NACIONES UNIDAS

CONSEJO
ECONOMICO
Y SOCIAL

PROVISIONAL

ST/ECLA/CONF.17/L.2
1° de junio, 1964

ORIGINAL: ESPAÑOL

GRUPO DE TRABAJO SOBRE CONTABILIDAD
FISCAL UNIFORME

Patrocinado conjuntamente por la CEPAL, el Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social y la Dirección de Operaciones de Asistencia Técnica de las Naciones Unidas (DOAT)

Santiago de Chile, 23 al 28 de noviembre, 1964

SISTEMA DE CONTABILIDAD FISCAL UNIFORME PARA LOS PRESUPUESTOS POR PROGRAMAS EN AMERICA LATINA

Aplicación de la Contabilidad de Costos como sistema integrado

Felix Pando C.

Germán Robino R.

Félix Pando Cantín, Ingeniero Comercial y Contador-Auditor chileno, graduado en la Escuela de Economía de la Universidad de Chile. Entre otros cargos, se ha desempeñado como investigador de la rama de Administración Pública del Institute of Inter-American Affairs y como ingeniero investigador del Instituto de Organización y Administración (Insora) de la Universidad de Chile. Actualmente se desempeña como ingeniero consultor a través del Servicio de Cooperación Técnica.

Germán Robino Rossi, ingeniero Comercial chileno, graduado en la Escuela de Economía de la Universidad Católica de Chile. Entre otros cargos se ha desempeñado como asesor económico del Subsecretario de Transportes del Gobierno de Chile y como ingeniero investigador del Instituto de Organización y Administración (Insora) de la Universidad de Chile. Actualmente se desempeña como Subgerente Administrativo de Compañía Industrias Chilenas CIC S.A.

INDICE GENERAL

..oOo..

LISTA DE CUADROS

LISTA DE FORMULARIOS

[illegible]

> "Si la teoría y técnica [illegible] "ha renacido aún, en nuestro Continente, su fase [illegible] "problema específico del [illegible] te, el más novedoso, aunque [illegible] "encia, el más abierto a [illegible] "cutible en sus soluciones prácticas".

Esta sencilla afirmación, encierra y descubre a la vez la tremenda realidad que ha surgido de la aplicación de la técnica de los presupuestos por programas en Latino América. Presenta la urgente necesidad de implantar adecuadas herramientas contables que permitan desarrollar, perfeccionar y acondicionar las posibilidades de controlar la ejecución del presupuesto fiscal, bajo las características de este nuevo enfoque de clarificación del sector público.

Hay que aceptar que este es un tema abierto a la controversia doctrinal y muy discutible en sus soluciones prácticas. Entonces, ¿por qué se hace este trabajo?. El objetivo de este trabajo es precisamente crear la controversia al presentar una solución, para que pueda iniciarse el proceso que resuelva en forma integral este problema. Este trabajo es un enfoque hacia el problema y los autores, Félix Pando y Gerardo Robino, consideran que en ningún momento han logrado resolverlo en su totalidad.

Por el contrario, estiman que representa un aporte, que requiere de la crítica y de la discusión para su perfeccionamiento. En el fondo se pretende dar las bases iniciales para la aplicación de nuevas fuentes dentro de la contabi-

lidad fiscal.

Este trabajo se dedica especialmente a los contadores, peritos mercantiles y empresas administrativas del Sector Público. Lleva la intención de contribuir una serie de problemas que surgen en la contabilidad fiscal al aplicarse la técnica presupuestaria por programas. Para ellos será un punto de partida y una solución de problemas locales específicos. Significa un esfuerzo que dará comienzo al desarrollo y aplicación de su inventiva para solucionar sus problemas locales. Estos funcionarios evalúan la importancia y trascendencia que representa para el medio latinoamericano la aplicación de la técnica presupuestaria por programas y al mismo tiempo, comprenden y se inquietan por evitar que este gran paso hacia adelante, logrado por esta herramienta, se vea frustrado por el fracaso y desarmonía debido a la incapacidad de la contabilidad fiscal para adaptarse a los nuevos requerimientos. Hace así, un vasto campo de acción y una enorme responsabilidad para los contadores del Sector Público.

Sería casi innecesario tratar de ignorar las dificultades y limitaciones que existen para presentar un tema de esta naturaleza. Considerando solamente la amplitud del tema propuesto se encuentra un obstáculo apreciable. Según los requerimientos que la técnica presupuestaria por programas plantea a la contabilidad fiscal, el campo de acción de ésta se amplía considerablemente. La contabilidad fiscal tradicional abarca aspectos tales como el patrimonio, el sistema y control de caja, ingresos y gastos, etc. A estos aspectos se hace necesario ahora agregar la determinación y cómputos de los costos totales y unitarios, aspecto innecesario y novedoso para el sector público.

Por otra parte, se tropezaría con una gran barrera al plantear un sistema uniforme por los enfoques locales que existen sobre las prácticas o costumbres contables. Por esta razón, un trabajo de esta naturaleza deberá mantenerse en

un plano general, mostrando una estructura, también general, y adaptando los elementos necesarios de tal modo que ellos puedan ubicarse en esas condiciones legales. Tampoco podrían olvidarse en este aspecto, los diferentes requerimientos legales de cada país. Tratar de considerarlos sería una labor interminable y, por ésto en el trabajo presentado se hace abstracción de ellos. Por el contrario, se ha tratado, hasta donde es posible, de presentar esquemas que no tomen los aspectos o requisitos legales de la contabilidad fiscal.

Por último, otra de las dificultades con las cuales se puede encontrar, está representada por la disparidad de posibilidades y capacidades administrativas del Sector Público en los países que integran Latino América. Indudablemente, si se quisiera presentar un sistema detallado debiera considerarse , en el diseño de él, la estructura y posibilidad administrativa para operarlo.

Las limitaciones que se han señalado para poder realizar este trabajo han llevado a los autores a tener que delimitar su contenido y enfoque. El contenido se ha limitado al aspecto de la determinación de costos totales o unitarios, vale decir de la contabilidad de costos, presentando los conceptos necesarios y su adaptación desde un plano general. Se ha limitado el contenido a la contabilidad de costos porque se considera que, dentro de la urgencia con que la contabilidad fiscal requiere transformaciones para adaptarse a los requerimientos de la técnica presupuestaria por programas, el aspecto relativo a la contabilidad de costos, es el menos estudiado y sobre el cual existe escasa experiencia práctica. Cabe señalar que el proceso de cambios estructurales de la filosofía presupuestaria se encuentra en total desarrollo. En cambio , aún no se advierte una medida similar en el terreno de la aplicación de la contabilidad de costos en el Sector Público.

Esto último no significa que no haya necesidad de establecer reformas y pero

fecionamiento en los otros aspectos y sectores de la contabilidad fiscal. Por el contrario, en el medio latino americano, puede considerarse la contabilidad fiscal como un campo virgen que es necesario reajustar a los modernos requerimientos de administración del Sector Público. Pero, las referencias en los aspectos contables que cubrirían los sistemas tradicionales de contabilidad fiscal, radica en el dinamismo que presenta la urgente necesidad de incorporar la contabilidad de costos como un sistema integrado del aparato contable del Sector Público.

En la presentación de este trabajo se supone que el lector posee los conocimientos necesarios y básicos sobre la contabilidad fiscal y, además, está en contacto con la teoría de la elaboración y administración presupuestaria [illegible]. Por lo tanto, en el texto no se encontrarán otras definiciones o conceptos relativos a índole técnica, que no sean los necesarios para la explicación del tema propuesto. En el aspecto contable mismo, se ha tratado, por todos los medios, de simplificar los conceptos técnicos para que este trabajo pueda resultar provechoso también para aquellos que no posean conocimientos sobre contabilidad de costos. Con sí, como ya se dijo, se requiere de un relativo dominio de la técnica presupuestaria por programas para poder ubicar la adecuación de los conceptos de la contabilidad de costos a esa técnica. Esto es, [illegible] el hecho de que el texto se elabora bajo la premisa de que la contabilidad fiscal, no es parte integrante del ciclo presupuestario, es una técnica de apoyo al mismo. Es decir, la contabilidad fiscal no es autodestinataria, sino que por el contrario, debe acontar y acatar los postulados y [illegible] dicen la [illegible] por la técnica presupuestaria que se utilice. Esto [illegible], por otra parte, simplifica la labor y responsabilidad de la contabilidad, transpasándose a aquellos que son los responsables de la formulación [illegible] del presupuesto.

En el Capítulo I se encontrará las condiciones básicas que debe reunir un sistema de contabilidad fiscal. En él se demostrarán aquellas condiciones generales aplicables a cualquier sistema y se tratará, además, de definir las características que adquirirá un sistema de contabilidad fiscal aplicado bajo los requerimientos de los presupuestos por programas. Se ubicará en este capítulo los campos de acción de la contabilidad fiscal y cuales son las funciones que competen a cada uno de ellos.

El Capítulo II puede resultar de sumo interés para el lector, ya que, frente al [illegible] de la aplicación de la contabilidad de costos en el sector público, se tratará de proponer una clasificación de las actividades, [illegible], departamentos y centros que conforman ese sector. Al tratar de establecer esta clasificación, se persigue buscar algunas pautas, que definitivas, se les puedan aplicar [illegible] generales de contabilidad de costos de acuerdo a sus características propias.

El grado de centralización o descentralización, que debe asumir la contabilidad de costos fiscal, se presentará en el Capítulo III. Para esto, se relacionará la centralización contable con la estructura institucional. Es así, que la estructura institucional debe considerarse, además, bajo los requerimientos de información y control necesarios en los diversos niveles de esa estructura.

Un sistema de contabilidad de costos necesita de varios conceptos fundamentales para operar. Uno de ellos, de suma importancia, se presentará en el Capítulo IV y se refiere a los Centros de Concentración de Gastos. Frente al problema de la determinación de costos, como entes totalizadores unitarios, se hace vital establecer unidades físicas o conceptuales en torno a las cuales acumular los costos. De acuerdo a los postulados de la técnica presupuestaria por programas, se tra-

tará de definir y acomodicionar esto [illegible], aún más, se relacionará con la necesidad de la determinación de los gastos corrientes y de capital. En este mismo capítulo se tratará de buscar, asimismo, las posibilidades reales de modificación de este concepto.

En el Capítulo V se presentará otro de los elementos fundamentales en la contabilidad de costos, cual es, la clasificación de ingresos y gastos. Definida la contabilidad en una técnica de servicio, se buscará la forma como esta apoyará la clasificación de ingresos y gastos que se haya utilizado en la formulación y aprobación del presupuesto.

Según la clasificación que se presentó en el Capítulo II, en el Capítulo VI se proyectará las características que asume la determinación de costos en actividades, proyectos y dependencias en los cuales no es significativo el cálculo de costos unitarios. En este mismo capítulo se incluirá, además, algunos conceptos necesarios de considerar en la implantación de sistemas de contabilidad de costos en la contabilidad fiscal.

Las características que asumirá la determinación de costos en actividades, proyectos y dependencias donde resulta significativo el cálculo de costos se presentará en el Capítulo VII. Se aprovecha esta parte del trabajo para presentar otros conceptos técnicos necesarios en la implantación de la contabilidad de costos en el Sector Público. Atención preferente se le dá al discutido tema de los gastos devengados y de las necesidades de incorporarlo como modalidad formal en el cómputo de costos.

Los Capítulos VIII y IX se han dedicado a las empresas del estado. En el pri-

mero se plantea la aceptación e implantación del presupuesto por programas como mecanismo interno de la empresa. En el segundo, de acuerdo a los requerimientos de esa técnica presupuestaria, se esquematizarán los conceptos y sistemas de contabilidad de costos, aplicados en las diferentes tipos de empresas.

Los estados financieros derivados de la contabilidad de costos y sus características se presentarán en el Capítulo X.

En el Capítulo XI se plantearán aspectos de las características, modalidades y enfoques que presentan las auditorías, por una parte, y por otra el control interno de las operaciones contables.

Por último, en el Capítulo XII, se encontrarán las conclusiones fundamentales que se derivan de la presentación hecha en cada uno de los capítulos precedentes. Se considerarán en esta parte , sólo aquellas conclusiones más significativas y relevantes.

Al leerse este trabajo podrá notarse claramente que se han desechado las características de la contabilidad fiscal como otro requisito legal. Se trata, a través de la exposición, de darle a esta herramienta contable, en su aspecto de contabilidad de costos, un carácter de instrumento de dirección y administración. Se persigue esta finalidad para cumplir con la aspiración de los presupuestos por programas de transformar a los funcionarios públicos en verdaderos directores y administradores, centrando el esfuerzo y dedicación de sus gestiones por medio de los resultados.

Finalmente, es oportuno repetir, que este trabajo debe considerarse como un punto de partida. Existirá mucha controversia en el camino, pero de la crítica y del análisis de este esqueleto se logrará configurar, en definitiva, un nuevo enfoque de la técnica contable que colabore efectivamente en la trascendental labor de conseguir mejores instrumentos de programación y desarrollo en Latino América.

CAPITULO I

CONDICIONES BASICAS DE UN SISTEMA DE CONTABILIDAD

1. Este Capítulo tiene por objeto determinar las condiciones básicas generales que debe reunir un sistema de contabilidad. Estas condiciones básicas generales no se refieren a la mecánica misma de la contabilidad, sino a aquellas características que el sistema debe poseer para que su operación resulte adecuada a las necesidades de información y control.

2. Al hablar de contabilidad fiscal tradicional, se proyecta en la mente un cuadro de sistemas rígidos. Estos sistemas tienden exclusivamente a llenar necesidades y requisitos impuestos por la legislación, o bien por necesidades de control desde un punto de vista netamente legal.

3. Las condiciones básicas que se señalarán más adelante, tienen por objeto darle al sistema de contabilidad fiscal una característica de eficiencia en su operación; de claridad en la presentación; de oportunidad en la información y, con la flexibilidad necesaria para adaptarse a las variadas situaciones que presenta el desarrollo de las labores del Gobierno, de tal modo que se cumplan los requisitos de información y control para el desarrollo de una política fiscal.

4. La operación de los sistemas de contabilidad fiscal debe proporcionar el máximo de información y control. Pero, al mismo tiempo, esos mismos sistemas deben operar con un mínimo de costo administrativo.

5. La contabilidad es una técnica administrativa que refleja en sus registros anotaciones e informes de los resultados de las operaciones. Esta técnica es un elemento de seguimiento, porque debe adaptarse al acontecer de los hechos para reflejarlos en la misma forma como ellos suceden, aparecen y se desarrollan.

La contabilidad en sí no adapta las situaciones y hechos a sus propios [illegible], sino, por el contrario, es ella quién se amolda a esos hechos para reflejarlos en la forma más fidedigna posible.

6. Por ésto, quién fija las características del sistema de contabilidad fiscal es la técnica presupuestaria que se utilice. Esta técnica utiliza la contabilidad fiscal como una parte de su ciclo. La contabilidad suministra la información para poder controlar la ejecución de un presupuesto que ha sido formulado bajo determinadas características. Desde ese momento, la contabilidad debe seguir y adaptarse al sistema y tipo de clasificaciones presupuestarias que se hayan utilizado en la formulación del presupuesto. Debe, además, adaptarse a las necesidades de información que el sistema presupuestario necesita para operar. La contabilidad en sí no crea las funciones del control y del análisis, sino que suministra las herramientas a través de la información contable, para que esas funciones puedan desarrollarse.

7. Cualquiera que sea la definición de contabilidad que se maneje se podría comprobar que el campo de acción de esta técnica es sumamente amplio. No tan sólo abarca ella el mero hecho físico de registrar las operaciones en forma de asientos contables. Deben entenderse bajo su campo de acción situaciones tan diferentes como el establecimiento de rutinas administrativas propias, el diseño de sus formularios, la localización de los registros, la operación de los correspondientes archivos, determinación de sistemas contables, etc. Por ello, el tratar de fijar las condiciones básicas de un sistema de contabilidad se hará referencia a elementos conceptuales que son de aplicación general a todos y cada uno de los aspectos que cubriría un sistema completo de contabilidad.

8. Las condiciones básicas que se presentarán más adelante se han dividido en dos grandes grupos:

a) Aquellas condiciones generales que son aplicables a cualquier sistema de contabilidad.

b) Aquellas condiciones que debe asumir el sistema de contabilidad de costos al operar bajo las características de la técnica presupuestaria por programas.

Condiciones Generales del Sistema

9. A continuación se detallarán y explicarán algunas de las condiciones generales del sistema que resultan más importantes de considerar. En primera instancia, podrá pensarse que ellas representan postulados teóricos más bien que prácticos. Pero si se analizan las fallas o deficiencias comunes de los sistemas latinoamericanos de contabilidad fiscal, se encontrará que esas fallas "prácticas" están en la omisión o descuido de estos postulados "teóricos". Estas condiciones representan cualidades que deben reunir los sistemas contables y señalan la posición que debe asumir aquel que diseña, implanta u opera esos sistemas.

Flexibilidad

10. A medida que los países abarcan nuevas responsabilidades en el campo de la planificación y del desarrollo económico, van surgiendo, una tras otras, directrices, políticas y medidas que se traducen finalmente en una puesta a prueba de los mecanismos administrativos gubernamentales. Entre estos mecanismos se encuentra la contabilidad fiscal, que mide o trata de medir, los resultados de esas decisiones y ejecución de la planificación.

11. Para que los resultados de la contabilidad estén de acuerdo con las necesidades de información y control, ella en sí, debe poseer un alto grado de flexibilidad. Esta cualidad debe poseerla para adaptarse a los cambios que se originan en el proceso de planificación y ejecución del presupuesto. La contabilidad,

en este sentido, es una herramienta de seguimiento, que posee un alto grado de adaptabilidad. Siempre se presenta a la contabilidad y prácticas contables de la empresa privada como un ejemplo para la contabilidad fiscal. Ello se debe, fundamentalmente, al hecho que en la contabilidad de la empresa privada existe una gran dosis de flexibilidad para adaptarse a los contínuos cambios que se producen por el desarrollo de las operaciones.

12. Una de las causas fundamentales de la poca flexibilidad de los sistemas fiscales de contabilidad, está dada por los preceptos legales. Ellos atan las manos de los contadores del sector público en su búsqueda de la completa adaptación del aparato contable al sistema presupuestario. Lo que es más grave aún, con la aplicación de la técnica presupuestaria por programas, se requerirá de un mayor grado de flexibilidad en la contabilidad fiscal. Aparece un nuevo enfoque, el cálculo de los costos, que obligatoriamente hace que la contabilidad fiscal tenga que adaptarse a cada una de las variadas situaciones que abarcan las actividades del sector público, para poder calcular los costos que reflejen esa realidad. Esto lleva a concluir, entonces, que los preceptos legales deberán establecerse de tal manera que permitan la flexibilidad que la contabilidad fiscal requiere para adaptarse a las nuevas necesidades.

13. Esto último dará un alto grado de responsabilidad a la actuación de los contadores del sector público. Ellos adaptarán la contabilidad fiscal en cada caso, para que pueda ser utilizada como una herramienta de dirección y administración más bien que para llenar una necesidad legal. Esto constituye un interesante desafío al gremio de los contadores que permitirá transformarlo de un grupo pasivo en elementos de alta importancia en el proceso del ciclo presupuestario.

14. Indiscutiblemente que la flexibilidad de los sistemas de contabilidad fiscal

debe abarcar todas y cada una de las fases de su campo total. En este aspecto, es sumamente importante la planificación de los diferentes clasificadores que el sistema utilice para que pueda amoldarse a los repentinos cambios de dirección que pueden producirse. En este sentido, la contabilidad es el luchador que está preparado a recibir cualquier impacto inesperado. En ello basa su posibilidad de triunfo.

Oportunidad

15. Para que la contabilidad fiscal resulte una eficiente ayuda a la administración y dirección de las actividades gubernamentales debe ser oportuna. Con ello quiere designarse la característica que el análisis y la información que proporcione esté disponible tan pronto como los sucesos acontecen. El ideal estará representado por un sistema que registre e informe cada hecho en el momento mismo que ello ocurre. Indudablemente que este ideal es absolutamente teórico. Pero, en todo caso, el desfase de la contabilidad con respecto a los hechos debe estar dado por plazos normales. Resulta difícil poder estipular lo que se llamaría "plazos normales" porque en su determinación influyen una serie de elementos físicos e intangibles. Estos elementos que fijan el desfase de la contabilidad deben llegar a ser solamente aquellos insalvables y en ningún caso, producto del mismo sistema contable en sí.

16. La oportunidad del sistema se puede medir por la posibilidad de utilizar su información y análisis como elemento que permita actuar al funcionario público en el pleno papel de administrador. En la mayor medida que el funcionario público no se interesa en usar la información contable, porque ella carece de actualidad, menor es el grado de oportunidad que presenta el sistema contable. Los registros contables serán, en este caso, una mera recopilación de antecedentes históricos, más bien que un elemento de administración.

17. Tómese como ejemplo el funcionamiento de un kardex de existencias para materiales. Como elemento contable este kardex resulta valiosísimo para la administración y control de los materiales en existencia en bodegas. El funcionamiento de un kardex de esta naturaleza permite abordar puntos tales como la planificación de las compras, planificación de los consumos, determinación de las existencias, etc. Todo eso es posible si el funcionamiento del kardex está al día, es decir, si él es oportuno en su información. Si dicho kardex estuviese atrasado en varios meses con respecto a la realidad no sería posible intentar, basado en su información, ninguno de las acciones señaladas. Representaría sólo un registro histórico de escasa válidez. Quizás si ni siquiera valiese la pena, en ese caso, mantenerlo como un registro activo.

