas limitaciones, entre las que destacamos, de acuerdo a Fuentes Quintana [1986:292], las siguientes:

- Dificultades en la medida de la productividad y el coste de las operaciones y programas y en la elaboración de metas de coste y producción con las que comparar las definiciones de objetivos iniciales.
- Carencia de personal técnico con la preparación necesaria para asumir las exigencias que se derivan de su aplicación.
- Aunque el presupuesto de objetivos permite conocer, en la mayoría de los casos, programas y coste de una función pública determinada, sin embargo no compara programas alternativos para elegir los más idóneos.

De lo dicho anteriormente podemos inferir, a modo de conclusión, que el presupuesto de objetivos supone un paso adelante en el proceso de reformas presupuestarias, con la introducción de un sistema diseñado para racionalizar las actuaciones y medir en términos de eficacia la consecución de los objetivos.



#### **4. PRESUPUESTO DE OBJETIVOS Y CONTABILIDAD ANALITICA**

La implantación de una adecuada Contabilidad Analítica en una Entidad Local constituye un instrumento esencial para la correcta administración de los recursos puestos a disposición de tales Entidades.

Por lo que respecta a las relaciones existentes entre la técnica presupuestaria elegida y la Contabilidad Analítica, se manifiestan fundamentalmente en las fases de planificación y de control del presupuesto.

En la fase de planificación, la Contabilidad Analítica se hace imprescindible como apoyo a la decisión de que programas van a conformar el presupuesto, así como para analizar las diferentes tareas que conllevan la realización de los mismos y, por supuesto, para la estimación de los costes asociados a la realización de cada una de estas tareas, a fin de poder calcular, mediante la determinación de las 'units performance', los costes totales de cada uno de los programas.

En la fase de control también aparece esta relación comparando las estimaciones realizadas de los costes de los diversos programas con las realizaciones, al objeto de poder establecer desviaciones en costes, analizar sus causas y establecer, a tiempo, medidas correctoras para evitar, en la medida de lo posible, cualquier despilfarro de recursos, estableciéndose, de esta forma, un adecuado control de eficiencia. También se ejercerá el oportuno control de eficacia, a través de la comparación entre los resultados que van siendo alcanzados y los objetivos inicialmente previstos con la consecución de cada programa.

Asimismo, no hemos de olvidar que la implantación de una adecuada Contabilidad Analítica permite disponer de información necesaria a la hora de

adoptar una serie de decisiones por parte de la Entidad. De esta forma, y siguiendo a López Díaz [1987:12], se podrían citar como decisiones a tomar por el Ente Local basadas en la información suministrada por la Contabilidad Analítica las siguientes:

- 1.- Decisiones entre producir un determinado bien o prestar un determinado servicio por la propia Entidad, o bien contratarlo a alguna entidad ajena al Ente.
- 2.- Determinación del importe de la tasa a aplicar por el uso de un determinado servicio público prestado por el Ente.
- 3.- Importe de precios públicos y contribuciones especiales a cargar a los beneficiarios de los proyectos públicos.
- 4.- Importe por el que debe capitalizarse un activo construido por el propio Ente Local.
- 5.- Decidir los programas que se acepten en la fase de planificación.

No obstante, hemos de tener en cuenta que muchas de las decisiones tomadas por las Entidades analizadas tienen un marcado carácter político, donde la información suministrada por la Contabilidad Analítica no va a ser determinante, sino sólo un aspecto más, de gran relevancia, a tener en cuenta.

## **BIBLIOGRAFÍA**

**BOSCH FERRER, F. y DÍAZ ÁLVAREZ, A.:** "Las técnicas presupuestarias dirigidas a la eficacia económica. La presupuestación por objetivos en el ámbito del subsector local Español". Comunicación incluida en *IV Jornadas sobre Presupuestos y Contabilidad de las Entidades Locales*. (Sevilla 4, 5 y 6 de Mayo de 1989. INAP).

**BURHEAD, J.:** *Government Budgeting*. J. Willy & Sons Editors. New York, 1967.

**FREEMAN, R.J.; SHOULDERS, C.D.; LYNN, E.S.:** *Governmental and nonprofit accounting. Theory and Practice*. Prentice Hall, Englewood Cliffs. New Jersey, 1988.

**FUENTES QUINTANA, E.:** *Hacienda Pública. Introducción y Presupuesto*. El Autor. Madrid, 1986.

**LÓPEZ DÍAZ, A.:** "La Contabilidad De Costes en la Administración Pública". *Primer Congreso Internacional. Décimo Congreso Argentino de profesores universitarios de costos*. (Paraná, 24 al 28 de noviembre de 1987)

**LOZANO IRUESTE, J.M.:** *Introducción a la Teoría del Presupuesto*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1983.

**SÁNCHEZ REVENGA, J.:** *La Presupuestación por Objetivos y Programas*. Banco de Crédito Local. Madrid, 1990.

**SCHICK, A.:** "El Camino al PPP: las etapas de la reforma presupuestal", incluido en Lyden, J.F. y Miller, E.G.: *Presupuesto Público: Planeación, Evolución y Control de Programas*. Trilles, Méjico, 1983.