Simplicidad

18. Una de las características más difíciles de obtener para los sistemas contables es la simplicidad. En ello influye, tal vez, el preciosismo que se pretende buscar de la información y operación de los sistemas contables. Suele caerse en ello toda vez que se pretende que los sistemas contables proporcionen simultáneamente un cúmulo de información.

19. Muchas veces, la falta de simplicidad de los sistemas se debe a la pretención de tratar de extraer de ellos información de carácter estadístico que podría lograrse en mejor forma y de manera más sencilla, por procedimientos extracontables. En otros casos, se pretende que la contabilidad proporcione antecedentes hasta tal grado de detalle que eliminan automáticamente el carácter de simplicidad que aquella debe poseer. Las posibilidades de información que permiten los sistemas contables son múltiples, pero no debe abusarse de ellas.

20. Al planificar y establecer la contabilidad fiscal , deber observarse atentamente los objetivos que de ella se persiguen. En función de los objetivos es

necesaria establecer la solución más simple posible sin perjuicio de las necesidades de información y control. En la mayoría de los casos, es posible lograr la simplicidad en una integración del sistema contable con otras técnicas y disciplina que complementan el esquema total. En muchas ocasiones la utilización de la estadística representa una fuente importante para la simplicidad que se pretende. En otras oportunidades, los estudios especiales sobre ciertos casos determinados por ítem obtener la información necesaria, evitarán perpetuar esas situaciones en forma contable.

21. El peligro del concepto simplicidad en la contabilidad fiscal radica en un abuso de él. No debe llegarse a un grado de simplicidad tal que ponga en peligro la información necesaria para la operación del sistema presupuestario que se utilice.

Claridad

22. Si se quiere utilizar la contabilidad fiscal como una herramienta de administración y dirección, ella debe llegar con su información a diversos niveles. En general, el sistema debe proveer de información adecuada a todos los que participan de la responsabilidad del aparato gubernamental.

23. Al abarcar la contabilidad fiscal los diferentes niveles, crea la necesidad que la claridad sea una de sus características básicas. Los diferentes niveles poseen distintos grados de responsabilidad y, por lo mismo, diversos grados de capacitación. Al mismo tiempo, tienen enfoques más restringidos o más amplios de las diferentes situaciones. Ello obliga a preparar la información y los sistemas adecuándolos a la claridad que esos niveles son capaces de percibir. Los sistemas e informes contables no tienen que llegar a tener características que sólo permiten a los contadores profesionales poder interpretarlos. En la mayoría de las veces quienes operan o reciben información de esos sistemas no tie-

nen un conocimiento acabado de las técnicas, terminología y formulismos contables.

24. En cualquier caso que no sea posible establecer sistemas basados en una relativa claridad, los contadores deberían proveer la adecuada asesoría a aquellos que reciben su información. De esta manera su labor puede ser útil y apreciada con el valor que representa.

Utilidad

25. El sistema de contabilidad debe representar una absoluta utilidad. Indudablemente, en sí, el sistema representa una utilidad muy valiosa, pero al mismo tiempo la información y los estados que ella genera deben poseer esta característica. Cada informe que ella genera debe ser útil a alguien. Esto podría considerarse como algo ilógico, pero, para visualizar esta característica se podrían a su vez dar una enorme cantidad de ejemplos en que el trabajo realizado no representa utilidad alguna para nadie. Quizás como una autodefensa de la esterilidad de muchos trabajos contables, existe la tendencia en preparar informes y estados, ya sea en cantidades excesivas o con prodigalidad.

26. Al clasificar el sistema debe buscarse la necesidad de informes de los diferentes niveles y prepararlos de tal manera que se cumplan los objetivos de análisis y control. Todo aquel trabajo que se prepara sin una utilidad final es desperdicio inútil y recarga innecesariamente el sistema y a quienes lo operan.

Posibilidades de auto control

27. El sistema contable debe poseer las posibilidades de auto control. Debe contemplar procedimientos internos para abarcar las dos fases del control contable. Por una parte la comprobación interna de las cuentas y por otra la fiscalización de las operaciones y actividades.

28. Existen múltiples posibilidades de control interno en los sistemas contables y ellas deberán aprovecharse en su totalidad sin caer en el [illegible] del control

por el control". En muchos casos donde es posible deben utilizarse la contabilidad por partida doble (1) por las ventajas de interpretación y sobre todo por las posibilidades de auto control.

29. Las posibilidades de control interno están, en muchos casos, en relación directa con los archivos de los comprobantes contables. El antiguo procedimiento de comprobar las anotaciones contables con la suma previa y posterior de los comprobantes que dieron origen a las anotaciones, sigue teniendo plena vigencia.

Posibilidades de auditoría

30. La auditoría es un medio de comprobar la correcta imputación y tratamiento contable de las operaciones registradas. El sistema debe considerar las posibilidades de realizar la auditoría en los momentos que se estime oportuno. No importa cual sea el método de auditoría utilizado, el sistema debe proveer los mecanismos para que ello pueda realizarse sin perjuicio de la operación misma de él. Esto significa que todos los aspectos que contempla el sistema deben estar disponibles para realizar la auditoría cuando ello se presente o se necesite.

Condiciones en relación con la técnica presupuestaria por programas

31. Los sistemas contables fiscales han mostrado durante muchos años una característica común. Ellos miden fundamentalmente la utilización presupuestaria. Su enfoque está dado por la utilización que se hace del presupuesto dentro de los márgenes legales establecidos. Ello se debe a las características del sistema presupuestario al cual se adaptaba. El presupuesto tradicional centra su interés en lo que el gobierno "compra" para hacer las cosas (2). Por esto,

(1) Cada operación es registrada en por lo menos dos cuentas simultáneamente, Una cuenta de causa y una de efecto. Las anotaciones se registran en el Debe de algunas cuentas y en el Haber de otras.

(2) Véase Gonzalo Martner, Presupuesto por programas y actividades, Costa Rica, Esapac, 1964, pág. 2.

la actividad que realiza se refiere a la utilización del gasto, tanto para "comprar" los elementos necesarios.

32. Por su parte, la Organización de las Naciones Unidas define el presupuesto por programa como "un sistema en que se presta particular atención a las cosas que un Gobierno realiza más bien que a las cosas que adquiere. (3) Por supuesto que, para que el Gobierno realice actividades, debe "comprar", ciertos elementos, pero este no es el único y principal enfoque.

33. Ya que el sistema presupuestario por programas se preocupa por lo que el Gobierno "hace" y se necesitan "comprar" elementos para ello, esto define a su vez las características que debe adoptar la contabilidad fiscal aplicada a la técnica presupuestaria por programas. Las características fundamentales que deberá poseer serán:

a) Registro e información sobre la utilización que se haga del presupuesto.

b) Registro, cómputos e información sobre los costos de lo que el Gobierno hace.

Registro de la información presupuestaria

34. Una de las fases de la contabilidad fiscal deberá abocarse al registro e información sobre la utilización que se haga del presupuesto. Esta fase de la contabilidad fiscal no se aparta del concepto tradicional de la actual metodología de los sistemas contables fiscales. Pero el nuevo enfoque del presupuesto por programas requiere de una adaptación de los diferentes clasificadores utilizados por la contabilidad. Ellos deben, necesariamente, asimilarse a los requerimientos de los planteos de la nueva técnica.

(3) Véase Naciones Unidas, Presupuesto por Programas y de Ejecución por Actividades, E - CN. 12 BRW, 1-L, 1959.

35. La modificación de la clasificación por objeto de gasto podría ser necesaria. A la cual perfeccionarse de acuerdo a las características generales señaladas anteriormente en este capítulo. Pero, los otros sistemas de las clasificaciones deberán adaptarse en la contabilidad para adaptar la nomenclatura y criterios sustentados por la formulación presupuestaria por programas.

36. En la fase de la ejecución presupuestaria, sería interesante citar algunas características de las señaladas en Contabilidad Pública y Ejecución del Presupuesto (4).

1) Los sistemas contables deben organizarse de manera que muestren que las transacciones del gobierno se han realizado de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.

2) Las cuentas que demuestran los gastos en efectivo y los compromisos contraídos deben relacionarse con las cuentas presupuestarias que entrañan solicitudes de autorización de nuevos gastos. Es decir, el presupuesto y la contabilidad deber ser los componentes de un sistema integrado de fiscalización financiera.

3) Las cuentas deben llevarse de modo que permitan determinar si son adecuados los medios para asegurar el buen manejo de los fondos y bienes públicos, cuya misión está confiada a funcionarios administrativos.

4) Las cuentas deber llevarse en forma que permitan su comprobación por auditores independientes, incluyendo todos los libros, cajas y fondos, valores y bienes.

(4) Véase, Naciones Unidas, Contabilidad Pública y Ejecución del Presupuesto ST/ECA/16, 1952.

37. En resumen, la parte del sistema de contabilidad fiscal que abarca la utilización presupuestaria [illegible] con características generales similares a los sistemas tradicionales.

Registro de la información de costos

38. El segundo aspecto de la técnica presupuestaria por programas está referido a la medición de lo que el gobierno "hace". Esta fase, en términos contables, necesita del registro, cómputos e información de los costos. El presupuesto por programas representa un método que combina los recursos que se disponen con los objetivos seleccionados ~~a~~ las metas a cumplir por el plan del Gobierno.

39. Al seguir la contabilidad este enfoque de la técnica presupuestaria, se transforma ella en una contabilidad de costos. Se hace necesario que proporcione la información con respecto a todas las unidades de medidas que establece la nueva clasificación presupuestaria.(5) La determinación de costos pasa a integrar el sistema de contabilidad fiscal y constituye, con su información y análisis, a presentarse como una eficaz herramienta de dirección y administración.

40. Los objetivos de los presupuestos por programas fijan una importancia trascendental a la fase contable de la determinación de costos. El único objetivo de la contabilidad fiscal tradicional se vé ampliado con otra faceta que inclu-

---

(5) Gonzalo Martner define este concepto de la siguiente manera: "El presupuesto por programas y actividades utiliza ciertos conceptos básicos o categorías programáticas que procura medir, estableciendo al efecto las respectivas unidades de medidas. Los conceptos fundamentales son: necesidad pública, resultado, producto final, sub-producto final, tareas o trabajos, mano de obra, materiales, coeficientes de rendimiento, insumos, unidad ejecutora, costo total, costo unitario del producto final, costo total de la mano de obra, costo unitario hombres-año, costo unitario de materiales, etc. Véase Gonzalo Martner, Presupuesto por Programas y Actividades, Costa Rica, 1964, página 25.

se puede llegar a separarlas en importancia. Pero, el funcionamiento de las dos fases contablepresupuestarias permitirá mejorar las posibilidades de información y control a través de los resultados contables. En la técnica presupuestaria por programas no podría existir una de ellas aisladamente, sin perjudicar las posibilidades de administración y ejecución del presupuesto.

41. La incorporación de la nueva faceta en la contabilidad fiscal requiere, a su vez, incluir dentro de los procesos contables fiscales, todas aquellas modalidades operativas de la contabilidad de costos que permiten el perfeccionamiento de dichos cálculos. Si se quieren obtener resultados de costos compatibles con las necesidades de planificación, administración y dirección de las actividades gubernamentales, es preciso que ellos se calculen de modo que se acerquen lo más posible a la realidad. Esto requiere que la contabilidad de costos fiscales incorpore en toda su extensión, adecuándolos convenientemente, todos los principios que esta técnica posee.

42. Así, se hace necesario, por ejemplo, la incorporación definitiva de los gastos devengados. La deficiencia más notable que presentan los sistemas tradicionales de contabilidad fiscal, en cuanto a los resultados de costos que entregan, radica en la utilización exclusiva de los gastos efectivos como elementos del costo del período.

43. Indudablemente, el problema de registro, cómputo y análisis de costos resulta o puede considerarse abrumador, por la variedad de situaciones que es posible encontrar dentro del Sector público. Pero, afortunadamente, esta variedad de situaciones, tan diversas, es posible clasificarlas en grupos que presentan características similares. Para ello, se utiliza la posibilidad de cálculo de costos en cada dependencia y actividad del Sector Público y puede encuadrarse con los esquemas que la contabilidad de costos posee para cada caso.

44. También dentro de las características que debe reunir la contabilidad fiscal que opera en los presupuestos por programas, pueden citarse el resto de las características presentado por Naciones Unidas en Contabilidad Pública y Ejecución del Presupuesto, obra ya citada anteriormente en este Capítulo:

5) El sistema de contabilidad debe permitir que se conozcan totalmente los resultados financieros, entre los que figuran el volumen de los ingresos y el costo de las actividades, los programas y las organizaciones.

6) El sistema de contabilidad debe ofrecer a todos los funcionarios interesados la información necesaria a los fines de planificación y dirección, lo que incluye - pero no limitándolo a ella- la determinación de los costos.

7) El sistema de contabilidad debe ofrecer procedimientos eficaces para la comprobación interna de cuentas y la fiscalización de las operaciones y programas.

8) La contabilidad pública debe llevarse en forma que suministre la información necesaria para realizar los estudios económicos y la planificación de las actividades gubernamentales, información que debe presentarse de modo que sea útil tanto para los fines ejecutivos como para los legislativos.

Relación entre los registros de información presupuestaria y de costos

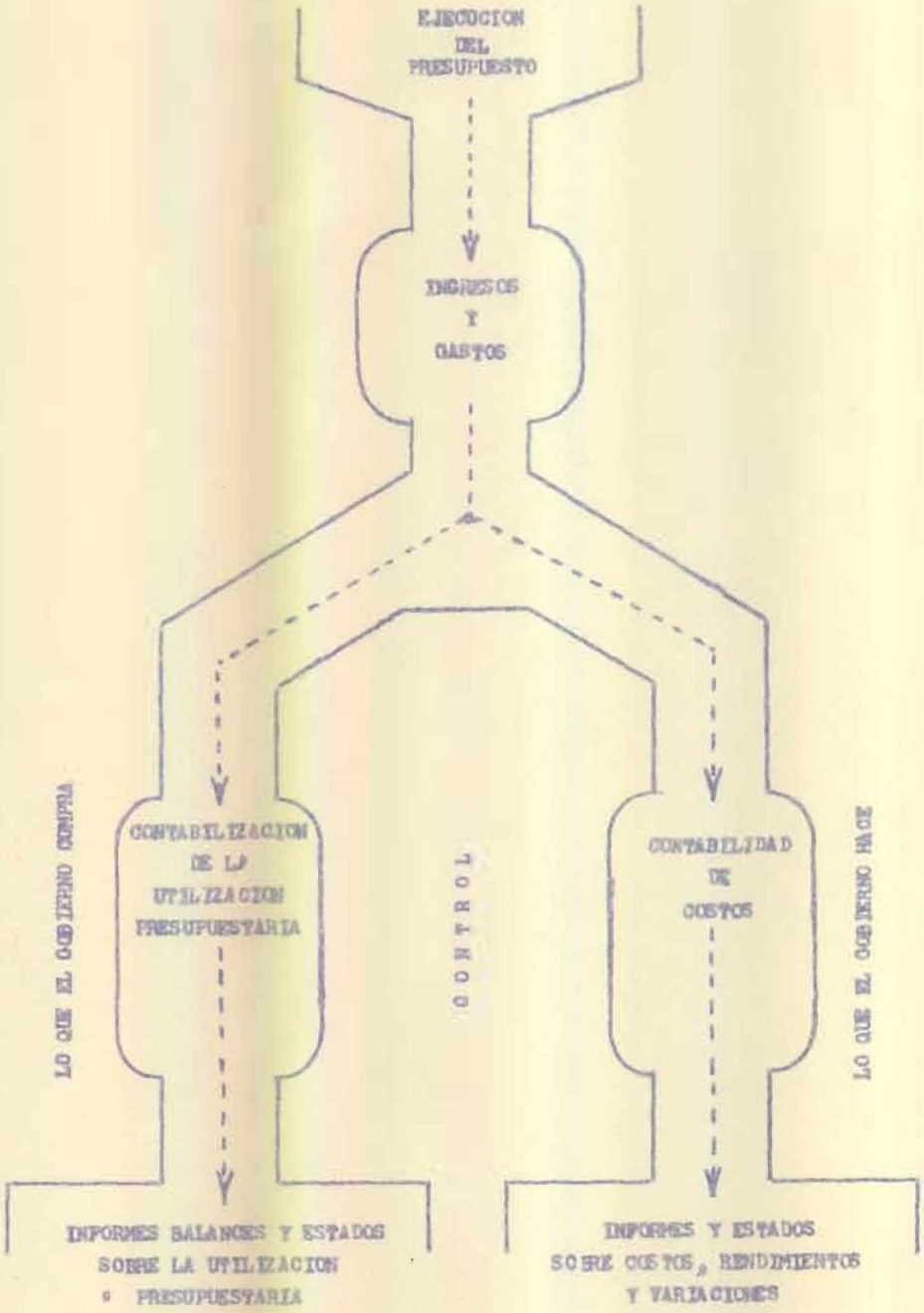
45. Al definir el sistema de contabilidad fiscal integrado por dos fases bien definidas, se hace necesario precisar la relación que existe entre ellas. Las dos fases tienen objetivos diferentes pero tienen su origen en un elemento

común, cual es, la ejecución del presupuesto.

40. En el Cuadro N°I-1 se presenta en forma gráfica cual es la relación que existe entre ambos sistemas. La información de gastos e ingresos por la ejecución del presupuesto se utiliza tanto en la fase contable para medir la utilización presupuestaria, como en la fase contable para medir los costos. Entre ambas fases existe la posibilidad de establecer controles contables, ya que trabajan como elementos comunes. A los procesos entregan informes, balances y estados financieros que miden los resultados obtenidos. Desde el momento que se incorporen los gastos devengados al cálculo de costos, las cifras y resultados que entrega esta fase estarán presentados de distinta forma a cómo los presenta la otra, ya que cada una de ellas persigue objetivos diferentes.

C U A D R O X - 1

RELACION ENTRE LAS DOS FASES DE LA CONTABILIDAD FISCAL



CAPITULO II

RELACION ENTRE LA ESTRUCTURA INSTITUCIONAL, LA CONTABILIDAD Y LOS PRESUPUESTOS POR PROGRAMAS

47. En este Capítulo se analizarán las relaciones existentes entre la Estructura Institucional, la Contabilidad y los Presupuestos por Programas. Al efectuar dicho análisis, resultará evidente que no es posible aplicar un sistema único de Contabilidad Fiscal para todo el Sector Público ya que, según sea la actividad que desarrolla cada institución o repartición del Estado, distintas serán las dificultades que deberán resolverse desde el punto de vista de la contabilidad.

48. A fin de superar el problema, resulta necesario clasificar a los organismos que conforman el sector público, atendiendo a las necesidades y posibilidades de implantar una Contabilidad de tipo comercial, una Contabilidad de Costos o simplemente una Contabilidad Presupuestaria, según sean las características de cada uno de ellos y teniendo presente los requerimientos exigidos para el control y análisis de los Presupuestos por Programas. Al clasificar el sector público, se lo ha dividido en dos grandes grupos que son: el gobierno general y las empresas del Estado. Cada uno de estos grupos se ha subdividido desde el punto de vista funcional y por último, se ha agrupado a los organismos desde el punto de vista de la contabilidad general y contabilidad presupuestaria.

49. Una vez obtenida la agrupación de las instituciones y reparticiones, podrán fijarse las bases de un sistema integral que permita lograr los objetivos de analizar y controlar los presupuestos por programas.

La Contabilidad Fiscal y el Sector Público

50. Hasta hace pocos años las contabilidades de los Gobiernos Latinoamericanos, en general, eran solamente de tipo presupuestario, excepción hecha de los orga-

rismos descentralizados en lo que cabía la aplicación de una contabilidad general de tipo comercial.

51. Dichas contabilidades presupuestarias estaban orientadas hacia el control de los gastos gubernamentales por los diferentes item de los presupuestos, es decir eran contabilidades de "presupuestos por objeto de gastos" de acuerdo con la clasificación presupuestaria en uso en cada país.

52. Durante largo tiempo, este sistema de contabilidad cumplió plenamente los objetivos para el cual se ideó, es decir el control por objeto de gastos y el control de la utilización de los fondos con respecto a los fondos autorizados.

53. Hasta antes de la implantación del sistema de los presupuestos por programas, a los gobiernos les interesaba que lo gastado correspondiera con lo autorizado, pero con la puesta en marcha de los sistemas de presupuestos por programas el enfoque que debió darse a la contabilidad varió fundamentalmente.

54. En efecto, ya no interesa a los gobiernos lo "que compra" sino lo "que hace" lo que obliga a la contabilidad a programar mayor información para poder tener los elementos que son fundamentales para medir lo que un gobierno hace. Estos elementos son: los gastos, medirán cuanto ha utilizado el gobierno o una repartición, del total que ha comprado y las "unidades producidas" indicarán lo realizado con los gastos reales. La relación de ambos factores dará el costo de producir un bien o servicio. Este nuevo enfoque que debe dársele a la contabilidad del sector público corresponde en verdad a un sistema de contabilidad de costos. Sin embargo, cuando se habla de implantar un sistema de contabilidad de costos para el sector público, surge de inmediato la duda si ello será posible dada la multiplicidad de reparticiones e instituciones que comprende. Aún cuando, implantar un sistema de costos en el sector público presentaría grandes dificultades por lo antes

señalado, el problema se simplificaría considerablemente si se logra agrupar las reparticiones e instituciones de acuerdo con los diferentes tipos de sistemas de cálculo de costos que es posible aplicar a cada caso.

El esquema básico del Sector Público(1)

55. En el Cuadro II-1 se ha esquematizado el sector público desde el punto de vista institucional y en relación con las diferentes características generales que pueden presentar, desde el punto de vista de los sistemas de costos que habría que usar, el tipo de contabilidad a emplear y la relación con los presupuestos por programas. Puede observarse, en el cuadro en referencia, que el sector público ha sido dividido en dos grandes grupos que son: el gobierno general y las empresas del estado. Dentro del gobierno general se distinguen: el gobierno central y los organismos descentralizados. Por su parte, los organismos descentralizados pueden separarse en: Instituciones de Seguridad Social e Instituciones para la Promoción del Desarrollo.

56. Con respecto a las empresas del estado, ellas pueden agruparse según sea la naturaleza o función que cumplan, en Empresas Fabriles y Empresas no Fabriles.

57. Las Empresas Fabriles se agrupan, atendiendo a las características de su forma de producción, en Empresas que trabajan por Lotes de Producción y Empresas por Proceso.

58. Las Empresas no Fabriles se clasifican en Empresas Comerciales, Empresas de Servicios y Empresas Financieras.

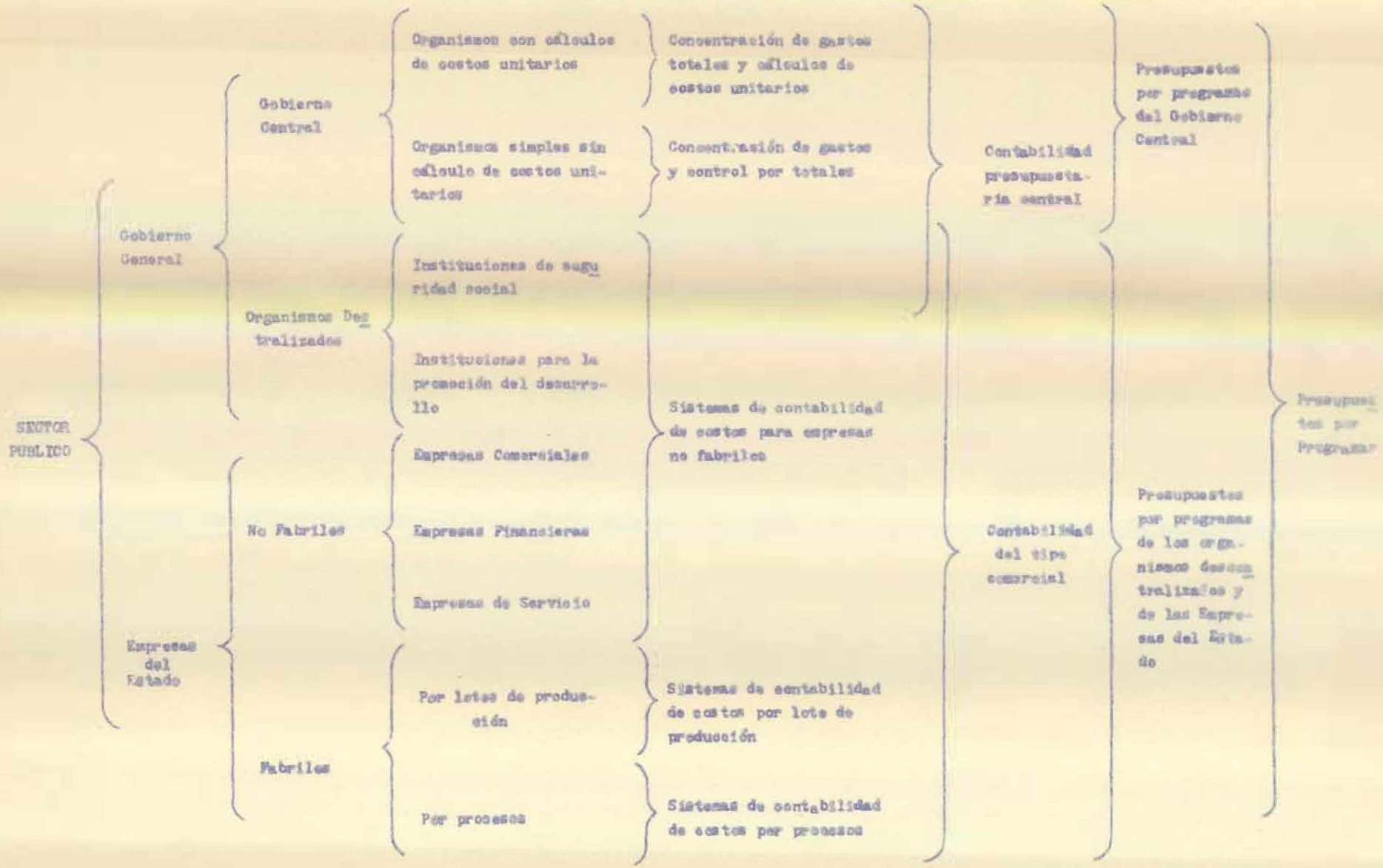
El Sector Público y la Contabilidad de Costos

59. La Clasificación de los organismos que componen el sector público, atendien-

(1) Véase Gonzalo Martner, Curso de Programación Presupuestaria, CEPAL/DOAT, Santiago, 1962, pág. 27 -30.

C U A D R O I I - 1

RELACION ENTRE LA ESTRUCTURA INSTITUCIONAL DEL SECTOR PUBLICO, LA CONTABILIDAD Y LOS PRESUPUESTOS POR PROGRAMAS



do al sistema de costos que utilizarían y en relación con la estructura institucional, incluirán dentro del gobierno central dos divisiones: Organismos con cálculo de costos unitarios y Organismos simples sin cálculo de costos unitarios.

60. Por su parte, los Organismos descentralizados y las empresas no fabriles utilizarían un sistema de costos que tradicionalmente se llama "para empresas no fabriles". Las empresas fabriles, de acuerdo con la clasificación ya señalada anteriormente trabajarían, según el caso, con contabilidad de costos por lotes de producción o con contabilidad de costos por proceso.

61. Atendiendo ahora al tipo genérico de contabilidad que necesitarían los diversos organismos, se tiene que los organismos que componen el gobierno central, trabajarían con una Contabilidad Presupuestaria Central.

62. Es necesario aclarar que algunos organismos descentralizados pueden operar, como se verá en la parte pertinente, con una contabilidad de tipo comercial cuando ello se justifica. Además de estos organismos descentralizados que operan con contabilidad de tipo comercial, trabajan con el mismo sistema las empresas del estado, las que en este aspecto no presentan prácticamente diferencia alguna con la empresa privada.

63. Después de haber explicado en forma muy general el esquema del sector público incluído en el Cuadro II -1, se entrarán a definir y analizar las agrupaciones que se consideran básicas para el esquema general de costos del sector público.

64. <u>Organismos con cálculo de costos unitarios.</u> Se definirán como organismos con cálculo de costos unitarios a aquellas reparticiones o instituciones que requieren de un proceso más acabado dentro de un sistema de contabilidad, a fin de tener las informaciones necesarias para calcular costos unitarios significativos, de modo que permitan medir la eficiencia y exactitud con que están cumpliendo

los programas, subprogramas o actividades que le han sido asignados. En estos organismos parte de sus desembolsos se pueden realizar a través del concepto de gastos devengados, ya que realizan adquisiciones en un momento dado cuyo consumo no es inmediato, es decir, ésto se encuentra desfasado en el tiempo y, por lo tanto, no puede considerarse como gasto imputable al costo, sino que su imputación debe diferirse hasta que el bien adquirido sea realmente consumido. Dicho de otro modo, estos organismos, antes de consumir ciertos bienes producen un cambio en su activo, cuyo total no se modifica hasta que los bienes adquiridos no se consumen.

65. Al hablar de cambios en el activo de los organismos, surge un concepto poco familiar dentro de la Administración del Gobierno Central y es el de los gastos devengados, los que, es necesario dejar en claro, pueden presentarse en cualquiera de los organismos del estado, incluso en los organismos simples sin cálculo de costos unitarios como se verá más adelante (2). Los gastos devengados pueden definirse como aquellos desembolsos que realiza un organismo o una empresa, para la adquisición de bienes o servicios cuyo consumo o transformación se realiza, parcial o totalmente en uno o más períodos contables distintos al de su adquisición.

66. Ejemplos típicos de organismos con cálculo de costos unitarios son las diferentes reparticiones de un Ministerio de Obras Públicas que se dediquen directamente a la construcción de obras las que van adquiriendo los materiales para los diferentes proyectos, pero cuyo consumo va realizándose de acuerdo con las necesidades, de tal modo que, al final del período presupuestario tienen en sus bodegas parte de dichos materiales sin consumir. Por esta razón, ellos no pue-

(2) Véase NACIONES UNIDAS, Sub Dirección Fiscal y Financiera del Departamento de Asuntos Sociales de las N.U. Manual de Presupuestos por programas y actividades, Chile, 1962, página 96.

den ser imputados al costo de dicho período sino al del que efectivamente se consumen, aunque si afectan la utilización del presupuesto. De este ejemplo puede deducirse la importancia que el problema de los costos devengados representa en estos organismos.

67. Actividades Simples sin cálculo de costos unitarios. Pueden definirse como Actividades Simples sin Cálculo de Costos Unitarios, a aquellas actividades que se caracterizan porque no resulta significativo calcular en ellas dicho tipo de costos.

68. El hecho de que las actividades simples no tengan, o no resulte conveniente aplicarles un sistema de costos unitarios, se debe a que ellas realizan tareas de tan diversa índole dentro de su organización que no existe una medida que permita computar o calcular costos unitarios significativos.

69. Como ejemplo puede citarse el caso de los Programas de Administración General, donde no tiene significado calcular el costo de confeccionar una carta, el de una llamada telefónica, o el costo de una hora-hombre, ya que la cifra a que se llegaría no correspondería a un costo significativo, por lo que, las cifras obtenidas en esos casos no servirían para analizar los costos frente a lo presupuestado, ni como herramienta de programación.

70. Con respecto al problema de los gastos devengados, se ha considerado para los efectos de esquematización, que dentro de estos organismos prácticamente no tienen significación, lo que en algunos casos podría no ser rigurosamente cierto, situación que habría que considerar como caso especial, pero que, en todo caso, podría asimilarse como una variante de este grupo.

71. Si en los organismos simples los gastos devengados no tienen significación, sucederá que se cumplirá en ellos la igualdad: Costos Imputados = Costos Efecti-

vos y por lo tanto, la concentración presupuestaria de costos coincidirá con las cifras de la concentración de costos que se haga y como no existe para ellos una unidad de medición significativa para el cálculo de costos, bastará con calcular los costos presupuestarios para llegar a conocer el costo total del organismo.

72. Organismos Descentralizados. Al continuar analizando el esquema diseñado en el Cuadro II -1 se llega al grupo formado por los organismos descentralizados, que está constituído por aquellos organismos que, dependiendo del gobierno central, tienen, sin embargo, una relativa autonomía administrativa. Estos organismos cuentan generalmente con un consejo de administración que cumple con las políticas que le fija el gobierno a través del Ministerio del cual depende el respectivo organismo.

73. Además de impartir las políticas a seguir por los organismos descentralizados, el gobierno central ejerce una supervigilancia directa sobre estas instituciones a través de los organismos contralores, presentando, por consiguiente gran similitud, en estos aspectos, con las empresas del estado.

74. Desde el punto de vista de las funciones que cumplen, los organismos descentralizados pueden agruparse en dos grandes divisiones:

a) Instituciones de seguridad social, y

b) Instituciones para la promoción del desarrollo.

Dentro del grupo de instituciones de seguridad social existe evidentemente una gran variedad de ellos, como son cajas y organismos de previsión, instituciones de seguro, etc. Por su parte, las instituciones para la promoción del desarrollo agrupan a las instituciones de fomento y organismos descentralizados.

75. Los organismos descentralizados se asemejan, en muchos aspectos, a las empresas no fabriles del estado ya que, en ambos casos no entregan un producto tangi-

ble al usuario, sino que prestan un servicio.

76. Desde el punto de vista contable, existen servicios descentralizados donde es posible obtener costos unitarios significativos. En otros casos no es posible obtener costos unitarios, pero interesará conocer los costos de funcionamiento de dichos servicios, por lo que, de todos modos operarán bajo un sistema de contabilidad de costos para empresas no fabriles. En algunos casos, esta contabilidad será de tipo comercial y en otros bastará una contabilidad presupuestaria central, según sea la estructura de cada organismo.

77. Sin duda alguna que aquellos organismos que operen bajo el sistema de contabilidad comercial, deben llevar también en forma paralela una contabilidad presupuestaria para los efectos de controlar el presupuesto desde el punto de vista legal, tal como se hace hasta ahora.

78. Con respecto a la operación con gastos devengados, sucederá que en algunos organismos ellos tendrán importancia para el cálculo de costos y, en cuyo caso, deberá operarse con un sistema de costos que contemple la operación de dichos gastos.

79. <u>Las empresas del Estado</u>. En los Capítulos VIII y IX se hará una descripción completa de las empresas del Estado, su estructura administrativa, su funcionamiento con respecto al gobierno central, sus relaciones de dependencias presupuestarias, etc. Sin embargo, es conveniente dar una breve descripción de ellas para los efectos de situarlas dentro del esquema general del Sector Público señalado en el Cuadro II -1.

80. Las empresas del Estado se asemejan tanto en su estructura organizativa y contable a las empresas privadas, aún cuando no tienen la agilidad de estas últimas por las trabas reglamentarias y legales que les impone su mismo origen.

81. [illegible] descentralizadas, [illegible] Administración del [illegible] Vice-Presidente o [illegible] Consejo [illegible] Empresas. [illegible] es quién se encarga de la administración de [illegible] y [illegible] llevar a la práctica las políticas que le fije el Consejo de Administración al cual, a su vez debe, fijar estas políticas de acuerdo con las instrucciones que recibe del Gobierno Central a través del Ministerio del ramo respectivo, que también forma parte del Consejo de Administración.

82. Atendiendo a las características de los productos finales y funciones básicas que realizan las empresas del estado, pueden agruparse en empresas fabriles y empresas no fabriles, según si producen bienes materiales o servicios respectivamente. Las empresas fabriles pueden separarse en empresas que trabajan por lotes de producción y empresas por proceso.

83. Se conocen como empresas que trabajan por lotes de producción, a aquellas empresas que fabrican artículos que pueden identificarse por grupos u órdenes a través del proceso de producción, como son las fábricas de calzado, de artículos metalúrgicos, fábricas de muebles, de vehículos, imprentas, etc. Empresas fabriles por proceso son aquellas industrias en que el producto no puede separarse ni identificarse a través de los diferentes pasos de la producción, sino que sólo viene a aparecer como producto al final del proceso productivo. Como ejemplo puede darse: la producción de gasolina en una refinería, la producción de cemento, la actividad minera, industria textil, etc.

84. Atendiendo a las características de los diversos tipos de empresas que se han señalado, distintos serán los sistemas de contabilidad a que deberán usarse para cada uno de ellos. Así por ejemplo, para las empresas fabriles el sistema de contabilidad deberá incluir un sistema de contabilidad de costos que permita

[illegible] analíticos. Se sugiere, en el caso de las empresas contabilizadas, [illegible] una vía que de contabilidad de costos que no sea la de contabilidad general analítica, es decir que la contabilidad general está diseñada en tal forma que permita obtener ciertas cifras necesarias para obtener los costos unitarios que se quieran calcular. De lo expuesto hasta ahora, en lo que se refiere al sistema de costos que cabe aplicar a los diferentes organismos que conforman el sector público, puede concluirse que existen dos grandes grupos de instituciones. El primero de ellos funciona a base de una contabilidad presupuestaria o gasto formado por los organismos que agrupa el gobierno central. Este gran grupo se subdivide en los "organismos con cálculo de costos unitarios", que trabajarán con una concentración de costos por totales y el cálculo de costos unitarios, y los "organismos sin cálculo de costos unitarios" que operarán con la concentración de costos y control por totales, pues como se vió, no cabe en ellos el concepto de costos unitarios.

85. El segundo gran grupo que se obtiene en la clasificación ya señalada, es el formado por las empresas del estado, en las cuales cabe aplicar un sistema de contabilidad de tipo comercial con contabilidad de costos o simplemente una contabilidad general analítica, como se vió anteriormente. En el mismo grupo caerían también aquellos organismos descentralizados que, por sus características especiales, pueden operar con un sistema de contabilidad como el señalado.

Relación entre la Contabilidad y los Presupuestos por Programas

86. De acuerdo con la estructura analizada anteriormente, se tratará de definir la relación existente entre la contabilidad, la estructura institucional y los presupuestos por programas.

87. En el mismo Cuadro II-1 puede observarse que, desde el punto de vista de los presupuestos por programas, existen dos grandes grupos que son los presupues-

[illegible] tema central [illegible] que se [illegible] en [illegible] Ministerios y/o las empresas del Estado. Los objetivos [illegible] son exactamente los fines, es decir conocer qué actividades se [illegible], en qué magnitud, a qué costo y cuál es el [illegible] que se [illegible] de la ejecución ." (3)

18. La contabilidad es una técnica de seguimiento que le [illegible] que [illegible] la [illegible] y satisfaga las necesidades de información y control de los presupuestos por programas (4). Por esta razón, no habrá dificultad para implantar un sistema de contabilidad que pueda aplicarse, tanto a los organismos del sistema de control, así como a los organismos descentralizados [illegible] del Estado, de modo que proporcione la información y el análisis que le fijan los requerimientos de la técnica de los presupuestos por programas. Es necesario dejar establecido, como ya se vió, que el tipo de contabilidad que se usará será distinto de acuerdo con las necesidades o funcionamiento de cada institución, organismo o repartición del Estado, pero aquella debe consolidarse de tal modo de poder formar un todo armónico, enlazado directamente a través de los presupuestos por programas.

---

(3) Oficina Central de Coordinación y Planificación, Manual de Presupuesto Programa, Caracas, Venezuela, 1961.

(4) Gonzalo Martner, Curso de Programación Presupuestaria , CEPAL/DOAT, Stgo. 1962 , pág. 267.

CAPITULO III

UBICACIÓN DE LA FUNCIÓN CONTABLE EN EL MARCO DE LA ESTRUCTURA INSTITUCIONAL Y LAS NECESIDADES DE INFORMACIÓN

89. Se presenta en este Capítulo la ubicación de la función contable, en relación con la estructura institucional básica señalada en el Capítulo II, de modo de poder ampliar las características y requisitos que debe [illegible] la información para satisfacer las necesidades que surgen de la aplicación de la técnica presupuestaria por programas.

90. La contabilidad es una herramienta de información y control que sistema debe adaptarse al sistema presupuestario que se utilice. Además, debe adaptarse a la estructura institucional para obtener los resultados financieros y el análisis necesarios para el control de la gestión presupuestaria. Estos resultados y el análisis necesario, deben estar disponibles en aquellos puntos donde sea posible obtener una mejor utilización de ellos, y donde el funcionario público pueda establecer su acción inmediata, es decir, el sistema deberá mantener informado a aquellos que son responsables de ejecutar las diferentes acciones. Esto último no limita la posibilidad que el sistema esté diseñado de tal forma que permita que, la misma información fluya hacia niveles más altos hasta llegar al Balance de la Nación. Indudablemente que al fluir esta información hacia los niveles más altos, deberá ser concentrada y presentada de tal manera que mantenga los propósitos e intensidad del análisis y control de dichos niveles.

91. Este nuevo enfoque que debe darse a la contabilidad fiscal, para satisfacer las necesidades de información y control para los presupuestos por programas, requiere de la creación de un sistema de contabilidad de costos, complementario del sistema tradicional que llevan actualmente las Contralorías. Sin em-

[illegible] sistema contable[illegible] no representará [illegible] [illegible], [illegible] la misma información que se utiliza en la contabilidad presupuestaria.

92. El hecho que se implante un sistema complementario [illegible] la contabilidad no representa en sí una transición hacia una contabilidad de costos para el sector público, lo que sí ofrece que pueda ser implantado fuera del [illegible] de la contabilidad presupuestaria. A medida que el sector público [illegible] experiencia y [illegible] del trabajo y utilización de la contabilidad de costos, ella podrá integrarse al sistema de contabilidad presupuestaria para lograr una sola técnica mayor.

Necesidades de información en un sistema de contabilidad para los presupuestos por programas

93. El funcionamiento de cualquier sistema presupuestario necesita de cierta información contable básica para operar . Como puede establecerse en el ciclo presupuestario, el comienzo y el final del mismo están basados en el presupuesto. Este ciclo utiliza a la contabilidad como una técnica que proporciona la información y los antecedentes para efectuar el análisis y el control de las operaciones. En esta utilización radica la importancia de esta técnica. Pero, al mismo tiempo, se hace necesario clasificar la información requerida por el sistema de presupuestos por programas para que la contabilidad pueda adaptarse a esas exigencias de información y análisis.

94. En el medio latino americano, el común denominador para las técnicas presupuestarias y contables se centraba en una clasificación por objeto de gastos o institucional. Según esta clasificación y desde el punto que normalmente la contabilidad fiscal no incorporaba el uso del concepto de gastos devengados, ella era el reflejo de la utilización del presupuesto. Operaba fundamentalmente con gastos efectivos y sus posibilidades de cálculos de costos se limitaban a una

[illegible]

[illegible] la [illegible] válida [illegible] el costo calculado [illegible] [illegible] efectos directos a que se [illegible] [illegible] el presupuesto de [illegible], [illegible] que lo afectan.

[illegible] de la información recordida [illegible] [illegible] presupuestos por programas

96. El sistema de presupuestos por programas basa su operación en el cálculo de costos. Por lo tanto, es una técnica que está constantemente viendo a través del cristal de los resultados. Bajo esta condición es necesario adaptar la contabilidad fiscal para que proporcione los antecedentes necesarios con respecto a los costos, sean estos unitarios y/o totales. En otras palabras, la implantación de la técnica presupuestaria por programas, obliga a cambiar el enfoque de la contabilidad fiscal de una simple contabilidad fiscal presupuestaria a una contabilidad fiscal que incorpore la contabilidad de costos.

97. En los sistemas presupuestarios tradicionales, el énfasis no está puesto en los costos - salvo en la simple agrupación institucional - sino más bien en la utilización del presupuesto en cuanto a montos y legalidad. Debe reconocerse que este énfasis tiene una gran importancia y es un elemento conveniente que debe mantenerse en conjunto con las características de la información de costos, en el sistema contable que opere para los presupuestos por programas.

98. Al dar a la contabilidad fiscal un nuevo enfoque, debe afrontarse definitivamente el problema de implantar la utilización del concepto de gastos devengados en los cálculos, para llegar a tener una información real de los costos. Cierto es que, al implantar dicha modalidad, tendrá que aceptarse que se romperá la antigua igualdad de los presupuestos tradicionales, en que el presupuesto

[illegible]

100. [illegible] la igualdad anterior es [illegible] utilizado no tiene [illegible] debe exigírsele al sistema [illegible] la información y el análisis que permita controlar estas dos variables, vale decir, los costos y el presupuesto utilizado. En otras palabras, el sistema contable para los presupuestos por programas, debe proporcionar la información contable que entrega el sistema tradicional sobre utilización del presupuesto y además, la información y el análisis de costos correspondiente.

101. Esta determinación separada que conduce a cifras diferentes, por lo ya expuesto, debe estar diseñada de tal modo que permita que dichas cifras se relacionen entre sí, proporcionando los mecanismos de control contable internos del sistema para verificar la exactitud, veracidad y corrección de las anotaciones.

101. De los sistemas presupuestarios tradicionales, no representa grandes inconvenientes, desde el punto de vista contable, la centralización de la contabilidad fiscal. Ello es posible porque a través de las instituciones, reparticiones, etc. el criterio de contabilización, los clasificadores de gastos, las operaciones contables, etc. presentan una gran similitud.

102. Estos sistemas centralizados basan su operación contable en las Contralorías. Ellas están, por mandato de la Carta Fundamental, obligadas a llevar la contabilidad fiscal. La operación contable se ha centralizado dejando sí, una pequeña función descentralizada en las oficinas que mantiene cada repartición para los efectos de llevar la contabilidad del presupuesto comprometido. Esta descentrali-

[illegible] contable, sólo [illegible] la utilización del sistema [illegible] información oportuna [illegible] del [illegible] repartición u oficina.

105. Por lo tanto, la estructura actual de centralización de la contabilidad por información de la Contraloría, con los sistemas descentralizados para informar a las unidades ejecutoras de la utilización del presupuesto, presentaban ciertas características interesantes que sería conveniente aprovechar utilizar en el nuevo sistema a diseñar. Sin olvidar, eso sí, que esta no será la función más importante del sistema contable, sino, una parte complementaria de él.

106. Queda por definir el problema del cálculo de costos. Si se pretendiere mantener en este aspecto un sistema centralizado, indudablemente se encontrarían una serie de dificultades en la aplicación de la técnica contable y también serían dificultades en la oportunidad y aprovechamiento de la información.

107. La amplitud y variedad de las funciones que cumple un gobierno son muy extensas, de donde es fácil imaginar anticipadamente, que en el Sector Público es posible encontrar la variedad completa de los problemas contables relativos a contabilidad de costos. (1) De esta manera, el cálculo y cómputo de los costos (unitarios o globales) en un sistema centralizado, presentaría a la Oficina Central de Contabilidad tal cúmulo de dificultades que se traduciría normalmente en un sistema lento, impreciso y con muchas trabas en su operación. Además, el sistema requeriría de técnicos contables con una alta especialización técnica en materias de contabilidad de costos.

108. La información que entregaría un sistema de estas características, llegaría con mucha tardanza a quienes deben utilizarla. Debe recordarse que la contabi-

---

(1) Véase Capítulo II, Cuadro II -1 página 20.

[illegible] distribución, se [illegible] general, [illegible] sigue a [illegible] técnica [illegible] se adhie- [illegible] los lechos y los [illegible] calcula los costos, informa a [illegible] control.

107. A medida que crece la acción del Gobierno en su campo de actividades, esto es diversificándose, aparecen más y más variedades de operaciones a [illegible] consiguiente más [illegible] costos debe abarcar la contabilidad fiscal, que es, [illegible], se ha dividido [illegible] contabilidad de costos. Cada costo que deba calcularse debe ser realizado según su propia modalidad y características. Cada costo a calcular debe reflejar las características técnica del problema que señala. Es diferente el problema para calcular el día-estada de un enfermo en un hospital, al de un kilómetro de carretera pavimentada, al de construir un puente, al de funcionamiento de la oficina de un Ministro, etc. En cada caso deben contemplarse las características propias de la actividad para la cual se realiza el cálculo. Para lograr esta vinculación, es necesario hacer salir la contabilidad desde el edificio de la Contraloría y llevarla al lugar del suceso. En ese lugar logrará compenetrarse de todas las características técnicas necesarias o indispensables para que sus resultados sean un cálculo de costos más real y fidedigno. Por lo tanto, se hace necesario descentralizar la contabilidad en lo que a cálculos de costos se refiere, sin querer significar con esto que deba hacerse en un sistema contable absolutamente descentralizado.

108. Cuando los costos se calculan en el lugar del suceso, ellos pueden utilizarse también en el lugar del suceso. Debe tenerse presente que un sistema contable se monta y opera, no tan sólo para cumplir con la información que debe darse a las altas esferas de la planificación y el control, sino también para aquellos que son responsables de cada una de las actividades. El ingeniero que

[illegible], el director de una escuela, el jefe [illegible] de [illegible], el [illegible] de una guarnición, todos ellos, [illegible] del presupuesto por programas, [illegible] en la situación, en términos financieros, de lo [illegible] técnica y administrativa. A ellos debe llegar en primera instancia, [illegible] y periódicamente, la información sobre los costos, sin perjuicio de que esa misma información fluya a niveles más altos para diferentes usos en el análisis y el control.

109. Si se quiere entregar esa información a quienes son responsables de la operación de las unidades ejecutoras, el cálculo de costos de ellas y toda la información anexa, tendría que estar cerca de ellos. Ellos necesitan tener un rápido acceso a esa información, ya que de esa manera pueden transformarse en verdaderos administradores públicos. Públicos, porque trabajan en el sector público y administradores porque su actitud no será pasiva, sino ,frente al devenir de los hechos, medidos por cifras contables, encauzan su acción, toman decisiones, refuerzan o hacen más leve su presión para obtener los resultados que se le han encomendado.

110. Para realizar cualquier cálculo de costos unitarios, por simple que sea, es necesario contar con dos factores: gastos y producción. Los gastos se medirán con la contabilidad y los registros que para el efecto se establezcan. La producción, la acción desarrollada, en cualquiera de la amplia gama de formas físicas o intangibles que pueda adoptar, se mide por medio de la información estadística. En un sistema centralizado esta información estadística fluiría desde el lugar del hecho hasta el organismo centralizador. En cambio, en un sistema descentralizado, como el cálculo de costos se hace lo más cercano posible al suceso, la información estadística básica tiene que viajar tan sólo hasta un

[illegible] [illegible], [illegible] [illegible] [illegible] positiva, [illegible] [illegible], [illegible] [illegible] [illegible] práctica. De este [illegible], [illegible] [illegible] irá [illegible] [illegible] [illegible] hasta llegar a [illegible] [illegible].

Necesidades de información a nivel de unidades ejecutoras

111. Las unidades ejecutoras del presupuesto necesitan cierta información para que puedan administrar eficientemente los programas, subprogramas, actividades y proyectos que sean de su responsabilidad. Como se dijo anteriormente, el sistema tradicional de presupuestos les proporcionaba solamente la información relativa a la utilización que estas unidades ya habían hecho de los fondos que se les asignaron. Esta información, si bien es interesante y necesaria, no entrega los antecedentes indispensables para que los funcionarios que administran y son responsables de dichas unidades puedan tomar las decisiones adecuadas para que las metas se cumplan.

112. Las metas asignadas a los funcionarios están representadas por dos factores. El primero es la cantidad de bienes y servicios que se proyecta que ellos colaboren a producir y el segundo son los fondos asignados para cumplir dichas metas de producción. Esto determina que a nivel de la unidad ejecutora, o en un lugar de la estructura institucional más próximo a ella, sea necesario conocer los factores señalados. Es decir, debe establecerse un mecanismo que determine los gastos por una parte y la producción por otra. En términos contables, debe establecerse un sistema de contabilidad de costo a nivel de la unidad ejecutora. Este sistema entregará, de acuerdo a la modalidad propia de la unidad ejecutora, el costo y la información necesaria para la administración de los diferentes programas, subprogramas y actividades.

113. La información y administración relativa a los costos permitirá cambiar positivamente la mentalidad del funcionario público. Desde el momento que el presupuesto por programa fija ciertas metas a determinados costos, existe la posibilidad de comparar las metas y los costos reales. Esta comparación muestra la eficiencia o el "celo funcionario" con el cual se ha actuado.

114. Por otra parte, conviene recordar que las características del sistema a usar dependen del tipo de unidad ejecutora que se trate, según se vió en el Capítulo II.

115. En Capítulos posteriores se muestran las características peculiares de cada uno de los sistemas utilizados para el cómputo de los costos en los diferentes tipos de unidades ejecutoras.

116. Finalmente, debe señalarse que los resultados de las diferentes unidades ejecutoras deben concentrarse en forma piramidal para determinar los costos y valores correspondientes a las diferentes actividades o proyectos, subprogramas y programas.

Necesidades de información a nivel de Oficinas de Presupuesto

117. La información de costos, que se ha concentrado por diferentes medios, a nivel de unidades ejecutoras, será traspasada con los análisis correspondientes a la Oficina del Presupuesto, la que podrá efectuar la recopilación total correspondiente a las diferentes clasificaciones presupuestarias y realizar el análisis de los costos reales frente a los presupuestos para los diferentes programas, subprogramas, etc.

Necesidades de información a nivel de Contraloría

118. La Contraloría mantiene los registros de las operaciones contables y vela por el cumplimiento de los aspectos legales de las operaciones. Esta modalidad deberá mantenerse en un sistema contable para los presupuestos por programas, es decir, que esta repartición seguirá llevando el registro de las operaciones sobre la utilización del presupuesto. Ello significa que no interviene en el proceso de contabilización y determinación de los costos a nivel de las unidades ejecutoras. Conviene destacar que en aquellas unidades que no se ven afectadas por el concepto de gastos devengados, el costo calculado a nivel de la unidad ejecutora resultará igual a los resultados obtenidos por la Contraloría , ya que en ambos casos sólo se estará trabajando con gastos efectivos.

119. En el caso en que la unidad ejecutora se vé afectada por el concepto de gastos devengados, el sistema debe permitir que el resultado de la Contraloría sea comparable con los registros de la unidad ejecutora que demuestran la utilización del presupuesto.

120. Con esto, la Contraloría estará en condiciones de confeccionar los Estados y Balances que emite en un sistema tradicional, pero refiriéndose exclusivamente a la utilización que se ha hecho del presupuesto.

Ubicación física de las funciones contables

121. Con el objeto de definir y ubicar físicamente los conceptos anteriores se resumen en esta parte las funciones centralizadas y las funciones descentralizadas que se generan en un sistema contable para los presupuestos por programas.

Funciones Centralizadas

122. Como se ha señalado anteriormente se mantendrá en forma centralizada

por la Contraloría todo lo concerniente a la operación contable de la utilización del presupuesto. Esto significa que la metodología de trabajo relativa a este concepto no cambia con respecto a lo tradicionalmente en uso en sistemas contables fiscales. Lo que cambia, es el enfoque que se dá a esta función centralizada que representaba el centro del sistema contable, puesto que pasa a ser ahora una complementación de la determinación de costos, aspecto que es fundamental en los presupuestos por programas.

123. Paralelamente a ésto, funciona una segunda parte centralizada que se genera de la recopilación de información que deben hacer las Oficinas de Presupuestos. Esta recopilación centralizada se refiere a los costos que han determinado las diferentes unidades ejecutoras.

Funciones descentralizadas

124. Las funciones descentralizadas necesarias para operar el sistema, se refieren al cálculo de costos por las razones que se han dado anteriormente. Por lo tanto, las unidades ejecutoras propiamente tales, o bien organismos administrativos cercanos a ellos se preocupan de recopilar y calcular sus costos como igualmente de llevar el registro detallado del presupuesto utilizado.

Consideraciones finales sobre los aspectos de este Capítulo

125. Los diferentes aspectos que trata este capítulo son el producto de la intención de establecer un sistema de contabilidad fiscal que pueda implantarse rápidamente en aquellos casos en que se cambia el sistema presupuestario por un presupuesto por programa. Por lo tanto, muchas de las consideraciones que se señalaron llevarán las características de las estructuras actuales de los sistemas contables presupuestarios y se han establecido los complementos necesarios para determinar la información que necesitan los presupuestos por programas en su operación.

126. Al resolver el problema de esta manera, se tendrá la ventaja que no es necesario modificar la estructura contable actual, ni los requerimientos legales actuales para la implantación de este complemento. El legislador no tiene intervención en esta parte porque no se hace necesario modificar nada en ese aspecto.

127. Aprobado el presupuesto por programas que asigna cierta cantidad de fondos a los programas, sub-programas, etc.y aceptada por el legislador esa clasificación presupuestaria, tanto las autorizaciones de fondos, como la contabilización de los gastos, se adecúa en la Contraloría a ese padrón, cumpliéndose de esta manera los preceptos legales necesarios.

128. La Contabilidad de Costos pasa a constituir un complemento que iguala, o supera, en importancia a la contabilidad presupuestaria. Como opera como un sistema complementario del anterior, no interviene en los preceptos legales vigentes, ni los modifica, ya que funciona como un mecanismo de análisis y control.

129. Pero, esto no debe tomarse como la solución definitiva. Aunque es una solución que pudiera calificarse de imperfecta, tiene su valor en que representa un paso de transición muy oportuno y conveniente. A medida que este sistema complementario opere y desarrolle la aplicación de cálculos de costos y su operación contable, irá creando fuerzas y el personal administrativo que lo opere conocerá la técnica y tendrá la experiencia necesaria para perfeccionarlo. En ese momento podría pensarse en un sistema ideal de contabilidad de costos aplicado en el sector público. No es necesario arriesgar el fracaso de la técnica de los presupuestos por programas, de esperados beneficios en la planificación y ejecución de planes de desarrollo, por el fracaso o la incapacidad de la técnica contable fiscal para ajustarse a sus requerimientos.

130. Es necesario, al tratar de mejorar la solución propuesta en este Capítulo, lograr una mejor complementación entre los aspectos presupuestarios y los aspec-

tos relativos a la determinación de costos. Esta mayor complementación debiera traducirse en sistemas cada vez más descentralizados. Esto significa cambiar el significado y objetivo de las unidades contables a nivel de unidades ejecutoras. En el primer planteamiento de este Capítulo, se podrá notar que dichas unidades tienen un carácter informativo extracontable. La función de contabilización misma la tiene la Contraloría.

131. Cuando la descentralización se acentúa, la función contable se trasladará a nivel de unidades ejecutoras y estas unidades pasarán a tener funciones contables e informativas, presupuestarias y costos, respectivamente. Por su parte, la Contraloría se transformaría en una unidad encargada de la consolidación de la contabilidad y de la auditoría de las operaciones, velando por la legalidad de las mismas. Para ésto utilizaría el criterio de post-auditoría y podría adecuarse este régimen al sistema de Auditoría total o bien a la Auditoría por muestreo, según sea las características del movimiento contable a analizar.

CAPITULO IV

CENTROS DE CONCENTRACION DE GASTOS

132. Este Capítulo tiene por objeto definir y determinar que se entiende por Centros de Concentración de Gastos. Al mismo tiempo se explicarán las razones que abonan la necesidad de implantar dicho concepto en la organización de costos del sector público, y cual es la relación existente entre los centros de concentración de gastos y los conceptos fundamentales de los presupuestos por programas. Por otra parte, se analizarán las relaciones que existen entre los centros de concentración de gastos y la clasificación de gastos y se explicarán las ventajas de tener los gastos clasificados en base a ambos principios. También se describirán los factores que deberán tenerse presente al crear los centros de concentración de gastos y en que nivel de la estructura presupuestaria deben quedar incluídos.

133. Se darán las bases necesarias para establecer un sistema de codificación para los referidos centros de concentración de gastos, de tal modo que ello permita obtener, en forma expedita, las informaciones que se requieran dentro de los diferentes niveles de la organización presupuestaria, analizadas desde los diversos puntos de vista que interesan en cada caso.

Definiciones y conceptos previos

134. Para una mejor comprensión del presente Capítulo, es oportuno recordar algunos conceptos básicos relativos a presupuestos por programas que interesan para poder fijar los conceptos correspondientes a los centros de concentración de gastos.

135. Presupuesto Programa[1]. El "Manual de Presupuesto Programa" dice que el

(1) Oficina Central de Coordinación y Planificación "MANUAL DE PRESUPUESTO PROGRAMA", Caracas - Venezuela, 1961, pág. 16,21 y 22.

"presupuesto programa constituye una presentación sistemática "de las actividades que realizan los organismos del gobierno, "de las metas en función de las cuales se proyecta el trabajo "de la administración y, por último del costo de ejecución de "los programas y proyectos a desarrollarse anualmente. Esto en lo que hace a su aspecto informativo, pero al mismo tiempo el "Presupuesto Programa es un instrumento de ejecución financie- "ra en el cual los diversos gastos que exige el desarrollo de "las actividades vienen agrupados por unidades programáticas. "Por consiguiente, el Presupuesto Programa permite conocer que "actividades se pretende realizar, en qué magnitud, a qué costo "y cuál es el organismo que se responsabiliza de la ejecución".

136. "Definición de función, Programa, Sub-programa y Actividad. Se define "como función el conjunto de acciones que convergen hacia el "área más amplia de participación gubernamental, por esta ra- "zón la función se identifica normalmente con el sector corres- "pondiente, por ejemplo, Salud, Educación, Agricultura, Defensa "Nacional, Administración de Justicia, Transporte y Comunicacio- "nes, etc. Para cumplir y desarrollar estas funciones, los or- "ganismos del gobierno , preparan y formulan planes sectoriales, "constituídos a su vez por programas específicos que coordinan "y concretan las actividades a ejecutarse durante un período.

137. "Este proceso de planificación puede pretender el desarrollo de "acciones a largo y mediano plazo. Sin embargo, anualmente deben "desarrollarse aquella parte de los programas para cuya ejecución "se asignan recursos por la vía presupuestaria. Por consiguiente, "el presupuesto, como se ha señalado en acápites anteriores, "debe elaborarse sobre la base del volumen de acciones que se "intenta ejecutar durante el año de su vigencia.

138. "Ahora bien, la agrupación de actividades a las cuales se asigna- "rán los recursos presupuestarios a veces difiere de la estruc- "tura programática adoptada con fines de planificación. En efecto, "el Presupuesto contiene una presentación de las actividades en "la forma en que más eficientemente se combinan para ser operadas "y administradas bajo una misma dirección al nivel mínimo de "costos.

139. "De ahí que el programa presupuestario puede definirse como el "conjunto de actividades significativas que convergen a un mismo "objetivo y a las cuales es posible asignar recursos bajo la res- "ponsabilidad de una y sólo una unidad ejecutora".

140. "Normalmente un programa contiene un elevado número de activida- "des dependiendo en tal caso, dividirse en subprogramas. El desglose "en subprogramas permite diferenciar las etapas de ejecución de "un programa, los propósitos u objetivos si el número de éste es "más de uno, o bien diferenciar los niveles de responsabilidad "administrativa.

141. "Se señaló más arriba que un programa está constituído por "actividades" significativas y presupuestables. Con ello "se quiere indicar que estas acciones son sustantivas para "lograr las metas contenidas en el programa, además, las "actividades que integran un programa poseen las siguientes "características generales:

"a) Constituyen el área exclusiva de competencia
" de una unidad ejecutora.
"b) Son mensurables, o suscentibles de expresar y
" cuantificar a través del producto o servicio
" hacia el cual oriente su ejecución, y
"c) Es posible asignarles directamente los recursos
" que demande su desarrollo durante el año pre-
" supuestario".

142. De lo anterior se deduce que una actividad está limitada a una sola unidad ejecutora, es decir que una actividad no puede ser desarrollada por más de una unidad ejecutora. Sin embargo esta limitación es sólo de carácter práctico y momentánea, ya que según el Manual de Presupuestos por Programas y Actividades (2):

143. "Algunas veces la identificación de las subdivisiones de un pro-"grama originará actividades que no coinciden con las unidades "de organización interna de una dependencia. Para subvenir mejor "a las necesidades de la administración, estas dos clasificacio-"nes (actividades y organización) deben sincronizarse en la me-"dida de lo posible, de modo que un solo juego de datos finan-"cieros y sobre el volumen de trabajo pueda usarse en la fisca-"lización y evaluación del rendimiento en cada clasificación. "Sin embargo, al iniciarse el proceso de incorporación al pre-"supuesto del método por programas y actividades esta necesidad "de sincronización no requiere necesariamente una acción orga-"nizadora ni la reunión de datos por actividad y unidad de or-"ganización. La clasificación por actividades puede adaptarse "a la organización actual como una medida encaminada a satis-"facer las necesidades inmediatas. Posteriormente puede proce-"derse a un trabajo de refinamiento para establecer activida-"des más adecuadas y datos más exactos sobre ellas o introdu-"cir posibles mejoras en la distribución del trabajo entre las "distintas organizaciones. En todo este esfuerzo debe recono-

(2) CEPAL - MANUAL DE PRESUPUESTOS POR PROGRAMAS Y ACTIVIDADES. E/CN.12/BRE. 2/4 12 - Julio 1962 pág. 25 y 26.

"cerse que el objetivo básico consiste en identificar los cos-
"tos de las actividades correspondientes a los programas y el
"rendimiento de las organizaciones sobre la base más práctica,
"vale decir, en forma adecuada a las necesidades de la admini-
"tración.

144. "Un problema típico de esta naturaleza es el que se plantea en
"un organismo con varias actividades, donde cada una de ellas
"puede ser llevada a cabo por distintas organizaciones centra-
"les, pero en el que cada oficina local puede realizar investi-
"gaciones referentes a todas las actividades. Lo ideal sería
"identificar la labor que sobre cada actividad se realiza en
"una oficina local a fin de poder efectuar el mejor análisis de
"los programas. Sin embargo, en ese caso las necesidades inmedia-
"tas podrían atenderse mediante una clasificación distinta que
"abarque todo el trabajo de investigación. Más adelante podría
"perfeccionarse el sistema para identificar el costo de las
"investigaciones sobre el terreno aplicables a cada actividad."

145. Como se desprende de lo hasta aquí expuesto, por razones prácticas desde el punto de vista presupuestario, se trata en lo posible de hacer coincidir la actividad con la unidad ejecutora, aún cuando hay casos en que sería conveniente que esta coincidencia no se produjera. Desde el punto de vista de la contabilidad, no hay inconvenientes, conceptualmente hablando, para controlar los costos sea cual fuere la correspondencia entre actividad y unidad ejecutora, si se trabaja a base de los Centros de Concentración de Gastos.

146. Resulta evidente de todos modos que, lo ideal es naturalmente que haya una correspondencia entre la unidad ejecutora y la actividad correspondiente, lo que facilita el control y el análisis y la determinación de responsabilidades.

Centros de Concentración de Gastos

147. Se entiende por Centro de Concentración de Gastos [3] el concepto que agruna gastos de diferentes ítem que se realizan para conseguir un resultado común. Lang, dice que "un centro de costos es una división lógica dentro de

(3) Dentro de la Contabilidad de Costos, los Centros de Concentración de Gastos se llaman "Centros de Costos". El término "Centro de Concentración de "Gastos"es una opción de los autores que estiman más adecuado para su aplicación en el Sector Público.

una organización, establecida con el fin de determinar los costos".(4)

146. Como se desprende de las definiciones señaladas el centro de concentración de gastos es un concepto de agrupación de gastos, que puede no coincidir con la división administrativa, y que tiene por finalidad el cálculo de costos. Si se analizan las posibilidades de establecer un centro de concentración de gastos en relación con la unidad ejecutora, pueden presentarse las siguientes tres situaciones:

- Que el centro de concentración de gastos coincida con una unidad ejecutora.
- Que el centro de concentración de gastos esté integrado a varias unidades ejecutoras.
- Que el centro de concentración de gastos no coincida con ninguna unidad ejecutora.

149. El primer caso, no requiere mayor explicación pues a un centro de concentración de gastos corresponde a una unidad ejecutora, luego éste corresponde por sí mismo a un centro de concentración de gastos.

150. En el segundo caso todos los gastos de diversas unidades ejecutoras forman un centro de concentración de gastos.

151. En cambio en el tercer caso, no hay correspondencia entre unidad ejecutora y centro de concentración de gastos ya que este aparece como un concepto de agrupación de gastos sin llegar a tener una ubicación física. Por ejemplo, dentro de un concepto puede existir el centro "Consumo de Luz - La Cisterna" (a corresponder a una unidad ejecutora determinada.

---

(4) T. Lang, MANUAL DEL CONTADOR DE COSTOS, Utehe, 1968, pág. 145.

[illegible] unidad administrativa [illegible] existir centros de concentración de costos que no [illegible] determinada parte de la unidad administrativa, es decir que esta [illegible] separarse en otros centros de concentración de costos [illegible] en aras al grado de detalle que se desee tener en el análisis de costos.

153. De lo anterior podría concluirse que deben ser menos centros de concentración de costos como sea la precisión que se desea tener en los costos. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, un número excesivo de ellos, encarece de sobremanera el proceso administrativo, lo cual va en contra de uno de los requisitos de la contabilidad - señalados en el Capítulo I - que es la rapidez y oportunidad con que la Contabilidad debe proporcionar las informaciones necesarias para el control y la programación de las operaciones.

154. El tamaño y número de los centros de concentración de gastos es, como puede concluirse, algo relativo , dependiendo la creación de cada uno de ellos de las finalidades de control y análisis que se persiran y teniendo en cuenta, además, el costo de administrar un sistema muy detallado. Debe tenerse presente también, que si se exagera el número de centros de concentración de gastos resultará un gran número de ellos, con costos de montos relativamente pequeño, lo que distorsiona el análisis general que se haga.

155. Resulta pues indispensable, al determinar los centros de concentración de gastos, tener en cuenta los conceptos señalados para poder tener un sistema ágil y a un costo razonable.

156. <u>Centros de Gastos directamente asignables, indirectamente asignables y no asignables.</u> Desde el punto de vista de costos existirán dentro del sector público tres tipos de centros de asignación de gastos: los directamente asigna-

bles. Los indirectamente asignables y los no asignables.

157. Se entenderá como centro directamente asignable aquellos centros que pueden identificarse directamente con algún escalón del presupuesto por programas. Centro indirectamente asignables es aquel que participa en más de un programa pero que existe por la existencia misma de los programas a que sirve. Por ejemplo, una flota de aviones que atiende dos proyectos pertenecientes a dos programas distintos, podría constituir un centro indirectamente asignable.

158. Existen en cambio centros no asignables, por el hecho que no existen incluirse en ningún costo unitario final, como serían por ejemplo, los centros de concentración de costos que forman un programa de administración general a lo que se denominará Cargos Fijos para distinguirlos del concepto de centro fijos.

159. Así por ejemplo, la Oficina del Ministro de Obras Públicas, no puede asignarse a ningún programa en especial de los que realice el Ministerio, y si bien podría prorratearse entre los programas que puede tener el Ministerio, ello no representaría un mejor análisis contable y presupuestario. Constituye, por lo tanto un tipo de programa especial no asignable y deberá considerarse como una carga fija.

160. <u>Los Centros de concentración de gastos y la estructura de los presupuestos por programas.</u> Al tratar de determinar los centros de concentración de gastos dentro de un presupuesto por programas, surge la pregunta; a qué nivel del presupuesto por programa debe crearse el centro de concentración de gastos ya que, como se sabe, la estructura de los presupuestos por programas incluye desde la función hasta la tarea, pasando por los programas, subprogramas y actividades. Pues bien , para establecer una base en la creación de los centros de concentración de gastos se fijarán éstos en el nivel más bajo de la estructura del

[illegible] Así por ejemplo, el [illegible] de un programa, sub-programas, actividades y tareas, el centro de concentración de gastos estará fijado al nivel de tarea. En otro subprograma del mismo programa, puede suceder que sólo se llegue al nivel de actividad o previsión, en cuyo caso el centro de concentración de gastos estará fijado a nivel de actividad o previsión.

161. Por último, pueden encontrarse programas que no tengan una subdivisión mayor, en cuyo caso, la determinación del centro de concentración de gastos, quedará fijada a ese nivel, o diferencia de los casos anteriores en dos últimos los tres de concentración de gastos constituirán el costo total del programa. Para mostrar las diferentes posibilidades se ha preparado el Anexo IV -A, tomado del Presupuesto de la República del Paraguay para 1964. En este Anexo se encontrará la clasificación presupuestaria y su relación con las unidades ejecutoras. Al mismo tiempo, podrá notarse la composición presupuestaria de diversos programas y deducirse cuales serían los correspondientes centros de concentración de gastos.

162. Tomando como base el concepto que el centro de concentración de gastos se identifica con el último nivel de la clasificación presupuestaria y si además, existe una correspondencia entre aquel y la unidad ejecutora, pueden presentarse las siguientes posibilidades:

a) Programa
Sub Programa
Actividad ----------Unidad ejecutora

En este caso el centro de concentración de gastos lo determina la Actividad.

[illegible] programa

Subprograma ----------[illegible] ejecutora.

Aquí es el subprograma quién determina el centro de concentración de gastos por no existir la Actividad.

b) Programa ----------Unidad ejecutora

En este caso es el programa quién fija el centro de concentración de gastos por no existir en él subprogramas y actividades.

163. Cabe la alternativa que dentro de un programa se presenten simultáneamente las posibilidades a y b en cuyo caso los centros de concentración de gastos lo determinarán los correspondientes subprogramas y actividades finales de la clasificación interna del programa.

164. Centros de concentración de gastos corrientes y centros de concentración de gastos de inversión. La adopción del concepto del centro de concentración de gastos por la contabilidad de costos fiscal hace aparecer una nueva posibilidad contable muy interesante. En el presupuesto tradicional deben separarse los gastos corrientes de los gastos de inversión para llegar a conocer estos importantes elementos de análisis de la acción gubernamental. Por lo tanto, el clasificador de gastos del presupuesto tradicional debía separar los dos conceptos señalados y la inversión del sector público quedaba señalada por una lista de gastos de inversión.

165. En cambio en el presupuesto por programas cambia radicalmente el enfoque del problema. Ya no se hace necesario que sea el clasificador de gastos el que separe los conceptos, sino que los gastos corrientes y los gastos de inversión están ahora identificados por programas, subprogramas, actividades o proyectos específicos. El costo de la clasificación presupuestaria que les corresponda determina ahora el valor de los gastos corrientes de los gastos de inversión

Así lo expresa el Manual de Presupuesto Programa (5):

"El clasificador presupuestario no distingue entre gastos co-
"rrientes y gastos de inversión. Ello se debe a que la
"inversión no puede definirse en forma simple y específica,
"tales como obras, adquisición de maquinaria, etc. La inversión
"que realiza el gobierno tiene que definirse como la suma del
"costo de ciertos programas, más la agrupación de las partidas
"que indican adquisiciones inventariables".

167. Esta interesante modalidad de la técnica presupuestaria asociada con el concepto de centros de concentración de gastos dará como resultado dos tipos de ellos:

a) Aquellos centros de concentración de gastos que identifican programas, sub-programas o actividades que tienen su objetivo en el funcionamiento general del gobierno central. Ellos se llamarán centros de concentración de gastos corrientes.

b) Aquellos centros de concentración de gastos que identifican programas, subprogramas o actividades que tienen su objetivo en la inversión de los fondos públicos. Ellos se denominarán como centros de concentración de gastos de inversión.

168. Los centros de concentración de gastos de inversión resultan un concepto muy interesante por las posibilidades de información, análisis y control que proyecta sobre el rubro gastos de inversión. La inversión deja de estar representada como una simple suma de partidas para determinarse ahora como el costo de la agrupación presupuestaria que le corresponda.

169. Esto último posibilita que al calcularse el costo del programa, subprograma o proyecto que representan la inversión se les pueda aplicar el clasificador de gastos en toda su extensión y no sólo determinados ítems. De esta ma-

(5) Oficina Central de Coordinación y Planificación, Manual de Presupuesto Programa, Venezuela, 1961, pág. 3.

[illegible] clasificar y estimar los requisitos de las [illegible] más reales y objetivos.

170. Sin perjuicio de esta metodología y tal como lo señala el análisis del Manual de Presupuesto Programa ya citado, es posible, además, agrupar los partidas que indican adquisiciones inventariables. No obstante, éstas pueden ellas presentarse también bajo el estilo de la clasificación presupuestaria por programas, sea programas, actividades o proyectos.

171. Codificación de los Centros de concentración de costos y unidades ejecutoras. Los sistemas contables requieren cada día más de sistemas de codificación para facilitar la operación interna de ellos. Son innegables las ventajas que puede proporcionar un buen sistema de codificación adaptado de la operación de un sistema determinado. Los centros de concentración de costos y sus correspondientes unidades ejecutoras no escapan de esta necesidad. Podría señalarse incluso que ella es imperiosa, desde el momento que el volumen de las operaciones del sector público alcanza tal volumen que no es posible operar sin ellas. Un buen sistema de codificación debería reunir todas aquellas condiciones generales citadas en el Capítulo I que se presentaron para los sistemas de contabilidad.

172. Antes de entrar a considerar los sistemas de codificación en forma específica, es necesario dejar establecidos los requisitos mínimos que debe cumplir la codificación y que pueden resumirse en los siguientes puntos:

a) Flexibilidad.

b) Facilidad para la mecanización.

c) Permanencia.

173. Flexibilidad es un requisito básico que debe tenerse en cuenta para cualquier sistema de codificación y es la condición que debe tener ésta para poder

[illegible] hacia una [illegible] que van [illegible] a la posibilidad de [illegible] el [illegible] de [illegible]. Esta posibilidad [illegible] utilización [illegible] causar [illegible] al sistema.

174. [illegible] los trabajos de codificación que deben realizarse en la fase actual [illegible] prever las necesidades y posibilidades de una sofisticación centrada. Cada día [illegible] los gobiernos e instituciones avanzan a adquieren más y más equipos mecanizados que se incorporan al trabajo administrativo. Se hace necesario utilizar esos equipos racionalmente e integrarlos en torno al proceso común de análisis y control de presupuestos y operaciones.

175. En el Anexo VI-2 se presenta un resumen de los equipos tradicionales de tarjetas perforadas y computadores electrónicos que dispone el sector fiscal de [illegible] Chile(6). Es posible apreciar el volumen que ellos representan y al mismo tiempo el potencial de dichos equipos. Desgraciadamente ellos son utilizados con un carácter exclusivamente local y en trabajos administrativos de cada institución o repartición. No existe una integración de ellos hacia un fin común, como podría ser la contabilidad fiscal mecanizada. Un primer paso hacia este logro está en el establecimiento de codificaciones integrales que posean la característica de poder ser aceptadas por esos equipos.

176. La codificación de los centros de concentración de costos debe, además poseer el requisito de permanencia. Es un requisito que es necesario considerar para aquellos programas que cubran o permanecer activos por más de un período

---

(6) Este anexo incluye los equipos IBM. No incluye equipos de otras marcas que también operan en ese mismo sector fiscal.

[illegible] sin su-
[illegible] posibles.

177. [illegible] y explicados los requisitos [illegible] podría explicar el sistema de codificación en sí. Para ello debe considerarse la información que se [illegible] a reproducir. Ella está dada por los siguientes elementos:

- Función.
- Programa.
- Sub-programa.
- Actividad o Proyecto.
- Unidad Ejecutora.

178. En base a estos datos necesarios pueden entrar a considerarse los dígitos necesarios para codificar cada caso. Por ejemplo podrían darse las siguientes condiciones:

a) Función: Podrían darse 1 o 2 dígitos para identificar las funciones, dependiendo del número de ellas.

b) Programa: Para identificar los programas de cada función bastarían 2 dígitos, lo que permitiría controlar 99 casos. De existir un número superior de programas cabría pensar en la creación de una nueva función. En todo caso, el número de dígitos puede ampliarse sin ninguna dificultad.

c) Subprograma: 2 dígitos para registrar el código del subprograma dentro de cada programa.

[illegible] inter-
vención. En caso de querer asignar actividades
de los proyectos pueden utilizarse diferentes
tramos de la numeración mencionada anteriormente. Así
las actividades pueden utilizar los números que
van del 01 al 49 y los proyectos los que van del
50 al 99, por ejemplo. Esto puede resultar im-
prescindible en prácticas centralizadas.

179. Las unidades ejecutoras deberán presentar una codificación aparte que
no perjudique el análisis que se requiere. Ellas deberán de codificarse de manera
tal que su código resulte significativo. Por ejemplo destinar los primeros dígitos
de su número para identificar el ministerio, los siguientes para la repartición
o departamento, etc. etc. Indiscutiblemente el número de dígitos responderá a
las condiciones de cada caso específico.

180. Al codificar la información en la forma señalada, se posibilita una gama
muy extensa de análisis. Además, facilita la concentración piramidal de los
gastos de tal manera de obtener sucesivamente el costo de las actividades o
proyectos, subprograma, programas y funciones.

181. Finalmente debe expresarse como idea fundamental, la coordinación que debe
existir para la formulación de la codificación de los centros de concentración
de gastos y unidades ejecutoras. Recuérdese que la contabilidad es una técnica
de seguimiento y por lo tanto, no es su responsabilidad el establecimiento de
una determinada codificación, sino que por el contrario ella debe aceptar la
que le sea impuesta. Pero, no obstante esta aceptación, el paso más importante
se dará cuando la codificación sea establecida en forma coordinada por aquellos
que formulan el presupuesto con los encargados de la operación contable. De

esta etapa se logrará la unificación de criterios [illegible] que [illegible] [illegible] varios cambios con el fin de [illegible] métodos y mejores [illegible] de análisis y control presupuestario.

A N E X O I V - A

Relación entre la clasificación presupuestaria y las unidades ejecutoras, tomada del presupuesto de la República del Paraguay (1984). La última clasificación correspondería a los Centros de Concentración de Gastos.

PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA

PROGRAMA	SUBPROGRAMA	ACTIVIDADES O PROYECTOS	UNIDADES EJECUTORAS
I. Administración de la Presidencia de la República.			Presidencia de la República.
II. Servicio de Seguridad y Policía de Palacio Presidencial.			Gabinete Militar.
III. Servicio de Información y Cultura.			Sub-Secretaría de Información y Cultura.
IV. Planificación del Desarrollo Económico y Social.			Secretaría Técnica de Planificación del Desarrollo Económico y Social.
	1 Dirección y Supervisión 2 Estudios y Planificación 3 Servicios Generales		- Secretaría Ejecutiva Divisiones Técnicas Secretaría General y División Administrativa

MINISTERIO DEL INTERIOR

PROGRAMA	SUBPROGRAMA	ACTIVIDADES O PROYECTOS	UNIDADES EJECU
I. Administración Central			Despacho del Ministro y Sub-Secretario de Estado.
		a. Dirección Superior.	Despacho del Ministro y Sub-Secretario de Estado.
		b. Servicios Secretariales.	Secretaría General.
		c. Inspección e Delegaciones y operación de Identificaciones.	Inspección General de Delegaciones e Inspección General de Identificaciones.
		d. Control del Personal.	Dirección General del Personal.
II. Servicios Administrativos.			Dirección de Administración.
III. Vigilancia y Control de Municipios.			Dirección de Municipalidades.
IV. Supervisión Política y Asuntos Sociales.			Dirección de Asuntos Políticos y Sociales.
V. Servicios Especiales Políticos Policiales.			Ministerio del Interior.
	1. Mantenimiento del Orden Público en el Interior.		Delegación del Gobierno.
	2. Servicios Especiales.		Dirección de Asuntos Técnicos.
	3. Servicios de Comunicaciones.		Dirección de Comunicaciones.
(Otros Servicios)			
I. Administración de la Junta Electoral General.			Junta Electoral Central.
Administración de la Policía de la Capital.			Jefatura de Policía.

PROGRAMA	SUBPROGRAMA	ACTIVIDADES O PROYECTOS	UNIDADES EJECUTORAS
		a. Administración superior.	Jefatura de Policía.
		b. Sumario.	Dirección de Sumario.
		c. Control del Personal.	Departamento del Personal.
		d. Servicios Jurídicos.	Departamento Judicial.
		e. Información.	Departamento Informaciones.
II. Servicios Administrativos.			Depto. Administrativo, de Patrimonio, de Talleres y de Intendencia.
		a. Administración.	Dirección.
		b. Control de Patrimonio.	Depto. de Patrimonio.
		c. Servicios de Talleres.	Depto. de Talleres.
		d. Adquisición y Distribución bienes de consumo.	Depto. de Intendencia.
III. Seguridad Pública.			Depto. de Orden Público, Investigaciones, Instrucción Policial, Policía montada, Policía motorizada, Servicio Tren, Servicio de Transmisiones, Servicio especial de Seguridad y Servicio de Banda de música.
	1. Servicio de Orden Público.		Depto. de Orden Público.
	2. Investigaciones.		Depto. de Investigaciones.
	3. Servicio de Instrucción Policial.		Depto. de Instrucción.
	4. Servicios de Policía Motorizada.		Depto. de Policía Motorizada.
	5. Servicio de Policía Montada.		Policía Montada.
	6. Servicio Tren.		Dirección del Servicio Tren.
	7. Servicio de Transmisiones.		Dirección de Transmisiones.
	8. Servicios Especiales de Seguridad.		Ofa. Especial de Seguridad.
	9. Servicio de Banda de Músicos.		Dirección de Banda de Músicos.

PROGRAMA	SUBPROGRAMA	ACTIVIDADES O PROYECTOS	UNIDADES EJECUTORAS
IV. Formación y Perfeccionamiento de Oficiales de Policía.			Escuela de Policía.
	1. Administración.		Dirección de la Escuela de Policía.
	2. Enseñanza Policial.		Depto. de enseñanza y de Instrucción policial.
V. Servicio de Guardia de Seguridad.			Guardia de Seguridad.
(Función Salud).			
I. Asistencia Médica y Hospitalaria.			Policlínico "Rigoberto Caballero".
	1. Administración.		Servicios de Dirección y Administración.
	2. Fomento de la Salud.		Servicios de Pediatría, Odontología, Consultorios externos y Consultorios de enfermedades UU/PP.
	3. Servicios Técnicos auxiliares.		Servicios de diagnóstico Tratamiento y Paramédico.
	4. Reparación de la salud.		Servicios de Clínica Médicas, Cirugía, Gineco-Obstetricia y Traumatología y Ortopedia.
(Asistencia Social)			
I. Asistencia a Desamparados.			Hogar San Francisco de Asís.
Programa Especial - Moralidad y Represión del vicio.			Policía de la capital.

MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES

PROGRAMA	SUBPROGRAMA	ACTIVIDADES O PROYECTOS	UNIDADES EJECUTORAS
I. Administración Central			Gabinete y Dependencias.
	1. Dirección superior.		Oficina del Ministro.
	2. Asuntos Generales.		Dirección General.
	3. Administración Diplomático y Consular.		Depto. Cultural, Consular y Legalización.
I. Asuntos Internacionales.			Oficina Asuntos Internacionales.
	1. Política Internacional.		Depto. Política Internacional.
	2. Ceremonial del Estado.		Depto. del Ceremonial del Estado.
	3. Demarcación de Límites.		Comisión Nacional Demarcación de Límites.
II. Servicio Exterior.			Cuerpo Diplomático y Consular.
	1. Servicio Diplomático.		Cuerpo Diplomático.
	2. Servicios Consulares.		Cuerpo Consular.

MINISTERIO DE HACIENDA

PROGRAMA	SUBPROGRAMA	ACTIVIDADES O PROYECTOS	UNIDADES EJECUTORAS
(Función I)			
I. Administración Central.			Gabinete y Dependencia.
II. Estadística y Censos.			Dirección General de Estadística y Censos.
	1. Administración y Dirección.		Dirección General.
	2. Preparación de Estadísticas.		Depto. de Estadística.
	3. Censo de Población y Vivienda de 1962.		Depto. de Censos.
	4. Coordinación de las funciones y Servicios Estadísticos.		Depto. de Coordinación y Recopilaciones.
	5. Actualización de la Cartografía Nacional.		Depto. Cartográfico.
III. Servicio de Impresiones para el Gobierno.			Imprenta Nacional.
	1. Administración.		Dirección.
	2. Servicio de Heller.		Sección Talleres.
IV. Impresión de Valores Fiscales.			Talleres de Valores Fiscales.
(Función II)			
I. Administración del Presupuesto.			Dirección General del Presupuesto.
II. Administración del Tesoro.			Dirección del Tesoro.
III. Administración de Impuestos Internos.			Dirección General de Impuestos Internos.
	1. Administración		Oficina de la Administración.

PROGRAMA	SUBPROGRAMA	ACTIVIDADES O PROYECTOS	UNIDADES EJECUTORAS
		a. Dirección y Coordinación.	Dirección General.
		b. Servicios Secretariales.	Secretaría.
		c. Servicios Administrativos	Depto. Administrativo.
		d. Servicio Jurídico.	Asesoría Jurídica.
		e. Estadística.	Sección Estadísticas.
	2. Servicio de Recaudación.		Departamentos y Sucursales.
		a. Servicio de Laboratorio.	Laboratorio de Análisis Químicos.
		b. Impuesto a las Ventas.	Depto. de Impuesto a las Ventas.
		c. Impuesto al consumo interno.	Depto. de Consumo Interno.
		d. Impuesto a los alcoholes	Depto. de Alcoholes.
		e. Servicios de Sucursales y Agencias.	Sucursales y Agencias.
		f. Impuesto del Ganado.	Depto. de Con pol.
		g. Servicio de Inspección.	Depto. de Inspección General.
		h. Servicio Rentas Campaña.	Depto. Rentas Campaña.
IV. Administración de Aduanas.			Dirección General de Aduanas.
	1. Dirección Superior.		Dirección General.
	2. Administración Interna.		Dependencias Administrativas.
	3. Servicio de Asesoría.		Servicios de Asesoría.
	4. Servicios de Contabilidad.		Contabilidad General.
	5. Cumplimiento Leyes Aduanas.		Administración General de Dependencias.

PROGRAMA	SUBPROGRAMA	ACTIVIDADES O PROYECTOS	UNIDADES EJECUTORAS
		a. Administración Gral. y Dependencias.	Oficina del Administrador.
		b. Fiscalización, Movimiento Buques y Documentos Aduaneros.	División Registro y Dependencias.
		c. Vigilancia Aplicación tributos Aduaneros.	División Vigilancia y Dependencias.
		d. Cálculo y determinación de rechos aduaneros.	División de Liquidaciones.
		e. Percepción tributos aduaneros.	División Caja.
	6. Control cumplimiento de leyes aduaneras.		Inspección Gral. de Aduanas y Aeropuertos Internacional "Presidente Stroessner".
	7. Servicios Central de Vigilancia.		Resguardo central.
	8. Administración Aduanas, Oficinas Aduaneras y Resguardo.		Aduanas, Oficinas Aduaneras y Resguardo.
		a. Aduanas del Interior.	Aduanas de: Encarnación, Pilar, Pte. Stroessner, Concepción, de Padre Juan Caballero, de Villeta.
		b. Administración Oficinas Aduaneras.	Oficinas Aduaneras de Isla Margarita, Bella Vista Ayolas e Isla Yacyretá.
		c. Administración Resguardo.	Resguardo de Puerto Antequera, Jejui, Rosario, Y. Franca e Isla Pirá.
	9. Servicio Depósito Franco Buenos Aires (R.A.)		Depósito Franco en Buenos Aires (R.A.)

PROGRAMA	SUBPROGRAMA	ACTIVIDADES O PROYECTOS	UNIDADES EJECUTORAS
V. Administración del Impuesto Inmobiliario.			Dirección de Impuesto Inmobiliario.
	1. Administración.		Oficina del Director.
		a. Contabilidad.	Depto. de Contabilidad.
		b. Catastro.	Depto. de Catastro.
	2. Servicio de Recaudación.		Oficina departamentales.
		c. Revaluación.	Depto. de Revalúo.
		d. Liquidaciones.	Depto. de Liquidaciones.
		e. Empadronamiento.	Depto. de Empadronamiento.
		f. Servicio de Sucursales.	Depto. de Sucursales.
VI. Administración de Impuesto a la Renta.			Depto. de Impuesto a la Renta.
		a. Dirección, Coordinación y Supervisión.	Consejo y División.
		b. Servicios Secretariales.	Secretaría General.
		c. Servicio de Asesoría Jurídica.	Asesoría Jurídica.
		d. Servicio de Asesoramiento Contable.	Gabinete Técnico.
		e. Servido de Contabilidad.	Depto. de Contabilidad.
		f. Servicio de Liquidaciones.	Depto. de Liquidaciones.
		g. Servicio de Tesorería.	Oficina de Tesorería.
		h. Servicio de Archivo y Estadísticas.	Oficina de Archivo y Estadística.
VII. Contraloría Financiera.			Contraloría Financiera.

PROGRAMA	SUBPROGRAMA	ACTIVIDADES O PROYECTOS	UNIDADES EJECUTORAS
(Función III)			
Programa Especial			
I. Servicios Aduaneros a Costas de Empresas Privadas.			Dirección General de Aduanas.

A N E X O I V - B

Dotación de equipos IBM en el Sector Fiscal -República de Chile-Febrero 1969

En este anexo se presenta la dotación de equipos IBM en el Sector Fiscal de la República de Chile. Se incluye cada tipo de máquina con su nombre y número de código que la identifica. La dotación total se divide en aquellas máquinas que están bajo contrato de arriendo y aquellas que han sido vendidas al Sector Fiscal. La misma dotación total se ha desglosado, además, en la cantidad de máquinas por instalar, por descontinuar o que se darán de baja próximamente y aquellas instaladas.

Esta información ha sido gentilmente proporcionada por IBM WORLD TRADE CORPORATION de Chile.

NOMBRE	Nº	EN ARRIENDO	VENDIDA	DOTACION TOTAL	POR INSTALAR	POR DESCONTINUAR	INSTALADAS
PERFORADORAS	016	3	-	3	-	1	2
PERFORADORAS	024	213	-	213	73	9	131
PERFORADORAS	026	101	5	106	16	3	87
PERFORADORAS	031	18	-	18	-	7	11
CONVERTIDORA	046	-	2	2	-	-	2
VERIFICADORAS	052	1	-	1	-	-	1
VERIFICADORAS	056	140	2	142	45	2	95
INTERCALADORAS	075	2	-	2	-	1	1
INTERCALADORAS	077	37	3	40	6	5	29
INTERCALADORAS	087	6	-	6	2	-	4
INTERCALADORAS	088	8	2	10	2	-	8
CLASIFICADORAS	080	9	-	9	-	3	6
CLASIFICADORAS	082	39	-	39	7	8	24
CLASIFICADORAS	089	37	1	38	10	1	27
CLASIFICADORAS	088	6	-	6	1	-	5
CLASIFICADORAS	101	4	1	5	-	-	5
TABULADORAS	402	5	-	5	2	1	2
TABULADORAS	405	10	-	10	-	3	7
TABULADORAS	407	25	3	28	5	-	23
TABULADORAS	408	3	-	3	-	-	3
TABULADORAS	409	7	-	7	1	1	5
TABULADORAS	416	3	-	3	-	1	2
TABULADORAS	421	21	2	23	4	3	16
TABULADORAS	467	3	-	3	3	-	-
REPRODUCTORAS	513	5	-	5	-	2	3
REPRODUCTORAS	514	11	-	11	4	3	4
REPRODUCTORAS	519	39	4	43	4	3	36
REPRODUCTORAS	534	4	1	5	-	-	5
INTERPRETADORAS	548	5	1	6	3	1	2
INTERPRETADORAS	552	18	-	18	3	2	13
INTERPRETADORAS	557	9	1	10	2	-	8
CALCULADORAS	521	1	1	2	-	-	2
CALCULADORAS	602	21	1	22	3	2	17
CALCULADORAS	604	1	1	2	-	-	2
CONTROL CANJE	803	-	10	10	-	-	10
FACTURERA	884	-	7	7	-	-	7

NOMBRE	Nº	EN ARRIENDO	VENDIDA	DOTACION TOTAL	POR INSTALAR	POR DESCONTINUAR	INSTALADAS
[illegible]	994	2	-	2	-	-	2
[illegible]	729	8	-	8	8	-	-
[illegible]	7350	46	-	46	10	8	28
SISTEMAS ELECTRONICOS	1401	13	-	13	5	1	7
SISTEMAS ELECTRONICOS	1402	14	-	14	6	1	7
SISTEMAS ELECTRONICOS	1403	7	-	7	2	1	4
SISTEMAS ELECTRONICOS	1404	4	-	4	1	-	3
SISTEMAS ELECTRONICOS	1406	6	-	6	2	-	4
				1	1	-	-
SISTEMAS ELECTRONICOS	1461	1	-	-			
SISTEMAS ELECTRONICOS	1407	2	-	2	2	-	-
TELEPROCESSING	1052	13	-	13	13	-	-
TELEPROCESSING	1011	1	-	1	-	-	1
TELEPROCESSING	1052	13	-	13	13	-	-
TELEPROCESSING	1055	10	-	10	10	-	-
TELEPROCESSING	1056	3	-	3	3	-	-
TELEPROCESSING	1057	1	-	1	1	-	-
TELEPROCESSING	1058	1	-	1	1	-	-

CAPÍTULO I

[illegible]

182. En este capítulo del trabajo se explicarán algunos de los requisitos básicos con que debe reunir la clasificación de Ingresos y Gastos desde el punto de vista de la contabilidad, tomando en cuenta siempre las necesidades de los presupuestos por programas. Por otra parte, se definirá y se [illegible] las características básicas del Plan de Cuentas, los que tienen que [illegible], [illegible] y [illegible] la [illegible], etc. Igualmente, se [illegible] las características que debe satisfacer un Plan de Cuentas dentro de un sistema de presupuestos por programas. Y [illegible] con lo anterior, será necesario [illegible] las características que debe tener el Sistema de Codificación de Cuentas, [illegible] que pueda cumplir con los [illegible] de información, análisis y control tanto desde el punto de vista de los presupuestos por programas, así como desde el punto de vista de los [illegible] generales.

183. Por último, se hará algunos [illegible] en cuanto a contabilizar a base del sistema de valores efectivos y a base de valores devengados. En resumen, en el presente capítulo se pretende dar una visión general de la relación existente entre la contabilidad y los presupuestos por programas a través de la clasificación de ingresos y gastos, teniendo siempre presente el principio de que la contabilidad debe seguir al presupuesto y por lo tanto será ésto quién fije las bases para la clasificación en referencia.

El plan o catálogo de cuentas

184. Dentro de cualquier sistema de presupuestos y contabilidad, dentro de cualquier sistema de contabilidad, sean públicos o privados, resulta obvio que se debe definir una clasificación de ingresos y gastos que permita obtener fácilmente los

[illegible] la [illegible], [illegible] el [illegible] de la [illegible], [illegible] el [illegible] [illegible] Plan [illegible] Cuentas y [illegible] anual.

[illegible] Plan [illegible] Catálogo de Cuentas, [illegible] técnica, ordenada y sistemática [illegible] cuentas [illegible] contable. Al decir que el [illegible] cuentas es [illegible] técnica, se [illegible] expresar que el [illegible] de las cuentas se [illegible] técnicos y [illegible] clasificación de este tipo, [illegible] las cuentas [illegible] título y [illegible] subtítulo en subtítulos y [illegible], para [illegible] cualquier [illegible] que se requiera.

188. La utilidad y ventajas de operar con un plan de cuentas son innumerables, ya que [illegible] como podría funcionar un sistema de contabilidad si no existiera el referido ordenamiento. Sin embargo, resulta oportuno detallar algunas de las ventajas de su utilización:

a) Facilita la clasificación lógica de las cuentas al estructurar la contabilidad y permite añadir las cuentas que sea necesario a medida que transcurre el tiempo.

b) Facilita la denominación e identificación de cuenta y descriptiva de cada cuenta, lo que disminuye los riesgos de errores en la contabilización.

c) Facilita la integración de las cuentas y subcuentas, de modo de ir ordenando la información desde las cuentas de operación a cuentas de detalle, hasta llegar a las cuentas de "orden", por lo tanto , al Balance General de la Empresa.

187. Frente a las características de la contabilidad, resulta innecesario destacar [illegible] que debe poseer las características generales que se [illegible] en ella en el Capítulo I.

188. Junto con confeccionar el plan de cuentas, es importante redactar el "Manual de Instrucciones para el Funcionamiento del Plan de Cuentas del Sistema de Contabilidad; ya que la operación armónica de un sistema de contabilidad requiere de dicho elemento. Al respecto dice Paton: (1)

> "No puede esperarse que ningún sistema de contabilidad funcione "por sí mismo. Ni puede esperarse tampoco que sea siempre posible "consultar en caso de dudas a la persona que lo proyectó. Por eso "son siempre parte indispensable de todo sistema de contabilidad, "las instrucciones detalladas para su funcionamiento. El manual "debe comprender, por lo menos, lo siguiente.
>
> " 1 - Un Catálogo o cuadro de cuentas, con sus títulos y símbolos " en el debido orden, siguiendo a cada título la información ade- "cuada acerca de donde proceder los asientos y cómo y cuando han "de hacerse.
>
> " 2- Una lista de todos los modelos y registros que se usarán, con "muestras de cada uno e instrucciones referentes a su uso.
>
> " 3 - Rutina detallada de las operaciones, tales como la nómina, " las ventas, las compras, los cobros y los pagos. Deben fijarse "los deberes de cada persona y especificarse los lugares y los "momentos en que deben cumplirse.
>
> " 4 - Normas a seguir en el prorrateo de los gastos, las cuotas " de depreciación, las reservas para deudas incobrables y otros "casos análogos".

189. Como puede verse, estas especificaciones han sido escritas para su aplicación en la empresa privada, sin embarro, ellas son de aplicación para cualquier sistema de contabilidad ya sea para el sector privado o el sector público.

190. Hasta aquí, se ha explicado que es un Plan de Cuentas, que objetivos cumple y qué requisitos debe satisfacer . Cabe ahora definir quién debe confeccio-

(1) W.A. Paton MANUAL DEL CONTADOR - Uthea - México -1943 pág. 1408-1409

narlo. A fin de cumplir con los requisitos que debe llenar un plan de cuentas que se homologación internacional, resulta imperativo [illegible] que el presupuesto [illegible] sea el organismo que está encargado de la contabilidad de la Nación, del organismo encargado del control y del organismo que confecciona el presupuesto. De este modo, se podrían conjugar los intereses de información y control simultáneamente, eliminándose, al mismo tiempo, los posibles errores de interpretación y falta de coordinación que podrían presentarse al ser realizado sólo por uno de los dos organismos antes señalados.

191. En el párrafo anterior ha vuelto a resaltar la estrecha relación que debe existir entre Presupuesto y Contabilidad. El primero es la meta propuesta y determina la forma de realizarlo, y la segunda es el elemento de medición del cumplimiento de dichas metas. Para poder cumplir en forma eficiente su papel, la contabilidad debe ser capaz de entregar información a los diversos niveles institucionales, permitiendo la integración, en forma ascendente de ellos hasta llegar al Balance General de la Nación.

Clasificación de Ingresos y Gastos

192. Al diseñar un sistema de contabilidad fiscal es indispensable considerar la clasificación presupuestaria o tipos de presupuesto que se vá a utilizar, clasificaciones que se han esquematizado en los siguientes tipos:

1° Clasificación Económica.

2° Clasificación Funcional.

3° Clasificación Institucional.

4° Clasificación por Programas y Actividades.

5° Clasificación por objeto de Gastos.

Estas clasificaciones dan origen a su vez a combinaciones de las mismas como sigue:

1° Clasificación Económica funcional.

2° Clasificación económica institucional.

3° Clasificación funcional institucional.

4° Clasificación institucional y por objeto de gasto.

5° Clasificación por objeto de gasto y por programa.

193. No es el objeto del presente trabajo entrar a analizar en detalle cada una de estas clasificaciones ya que, por lo demás, existe abundante literatura al respecto. Para los efectos de analizar la clasificación de ingresos y gastos se tomará como base la clasificación por programas y actividades, que es el tema de este estudio, aún cuando en la práctica los presupuestos incluyen dentro de sí mismos elementos de las demás clasificaciones. Sin embargo, como desde el punto de vista del control, es necesario considerar también el presupuesto por objeto de gastos, el enfoque que se dará al trabajo será en la práctica hacia el presupuesto por objeto de gasto y por programas.

194. Para la mejor comprensión, se transcribirán algunas características de la clasificación por objeto de gastos y de la clasificación por programas y actividades, para poder llegar a la clasificación por objeto de gasto y por programas:

Martner dice: (2)

"d) Clasificación por programas y actividades.

"No existe, como sucede en el caso de las clasificaciones económicas, funcionales, por objeto e institucional, un esquema "de validez general para la clasificación por programa. Ello "es así porque cada oficina, cada servicio al establecer los "diferentes gobiernos, tiene necesidades propias diferentes. Cada país tiene su propia estructura administrativa

(2) Gonzalo Martner - PROGRAMACIÓN Y CAPACITACIÓN [illegible] DESARROLLO ECONÓMICO. CEPAL/ILPES, 1966, pág. [illegible].

" y las funciones y subfunciones están integradas a reparticiones
" totalmente distintas y cada una de ellas, con sus propias respon-
" sabilidades internas propias.

" Esta clasificación, ubicada en el nivel de las unidades admini-
"trativas y ejecutoras, profundiza y establece en forma detallada
"cada una de las operaciones que deben hacerse para realizar los
"programas...

f) Clasificación por objeto de gasto.

" Este tipo de clasificación es el más usado universalmente. Se de-
" sarrolló en la técnica presupuestaria a fines del siglo pasado.."
".La clasificación por objeto de gasto, fué el producto directo de
" una época en que tanto los legisladores como los ciudadanos esta-
" ban animados de desconfianza en los administradores. Fué técnica-
" mente un gran paso adelante desde el momento que permitió la
"instalación de un sistema de contabilidad fiscal que podría evitar
" los desfalcos de fondos.

" El principal fin de una clasificación por objeto del gasto, es
"lograr el control de los gastos ministeriales o de los servicios.
"Centra su atención en los aspectos contables de las operaciones
"gubernativas en términos de cosas compradas.

"Los servicios públicos para funcionar necesitan comprar: servicios
"personales de diversos niveles, arrendar edificios,comprar estan-
"tes, escritorios, tintas, papel, etc. Para hacer posible estas
"adquisiciones se establecen item con ciertas sumas de dinero, que
"permitirá comprar estas cosas. Estos item son uniformes para todos
"los servicios públicos, y el sistema de contabilidad fiscal contro-
"la que este dinero se gaste efectivamente y en una suma no superior
"a la autorizada. Como dice Burkhead, "la clasificación por objeto
"ha puesto un fuerte énfasis en los aspectos contables de la admi-
"nistración financiera, del Gobierno" Muy a menudo, con esta clasi-
"ficación la contabilidad ha dominado al presupuesto.

"Esta clasificación es denominada frecuentemente como presupuesto
"enumerador de item", lo cual se considera apropiado, pues los ob-
"jetivos de gasto son especificados con gran detalle. El detalle
"con que se desglosan los item, es el reflejo muchas veces de la
"desconfianza del legislativo en el ejecutivo...

". VI Clasificación por objeto - por programa.

Este esquema muestra en un sentido los diversos programas que ejecu-
"ta un organismo y en el otro los recursos, clasificados por objeto
"de gasto, que son necesarios para cumplir el programa"..

196. De las definiciones anteriores [illegible] de el [illegible] y por [illegible] los [illegible], en forma [illegible] analizar los [illegible] y por otra parte, [illegible] el control de los [illegible] o de los servicios. En suma, [illegible] los [illegible] de información, control y análisis que son indispensables en todas las fases del desarrollo presupuestario. Por consiguiente, la clasificación de ingresos y gastos deberá estructurarse de tal modo que, también desde el punto de vista contable pueda [illegible] con dichos [illegible].

197. En el Capítulo anterior se vió como a través de los centros de concentración de gastos era posible satisfacer los requisitos señalados anteriormente, por consiguiente cabe ahora hablar de la clasificación misma de ingresos y gastos.

198. La clasificación de Ingresos. En el Capítulo 1 se definió a la contabilidad como una técnica de seguimiento y se estableció que "la contabilidad debe seguir al presupuesto" por lo que, indudablemente, no habrá inconveniente alguno para que ella pueda ajustarse a cualquier clasificación de ingresos que quiera establecerse. En todo caso, debe señalarse que al determinar la clasificación de ingresos su codificación debe hacerse de acuerdo con los mismos principios de integración destacados para los centros de concentración de gastos, vale decir que la información que proporcione la contabilidad debe irse integrando desde el nivel más bajo hasta llegar al más alto - Balance de la Nación - sin perder las condiciones de análisis y control presupuestarios.

199. En un trabajo como este, no es [illegible] ni [illegible] dar [illegible] para la codificación de ingresos, pues ella depende de muchos factores propios de cada [illegible], como son el grado de desarrollo económico del país, [illegible]

lidades tributarias y en otras [illegible], la naturaleza de la economía, etc. Estos factores determinarán la estructura que debe tener el sistema de ingresos en la Nación por lo que, indiscutiblemente cada gobierno tendrá una clasificación de ingresos diferentes de acuerdo con sus necesidades.

203. A manera de ejemplo de codificación, sin entrar a analizar los rubros en sí mismos, se ha incluído en el Anexo V la codificación de ingresos del "Anteproyecto de Normas Gerais de Orçamento e de Contabilidade Pública" del Gobierno de Brasil (3). En dicha codificación se han usado cinco dígitos de la siguiente manera: el primer dígito separa los ingresos en corrientes - 1 - e ingresos de capital - 2 - . El segundo dígito dentro de los ingresos corrientes distingue los siguientes tipos de ingresos.

1. Ingresos tributarios.
2. Ingresos patrimoniales.
3. Ingresos industriales.
4. Transferencias corrientes.
5. Ingresos diversos.

Las siguientes columnas de dígitos van subdividiendo la clasificación en más detalles, hasta llegar a los diferentes tipos de impuestos. Como se puede observar, esta clasificación con un reducido número de dígitos da una buena cantidad de información, la que puede ampliarse aún más de desear, agregando el número necesario de dígitos, de tal modo de tener en el sistema común, desde la oficina de recaudación hasta la cuenta del tesoro de la contabilidad de la Nación.

204. Esta forma de codificación de ingresos establecida en dígitos y centrada a través de cuentas corrientes, da los medios adecuados para llevar a fácil y rápido los ingresos en el presupuesto.

---

(3) Ministerio de Hacienda - [illegible] Brasil, [illegible] Setiembre 1964 - pág. 14.

204. Con respecto a los ingresos de los presupuestos por programa en sí mismos es conveniente transcribir lo dispuesto por Depal: (4)

> "86. En general, las operaciones de gobierno se financian a través de asignaciones para gastos autorizados por el legislativo. "En los presupuestos por programas y actividades, una asigna- "ción es semejante en medio de poner fondos a la disposición "de organismos competentes para realizar un programa concreto. "Como tal, dá al legislativo un medio de control sobre el alcance "del programa, establece la responsabilidad legal y proporciona "la base para la presentación de informes y auditorías sobre el "cumplimiento adecuado de esa responsabilidad legal y administra- "tiva. Por lo tanto, las asignaciones deben expresarse en función "de programas y guardar relación directa con la forma en que la "empresa está organizada y controla sus operaciones.
>
> "88. A fin de poder aplicar los sistemas más eficientes de regis- "tro, información y control, el número de asignaciones correspon- "diente a una organización responsable debe reducirse al mínimo. "El fraccionamiento excesivo deberá evitarse, hasta donde sea po- "sible a fin de evitar el problema de distribuir los cargos finan- "cieros destinados a los diversos programas y actividades entre "varias asignaciones diferentes. Para alcanzar el máximo de fle- "xibilidad, lo ideal sería poder financiar cada unidad importante "de organización a través de una sola asignación. Al proceder "en esa forma, se identificaría las categorías sustantivas al "hacerse la clasificación por programa y actividad con arreglo a "esa asignación, y un sistema de contabilidad único que reflejara "esas categorías proporcionaría la información administrativa "necesaria. Sin embargo, por diversas razones puede ser necesario "apartarse de esa ideal. Se requerirá más de una asignación cuando "se trate de fondos rotativos aparte: cuando se desee disponer de "ellos con cargo a diferentes, o cuando, por razones prácticas, "los gastos de capital se financian separadamente de los gastos "de operación. En estos casos habría que identificar cada asigna- "ción, en las cuentas auxiliares y generar las transacciones fi- "nancieras atribuibles a cada una".

205. En consecuencia, como se desprende de lo aquí considerado, es necesario que los ingresos de cada presupuesto estén respaldados por un número mínimo de asignaciones, la que deberán estar armonizadas de tal modo que puedan identificarse a través de todo el sistema presupuestario y por consiguiente a través del sistema contable ya que, no tiene sentido establecer los presupuestos de modo distinto.

---

(4) Depal, Manual de presupuestos por programas y actividades, ST/ST.12/MRO.2/1-4, INDD, pág. 86-87.

204. La clasificación de Gastos. Con respecto a la clasificación de gastos deben tenerse en cuenta las mismas normas generales que pueden establecerse para la clasificación de ingresos en cuanto a su codificación, vale decir que debe hacerse de acuerdo con los principios de integración que se señalaron, es decir, que partiendo del nivel más bajo de la escala presupuestaria puedan ir ascendiendo a través de dicha escala y por ende a través de la escala contable, hasta llegar a los niveles más altos, proporcionando las informaciones que se requieren en los distintos grados de detalles.

205. Como se dijo anteriormente, en este mismo capítulo, que el presupuesto por programas y por objeto de gasto "combina dos elementos que son fundamentales, por una parte, profundiza y establece en forma detallada cada una de las operaciones que deben hacerse para realizar los programas y por otra parte, logra el control de los gastos Ministeriales o de los servicios, es necesario considerar entonces dichos factores al establecer el clasificador de gastos y la codificación pertinente.

206. Una norma importante, que debe tenerse presente al establecer tanto un clasificador de gastos o un clasificador de ingresos también y en general, para cualquier clasificación, es que no debe exagerarse el grado de detalle que se exija de la información. En efecto, al detallar exageradamente una información se producirán los siguientes problemas principales: por una parte existirán muchos casos en que, por ejemplo, un gasto puede ser imputado a más de un item, con los consiguientes inconvenientes en la contabilización que quedará a criterio de la persona que registra las partidas o bien, dicha persona, tendrá que recurrir en muchas consultas a niveles superiores, lo que retarda el proceso contable.

207. La segunda desventaja de exagerar el número de item, es el hecho que mu-

chos de ellos y, en consecuencia, su costo final, no tendrá clasificación para el análisis a costos que, en cambio, se agrupación con otros ítem.

208. Puede suceder en algunos casos especiales, que sea necesario obtener un mayor grado de análisis que la clasificación en forma general. Ello debe solucionarse a través de informaciones anexas, como por ejemplo estadísticas o estudios especiales o controles complementarios y en ningún caso, como es claro, complicar lo general por un caso particular.

209. Además de los antecedentes aquí expuestos, puede añadirse que una clasificación demasiado detallada dificulta la ejecución del presupuesto por parte del Legislativo, por lo que se convendría tener presente lo dicho por el Manual de Presupuesto - Programa -

> "La clasificación de partidas presupuestarias debe, además de "servir de instrumento de control y análisis de costos, proporcionar información sobre los tipos de bienes que demanda el "Gobierno, a fin de facilitar el trabajo de las oficinas de planificación. Esto quiere decir, que es deseable que la clasificación sea bastante detallada. Por otro lado, como es conveniente que la ejecución del presupuesto sea flexible, debe buscarse una forma de compatibilizar la existencia detallada de información con la flexibilidad para operar el presupuesto. Para ello es necesario analizar los niveles e instrumentos de aprobación del presupuesto presentado. Ciertos aspectos esenciales del presupuesto deben aprobarse por Ley, en cambio categorías de más detalles pueden aprobarse ya sea por decretos, resoluciones, etc."

210. Por las mismas razones, señaladas al hablar de la clasificación de ingresos no se pretende dar en este trabajo una clasificación de costos. Sin embargo se dará como ejemplo la "Clasificación de Partidas Presupuestarias" confeccionada a raíz de la experiencia en los Grupos Asesores de Empresas Públicas, por el señor Carlos Matus, experto del Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social (b)

(b) Gonzalo Martner A. Eduardo Tironi A. [illegible] EMPRESAS PÚBLICAS, Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social - Chile 1968 pág. 183 y 184.

211. La citada clasificación se divide en diez partidas que son:

1.- Servicios Personales.

2.- Servicios no Personales.

3.- Materiales y suministros.

4.- Adquisiciones de maquinarias y equipos.

5.- Reparaciones de maquinarias y equipos.

6.- Adquisiciones de Inmuebles y Semovientes.

7.- Obras Públicas.

8.- Transferencias.

9.- Pagos Financieros.

10.- Asignaciones Globales (d)

212. Con fines de información, control interno, análisis de costos y de evaluación, las nueve primeras partidas se dividen en subpartidas. Cada partida, tiene 99 posibilidades de subdivisión y cada subpartida genérica tiene 10 posibilidades de división en subpartidas específicas. Todas las subpartidas genéricas terminan en cero, e indican agrupaciones de subpartidas específicas.

213. El primer dígito, de los tres que definen una subpartida, indica la agrupación en partidas a que pertenece. Por ejemplo, 120 es una subpartida incluída en "Gastos de Personal", y es genérica porque termina en cero. En cambio, 341, es una subpartida de "Servicios no Personales", y es específica.

214. Esta clasificación en Partidas, Subpartidas Genéricas y Subpartidas Específicas, proporciona información adecuada a los diferentes niveles presupuestarios. Así se tendrá que, a nivel de actividad o tarea, será necesario trabajar

(d) Una observación de tipo formal es que, a esta partida debió identificarse con el dígito cero, a fin de mantener toda la codificación con el mismo número de dígitos, permitiendo su desarrollo en un sistema mecanizado.

con las subpartidas específicas [illegible], en dicho nivel interesa conocer el máximo detalle de costo para realizar un control efectivo de los riesgos. En cambio, a nivel de subprograma, interesará trabajar con el concepto Subpartida Genérica puesto que no se requiere a dicho nivel el grado de detalle que en el caso de la actividad. Por último, a nivel de Programa bastará con trabajar con la información que proporcionan las partidas.

216. Como puede verse, a medida que se asciende en la organización presupuestaria se vé reducido el detalle en la información, pero ella surge desde una misma fuente que son las subpartidas específicas, lo que es ventajoso para [illegible] por integraciones sucesivas de datos se obtienen los subtotales y totales que se requieren a los distintos niveles.

217. Otro hecho interesante que puede destacarse de la clasificación que se comenta, es que ella se amplía, es decir que puede agregarse a medida que se requiera ya que deja libre un número adecuado de dígitos en cada subpartida genérica.

218. Con el orden 7.3 se ha logrado un extracto de fácil clasificación de partidas así de las agrupaciones determinadas de cada partida que la componen.

Contabilización a base de valores efectivos y a base de valores devengados

219. Una vez analizados los aspectos relativos a la clasificación física y a la codificación de los ingresos y gastos, cabe ahora señalar algunos aspectos interesantes sobre la contabilización física de ellos.

220. Uno de los [illegible] que se relacionan con el problema, es el de la conveniencia de contabilizar a base de valores efectivos o a base de valores devengados, es decir, si la contabilización se hacerse al producirse el ingreso o el egreso

mismo, es decir, si ella debe efectuar [illegible] se conservan la obligación.

220. Hasta ahora, las contabilidades del gobierno central son llevadas en gran parte, y ello ocurre en muchos países, a base de valores efectivos es decir, se registran las operaciones a medida que se produce el movimiento de caja. Es indudable que dentro de un sistema de presupuestos por programas es indispensable trabajar a base de una contabilidad a base de valores devengados en lo que, los ingresos se registran a medida que se devengan y los gastos cuando los bienes o servicios son utilizados.

221. Oszlak, refiriéndose a la contabilidad a base de valores devengados dice (7):

> "...así por ejemplo los activos no serían al cierre real [illegible] "se no se contabilizan [illegible] son utilizados, es "decir, que al pasar a base de valores devengados resulta que "los créditos no establecidos y los recursos no utilizados sólo "se contabilizan en las cuentas cuando se devengan o se cobran. "La contabilización a base de valores devengados permite que los "informes financieros sean comparables y sirvan de base para estudiar "convenientemente los costos gubernamentales en un período de "tiempo determinado. Hace la labor existente al registrarse "entrada de los activos fijos, los bienes intangibles, los gastos "diferidos y los desembolsos de capital. La contabilización a "base de valores devengados ofrece precisión para las "operaciones activas que involucran la compra o venta de mercade-"rías, la construcción y adquisición de obras y servicios, y el "arrendamiento de fondos. En esas operaciones el fondo realmente "serán mayores las diferencias, entre los costos reales y las "entradas y salidas de efectivo".
>
> "En la práctica, ahora se tiene por objetivo lo que puede con-"siderarse de difícil cuantificación de valores devengados. Su efecto "es el de hacer que los valores devengados deben que tener una "importancia cualitativa y resulta difícil hacerla desde el "punto de vista del interés. Se evidencia que para un programa "público dado, [illegible] existe en cuantía y calidad en la "producción de un [illegible] total - a condición muy existencial y "[illegible] - la [illegible] de los costos al efecto de "los valores devengados puede no resultar factible para los fines "[illegible] necesario, la contabilización a base de "valores en [illegible] [illegible] tiempo. Sin embargo, "al [illegible] debe utilizarse la contabilidad a base de valores devengados "[illegible] ingresos reales [illegible] su cumplimiento "y los recursos no utilizados [illegible] en relación al

(7) Oszlak, Contabilidad Pública y [illegible] del Presupuesto [illegible], 1[illegible] pág. [illegible]

"total. El método [illegible] de valores devengados tiende a tener "en cuenta esa circunstancia y a rectificar la base de la conta- "bilidad, cuando ello está justificado por el monto de los gastos "afectados y por la calidad de los tenedores de libros de que se "dispone.

222. Es indudable como se vió en capítulos anteriores, que el problema de los gastos devengados es básico en la determinación del sistema de contabilidad a adoptar en cada caso, ya que como se dice anteriormente, la contabilización a base de los valores devengados debe usarse siempre que los ingresos y egresos afectados por este sistema sean realmente de importancia.

223. En el caso específico de las empresas, es necesario destacar que ellos deben contabilizarse en todos, a base de valores devengados sólo en aquellos casos en que sean realmente ingresos devengados ya que puede suceder, como es el caso de ciertos impuestos, que sean exigibles solo en forma nominal por diversas razones, lo que hace que las cuentas que muestra la contabilidad no sean reales lo que puede conducir a apreciaciones equivocadas.

224. En estos casos, es preferible trabajar a base de valores efectivos y organizar un sistema extracontable para controlar la diferencia entre valores "nominalmente" devengados y valores efectivos.

225. En el presente capítulo se ha visto que debe existir una coordinación armónica, entre el plan de cuentas, el manual de instrucciones, los clasificadores de ingresos y gastos y el método de contabilización a fin de tener un sistema integrado de información y control de las principales cifras financieras y de costos para los presupuestos que preparan.

ANEXO V-A

EXTRACTO DE LA CLASIFICACION PRESUPUESTARIA INCLUIDA EN EL "ANTEPROYECTO DE NORMAS GERALS DE ORÇAMENTO E DE CONTABILIDADE PUBLICA" PUBLICADO EN LA "REVISTA DE FINANÇAS PUBLICAS" BRASIL OUT/NOV/DEZEMBRO 1962 PAG. 18

RECEITA ORÇAMENTARIA

1.0.0.00 -	Receitas Correntes
1.1.0.00 -	Receita Tributária
1.1.1.00 -	Impostos:
1.1.1.11 -	Imposto de Importaçao e afins
1.1.1.12 -	" " " Consumo
1.1.1.13 -	" " " Renda
1.1.1.14 -	" " " Selo e afins
1.1.1.15 -	" Unico s/Energia Elétrica
1.1.1.16 -	" " s/Combustíveis e Lubrificantes
1.1.1.17 -	" s/Minérios
1.1.1.18 -	" s/transmissão de Propriedade "Causa Mortis"
1.1.1.19 -	" s/Vendas e Consignações
1.1.1.20 -	" s/Exportação
1.1.1.21 -	" Territorial
1.1.1.22 -	" s/Transmissão de Propriedade Imóvel "Inter-Vivos"
1.1.1.23 -	" Predial
1.1.1.24 -	" de Licença
1.1.1.25 -	" s/Indústrias e Profissões
1.1.1.26 -	" s/Diversões Públicas
.....	.....
1.1.1.99 -	Outros Impostos
1.1.2.00 -	Taxas:
1.1.2.11 -	Taxas de Estatísticas
1.1.2.12 -	" " Expediente e Emolumentos
1.1.2.13 -	" e Custas Judiciárias
1.1.2.14 -	" de Segurança Pública
1.1.2.15 -	" de Serviços de Transito
1.1.2.16 -	" de Assistencia Social
1.1.2.17 -	" Rodoviárias
1.1.2.18 -	" de Pedágio
1.1.2.19 -	" de Limpeza Pública
1.1.2.20 -	" de Saneamento
1.1.2.21 -	" de Aferiçao de Pesos e Medidas
1.1.2.22 -	" de Viaçao
1.1.2.23 -	" de Defesa Sanitária, Vegetal e Animal
1.1.2.24 -	" de Fiscalizaçao e Classificaçao de Produtos
1.1.2.25 -	" de Previdencia Social
1.1.2.26 -	" de Defesa e Fomento da Produçao
1.1.2.27 -	" de Serviços Diversos
.....	.....
1.1.2.99 -	Outras taxas
1.1.3.00 -	Contribuições de Melhoria

1.2.0.00 - Receita Patrimonial
1.2.1.00 - Receitas Imobiliárias
1.2.2.00 - Receitas de Valores Mobiliários
1.2.3.00 - Participações e Dividendos
1.2.4.00 - Outras Receitas Patrimoniais
1.3.0.00 - Receita Industrial
1.3.1.00 - Receitas de Empresas Públicas
1.3.2.00 - Receitas de Serviços Públicos
1.4.0.00 - Transferencias Correntes
1.4.1.00 - Cota-parte do Imposto de Renda
1.4.2.00 - " " " " Consumo
1.4.3.00 - " de Impostos Estaduais
1.4.4.00 - " dos " Concorrentes
1.4.5.00 - " do Imposto s/Combustíveis e Lubrificantes
1.4.6.00 - " do Imposto s/Minérios
1.4.7.00 - " " " s/Energia Elétrica
1.4.8.00 - Contribuições da União
1.4.9.00 - " dos Estados
1.4.10.00- " " Municípios
1.4.11.00- " Diversas
1.5.0.00 - Receitas Diversas
1.5.1.00 - Multas
1.5.2.00 - Cobrança da Dívida Ativa
1.5.3.00 - Indenizações e Restituições
1.5.4.00 - Outras Receitas Diversas
2.0.0.00 - RECEITAS DE CAPITAL
2.1.0.00 - Operações de Crédito
2.2.0.00 - Alienação de Bens Móveis e Imóveis
2.3.0.00 - Amortização de Empréstimos Concedidos
2.4.0.00 - Transferencias de Capital
2.4.1.00 - Auxílios da União
2.4.2.00 - " dos Estados
2.4.3.00 - " dos Municípios
2.4.4.00 - " Diversos
2.5.0.00 - Outras Receitas de Capital

******

DESPESA ORÇAMENTARIA

PELAS CATEGORIAS ECONOMICAS

3.0.0.0 - DESPESAS CORRENTES
3.1.0.0 - Despesas de Custeio
3.1.1.0 - Pessoal
3.1.1.1 - Pessoal Civil
3.1.1.2 - Pessoal Militar
3.1.2.0 - Material de Consumo
3.1.3.0 - Serviços de Terceiros
3.1.4.0 - Encargos Diversos
3.1.5.0 - Despesas de Exercícios Anteriores
3.2.0.0 - Transferencia Correntes
3.2.1.0 - Subvenções Sociais
3.2.1.1 - Instituições Internacionais
3.2.1.2 - " Federais

3.2.1.3 - Instituições Estaduais
3.2.1.4 - " Municipais
3.2.1.5 - " Privadas
3.2.2.0 - Subvenções Econômicas
3.2.2.1 - Empresas Federais
3.2.2.2 - " Estaduais
3.2.2.3 - " Municipais
3.2.2.4 - " Privadas
3.2.2.5 - Sociedades de Economia Mista
3.2.3.0 - Inativos
3.2.4.0 - Pensionistas
3.2.5.0 - Salário Família
3.2.6.0 - Abono Familiar
3.2.7.0 - Juros da Dívida Pública
3.2.7.1 - Fundada Interna
3.2.7.2 - Fundada Externa
3.2.7.3 - Flutuante
3.2.7.4 - Diversos
3.2.8.0 - Contribuições de Previdência Social
3.2.9.0 - Diversas Transferências Correntes
3.2.9.1 - Entidades Internacionais
3.2.9.2 - " Federais
3.2.9.2 - " Estaduais
3.2.9.4 - " Municipais
4.0.0.0 - DESPESAS DE CAPITAL
4.1.0.0 - Investimentos
4.1.1.0 - Obras Públicas
4.1.1.1 - Estudos e Projetos
4.1.1.2 - Início de Obras
4.1.1.3 - Prosseguimento e Conclusão de Obras
4.1.1.4 - Instalações e Equipamentos para Obras
4.1.1.5 - Construção de Edifícios Públicos
4.1.2.0 - Equipamentos e Instalações
4.1.2.1 - Máquinas, motores e aparelhos
4.1.2.2 - Locomotivas, automotrizes e vagões
4.1.2.3 - Tratores e equipamentos rodoviários e agrícolas
4.1.2.4 - Automóveis, automóveis e outros veículos de tração mecânica
4.1.2.5 - Aeronaves
4.1.2.6 - Embarcações
4.1.2.7 - Diversos Equipamentos e Instalações
4.1.3.0 - Material Permanente
4.1.4.0 - Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Industriais e Agrícolas
4.2.0.0 - Inversões Financeiras
4.2.1.0 - Aquisição de Imóveis
4.2.2.0 - Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Comerciais ou Financeiras
4.2.3.0 - Aquisição de Títulos Representativos de Capital de Empresas em Funcionamento
4.2.4.0 Constituição de Fundos Rotativos
4.2.5.0 Concessão de Empréstimos
4.2.6.0 - Diversas Inversões Financeiras
4.3.0.0 - Transferências de Capital
4.3.1.1 - Amortização da Dívida Pública

4.3.1.1 - Fundada Interna
4.3.1.2 - Fundada Externa
4.3.2.0 - Auxílios para Obras Públicas
4.3.2.1 - Entidades Federais
4.3.2.2 - " Estaduais
4.3.2.3 - " Municipais
4.3.2.4 - " Privadas
4.3.3.0 - Auxílios para Equipamentos e Instalações
4.3.3.1 - Entidades Federais
4.3.3.2 - " Estaduais
4.3.3.3 - " Municipais
4.3.3.4 - " Privadas
4.3.4.0 - Auxílios para Inversões Financeiras
4.3.4.1 - Entidades Federais
4.3.4.2 - " Estaduais
4.3.4.3 - " Municipais
4.3.4.4 - " Privadas
4.3.5.0 - Contribuições Diversas
4.3.5.1 - Entidades Federais
4.3.5.2 - " Estaduais
4.3.5.3 - " Municipais
4.3.5.4 - " Privadas

****

A N E X O V. B

CLASIFICADOR DE GASTOS PARA EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS, USADO POR EL GOBIERNO VENEZOLANO EN LA PREPARACION DEL PRESUPUESTO PARA EL AÑO 1962.

PARTIDAS PRESUPUESTARIAS

1. GASTOS DE PERSONAL
2. MATERIALES
3. SERVICIOS NO PERSONALES
4. REPARACIONES DE MAQUINARIA Y EQUIPO
5. ADQUISICIONES DE MAQUINARIA Y EQUIPO
6. ADQUISICIONES DE INMUEBLES Y SEMOVIENTES
7. OBRAS
8. TRANSFERENCIAS
9. DESEMBOLSOS FINANCIEROS
10. ASIGNACIONES GLOBALES

oooooooooooooooooooo

140		HONORARIOS Y OTRAS REMUNERACIONES:
	141	Honorarios profesionales
	142	Compensación a agentes de especies fiscales
	143	Honorarios a miembros de Juntas, Comisiones y otros organismos colegiados
	144	Remuneración por servicios especiales
150		DIETAS:
	151	Dietas a miembros del Congreso Nacional
160		GRATIFICACIONES Y BONIFICACIONES:
	161	Aguinaldo
	162	Bonificación empleados Impuesto a la Renta
	163	Obvenciones
170		GASTOS DE REPRESENTACION:
180		VIATICOS:
	181	Viáticos dentro del país
	182	Viáticos fuera del país

EN ESTA PARTE SE PRESENTA EL DESGLOSE DE LAS PRIMERAS CINCO PARTIDAS

CODIGO			DENOMINACION
PARTIDA	SUBPARTIDA GENERICA	SUBPARTIDA ESPECIFICA	
1			GASTOS DE PERSONAL
	100		SUELDOS FIJOS :
		101	Sueldos Fijos
	110		SUELDOS VARIABLES:
		111	Sueldos p ersonal contratado
		112	Sueldos personal supernumerario
		119	Suplencia
	120		SOBRESUELDOS:
		121	Primas por antigüedad
		122	Complementos de sueldo
		123	Compensación por gastos de alimentación
		124	Compensación por horas extraordinarias
	130		SALARIOS Y SOBRESALARIOS:
		131	Jornales
		132	Sobrejornales contratos colectivos
		133	Cotizaciones al Seguro Social.

CUENTA			DENOMINACION
PARTIDA	SUBPARTIDA GENERICA	SUBPARTIDA ESPECIFICA	
		183	Compensación por kilómetros recorridos
			MATERIALES
	200		ALIMENTOS Y PRODUCTOS AGROPECUARIOS Y FORESTALES:
		201	Alimentos para humanos
		202	Bebidas no alcohólicas
		203	Bebidas alcohólicas
		204	Alimentos para animales
		205	Productos agro-forestales
		209	Otros productos agropecuarios.
	210		MINERALES, EXCEPTO HIDROCARBUROS:
		211	Carbón mineral
		212	Minerales metálicos
		213	Piedra, arcilla y arena
		214	Otros minerales no metálicos.
	220		TEXTILES Y VESTUARIO:
		221	Hilados y telas
		222	Acabados textiles
		223	Prendas de vestir
		224	Calzado
	230		PRODUCTOS DE PAPEL, CARTON E IMPRESOS:
		231	Papel de escritorio
		232	Papeles comerciales, cartones y otros
		233	Productos de papel y cartón
		234	Productos de artes gráficas
		235	Libros, revistas y periódicos
		236	Textos de enseñanza
		237	Especies timbradas y valores
	240		PRODUCTOS DE CUERO Y CAUCHO:
		241	Cuero y pieles
		242	Artículos de cuero
		243	Neumáticos y cámaras de aire
		244	Artículos de caucho
	250		PRODUCTOS QUIMICOS CONEXOS:
		251	Sustancias químicas
		252	Combustibles y lubricantes
		253	Abonos y fertilizantes
		254	Insecticidas, fumigantes y otros
		255	Productos medicinales y farmacéuticos
		257	Tintas, pinturas y colorantes
		259	Materiales químicos y conexos varios.

	281	Utiles de limpieza
	282	Utiles de escritorio, oficina y enseñanza
	283	Utiles menores médico quirúrgicos
	284	Utiles de deporte
	285	Utiles de cocina y comedor
	286	Repuestos menores
	289	Utiles diversos.
		SERVICIOS NO PERSONALES
300		ALQUILERES DE INMUEBLES Y EQUIPOS:
	301	Alquileres de edificios y locales
	302	Alquileres de equipos de producción
	303	Alquileres de equipos de servicios productivos
	304	Alquiler de equipos de transporte, tracción y elevación
	305	Alquileres de equipos de operaciones auxiliares
	309	Alquileres varios.
310		SERVICIOS BASICOS:
	311	Electricidad
	312	Gas
	313	Agua
	314	Teléfonos
	315	Servicios de comunicaciones
	319	Otros servicios básicos.

CODIGO			DENOMINACION
PARTIDA	SUBPARTIDA GENERICA	SUBPARTIDA ESPECIFICA	
	260		PRODUCTOS DE MINERALES NO METALICOS:
		261	Productos de arcilla
		262	Productos de vidrio
		263	Productos de loza, porcelana y yeso
		264	Cemento, cal y yeso
		265	Productos de cemento, asbesto y yeso
		269	Otros productos de minerales no metálicos.
	270		PRODUCTOS METALICOS:
		271	Productos siderúrgicos férricos
		272	Productos siderúrgicos no férricos
		273	Productos de metal
		274	Estructuras metálicas acabadas
		275	Material y equipo de guerra
		276	Herramientas menores.
	280		UTILES:

CODIGO			DENOMINACION
PARTIDA	SUBPARTIDA GENERICA	SUBPARTIDA ESPECIFICA	
	320		SERVICIOS DE TRANSPORTE Y ALMACENAJE:
		321	Pasaje
		322	Fletes
		323	Almacenaje
	330		SERVICIOS COMERCIALES
		331	Avisos y gastos de propaganda
		332	Gastos de imprenta y reproducción
		333	Lavandería
		334	Gastos judiciales
		339	Servicios varios
	340		SERVICIOS FINANCIEROS DE SEGUROS:
		341	Intereses deuda interna
		342	Intereses deuda externa
		343	Primas y gastos de seguro
		344	Comisiones y gastos bancarios
	350		CONSERVACION REPARACIONES MENORES Y CONSTRUCCIONES TEMPORALES:
		351	Reparaciones menores de edificios
		352	Reparaciones menores de obras
		353	Reparaciones menores de maquinaria y equipo
		354	Construcciones temporales
	360		ESTUDIOS, INVESTIGACIONES Y PROYECTOS:
		361	Estudios contratados
		362	Investigaciones, exploraciones y catastros contratados
		363	Proyectos y diseños
4			REPARACION DE MAQUINARIA Y EQUIPO
	400		REPARACION DE MAQUINARIA Y EQUIPO DE PRODUCCION:
	410		REPARACION DE MAQUINARIA Y EQUIPO DE SERVICIOS PRODUCTIVOS:
	420		REPARACION DE EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCION Y ELEVACION:
	430		REPARACION DE MAQUINARIA Y EQUIPOS DE OPERACIONES AUXILIARES:
	440		REPARACION DE EQUIPOS MEDICOS Y SANITARIOS
	450		REPARACION DE EQUIPOS DE INVESTIGACION:

CODIGO			DENOMINACION
PARTIDA	SUBPARTIDA GENERICA	SUBPARTIDA ESPECIFICA	
	480		REPARACION DE MUEBLES, ARTICULOS VARIOS;
	490		REPARACION DE MAQUINARIAS Y EQUIPOS VARIOS;
5			ADQUISICION DE MAQUINARIA Y EQUIPO
	500		ADQUISICION DE MAQUI[illegible] DE PRODUCCION;
		501	Maquinaria y equipos agropecuarios nuevos
		502	Maquinaria y equipos industriales nuevos
		503	Maquinaria y equipos de construcción nuevos
		509	Maquinaria y equipos varios nuevos

CLASIFICADOR DE GASTOS PRESUPUESTARIOS

CODIFICACION Y EXPLICACIONES DETALLADAS

EN ESTA PARTE SE PRESENTAN LAS EXPLICACIONES DETALLADAS DE LA PRIMERA PARTIDA SOLAMENTE.

PARTIDA	SUBPARTIDA GENERICA	SUBPARTIDA ESPECIFICA	DENOMINACION
1			GASTOS DE PERSONAL Comprende todas las remuneraciones que se paguen por servicios personales prestados a la Administración, incluyendo los gastos efectuados con el fin de compensar al personal de la Administración por gastos en que deba incurrir en cumplimiento de sus funciones.
	100		SUELDOS FIJOS: Comprende todos los sueldos nominales pagados a personal que ocupa cargos permanentes. Excluye los aumentos de retribución de cualquier índole sobre el sueldo básico que se señale en el nombramiento, y cualquiera deducción por conceptos de impuestos, retiros, etc.
		101	SUELDOS FIJOS: (Definición igual a la subpartida genérica)
		102	SUELDOS VARIABLES: Comprende todos los sueldos nominales pagados a personal que ocupa cargos temporales.
		103	SUELDOS PERSONAL CONTRATADO: Comprende todos los sueldos pagados en virtud de un contrato celebrado con profesionales o técnicos cuyos servicios sean prestados por períodos limitados, existiendo una relación de dependencia de dicho personal con la autoridad administrativa competente, similar a la de cualquier funcionario público. Se excluye expresamente la contratación de personal técnico.

PARTIDA	SUBPARTIDA GENERICA	SUBPARTIDA ESPECIFICA	DENOMINACION
		112	SUELDOS PERSONAL SUPERNUMERARIO: Comprende los sueldos pagados a personal, cualquiera sea su capacitación, en cargos temporales sujetos a nombramiento. La existencia de este personal estará limitada por las necesidades de servicios de personal de carácter transitorio.
		113	SUPLENCIAS: Sueldos pagados al personal que temporalmente sustituye el titular del cargo.
	120		SOBRESUELDOS: Son todas aquellas remuneraciones periódicas adicionales al sueldo, incluyendo los pagos por prestación de servicios en horas fuera del horario o calendario normal de trabajo, efectuado al personal que ocupa cargos permanentes, contratados, supernumerarios y suplentes.
		121	COMPLEMENTOS DE SUELDO: Es el sobresueldo que perciben el personal en virtud de su calificación profesional o técnica.
		123	COMPENSACION POR GASTOS DE ALIMENTACION: Incluirá las compensaciones en efectivo a los miembros de las Fuerzas Armadas Nacionales para cubrir gastos de alimentación en la forma y cuantía dispuesta por las leyes orgánicas de dichas instituciones.
		124	COMPENSACION POR HORAS EXTRAORDINARIAS: Sobresueldos pagados por prestación de servicios fuera del horario o calendario normal de trabajo.
	130		SALARIOS Y SOBRESALARIOS: Comprende las remuneraciones pagadas al personal obrero contratado, individual o colectivamente, así como otros pagos adicionales que deriven de la legislación laboral vigente o de los contratos respectivos.

Incluirá el pago de los servicios personales prestados por profesionales o técnicos tales como estudios, investigaciones, consultas, etc., así como otras remuneraciones a personas que no tengan el carácter de funcionarios o empleados públicos.

141 HONORARIOS PROFESIONALES:

Incluirá los pagos a profesionales o técnicos por conceptos de servicios personales de carácter eventual, tales como estudios, investigaciones, consultas etc.

142 COMPENSACION A AGENTES DE ESPECIES FISCALES:

Incluirá las comisiones y otros pagos a los agentes particulares expendidores de estampillas, papel sellado y otras especies fiscales.

143 HONORARIOS A MIEMBROS DE JUNTAS, MISIONES Y OTROS ORGANISMOS COLEGIADOS:

Incluirá las retribuciones especiales

PARTIDA	SUBPARTIDA GENERICA	SUBPARTIDA ESPECIFICA	DENOMINACION
		131	SALARIOS BASICOS:
			Incluirá las remuneraciones básicas pagadas al personal obrero por servicios contratados individualmente o colectivamente.
		132	SOBRESALARIOS:
			Incluirá el pago de horas extraordinarias y todos aquellos pagos adicionales que se establezcan en la contratación colectiva o individual o las derivadas de la legislación vigente, que tengan carácter de remuneraciones.
		133	COTIZACIONES AL SEGURO SOCIAL:
			Incluirá las contribuciones del Gobierno al sistema de seguridad social del personal obrero a su servicio.
		140	HONORARIOS Y OTRAS REMUNERACIONES:

PARTIDA	SUBPARTIDA GENERICA	SUBPARTIDA ESPECIFICA	DENOMINACION
			que correspondan a miembros de Juntas, Consejos, Comisiones, etc. por concepto de asistencia a actos o reuniones.
		144	REMUNERACION POR SERVICIOS ESPECIALES:
			Incluirá las remuneraciones al personal no profesional que preste servicios específicos sin que tenga el carácter de funcionario o empleado público.
	150		DIETAS:
			Incluirá las remuneraciones pagadas a miembros del Congreso Nacional.
		151	DIETAS:
			Igual que la aplicación de la subpartida genérica.
	160		GRATIFICACIONES Y BONIFICACIONES:
			Incluirá los pagos de remuneraciones adicionales que se otorguen por motivos especiales establecidos en los reglamentos y normas correspondientes.
		161	AGUINALDO:
			Incluirá la bonificación que otorgue por una vez a fin de año.
		162	BONIFICACIONES A EMPLEADOS DE LA DIRECCION DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA:
			Incluirá la remuneración especial que se paga a los funcionarios y empleados de la Dirección del Impuesto sobre la Renta conforme a lo dispuesto en los artículos 2, 5 y 7 del Decreto Ley del 9-9-50 Nº 690.
		169	CONVENCIONES:
			Incluirá las participaciones en comisos, productos de multas, etc., a que tengan derecho los funcionarios que las leyes y reglamentos señalen.
	170		GASTOS DE REPRESENTACION:
			Incluirá la remuneración adicional que perciben determinados funcionarios por motivo

PARTIDA	SUBPARTIDA GENERICA	SUBPARTIDA ESPECIFICA	DENOMINACION
			del cargo que desempeñan. Esta remuneración se considerará inherente al cargo y será percibida por la persona que efectivamente realice las funciones, sea en su carácter de titular o suplente.
		171	GASTOS DE REPRESENTACION:
			Definición igual a la subpartida genérica.
	180		VIATICOS:
			Incluirá las asignaciones que se otorguen al personal con motivo de la presentación de sus servicios fuera del lugar habitual de trabajo, conforme a las normas y reglamentos vigentes.
		181	VIATICOS DENTRO DEL PAIS:
			Igual que el concepto anterior pero aplicado a los gastos de movimiento del personal dentro del territorio nacional.

188 VIATICOS FUERA DEL PAIS:

IGUAL que el concepto anterior pero aplicado a los gastos de movimiento del personal fuera del territorio nacional.

189 COMPENSACION POR KILOMETROS RECORRIDOS:

Incluirá la compensación por gastos en movilización terrestre realizada en vehículos de propiedad del funcionario, y calculada en base a un monto por kilómetro recorrido.

CAPITULO VI

CARACTERISTICAS DE LA CONTABILIDAD Y CALCULOS DE COSTOS EN ACTIVIDADES PROYECTO O DEPENDENCIAS SIMPLES

220. Se presentará en este Capítulo la metodología que asume la contabilidad fiscal y los cálculos de costos a nivel de unidades ejecutoras, cuando ellas tienen las características de una actividad proyecto o dependencia simple. Este tipo de actividad, proyecto o dependencia ya ha sido definida en el Capítulo II.

221. Se trata de presentar aquí los antecedentes generales que necesitaría un contador de la Administración Pública, que desarrolle su acción en este tipo de actividad, para poder implantar un sistema que dá la información requerida por la técnica de los presupuestos por programas.

222. Hasta donde es posible, se han incluído detalles del sistema, pero éste se ha mantenido en un claro general, ya que las condiciones varían de un país a otro e incluso de una unidad a otra. Aquí se tratará de explicar la modalidad general y las necesidades de la aplicación. No se presentan en este Capítulo algunos aspectos contables que son parte constitutiva de esta técnica y que los autores consideran que son ampliamente conocidos por los contadores que trabajan en el sector público.

223. Este Capítulo se hace bajo la suposición que en este tipo de actividades proyecto o dependencia no se presentan los gastos devengados, como un medio de hacer la exposición más simple y concisa. Es decir que todos los gastos de este tipo de unidades son efectivos. Esta suposición no quitará validez al esquema que se presentará más adelante, ya que en el próximo Capítulo la presentación se hará con la suposición contraria, vale decir la aparición de dichos gastos devengados como parte integrante de ese esquema. Le será difícil entonces hacer

la combinación necesaria entre ambos capítulos, si en el tipo simple de actividad proyecto o dependencia aparecieran el concepto de gastos devengados.

230. Tal como se expresa en el Capítulo III el esquema que se presenta más adelante está dirigido como una operación descentralizada de la fase contable. Al decir, que esta operación descentralizada se realiza a nivel de unidad ejecutora, se refiere a la posibilidad que físicamente la acción contable esté ubicada lo más cercano posible a la unidad ejecutora misma. En la práctica, puede suceder que esta función contable está ubicada en la unidad ejecutora misma, si la importancia y el volumen de las operaciones así lo justifica, pero sucederá en otros casos que la función contable quede ubicada en otra dependencia administrativa diferente de la unidad ejecutora misma. Ello dependerá de las características de la entidad, del volumen de las operaciones y de la importancia de las funciones a cumplir. De todas maneras, y repitiendo, debe mantenerse el criterio que esta operación contable descentralizada esté lo más cercano posible, o bien en la unidad ejecutora misma para cumplir con las condiciones de análisis e información que debe llenar el sistema.

231. Otra suposición que utiliza este Capítulo es el hecho que las actividades, proyectos o dependencias simples se consideran formando parte del programa central. También este criterio es aplicable cuando la modalidad de cálculo se mantiene con estas características si ellas pertenecen o constituyen parte de un organismo descentralizado o de una empresa del estado. En este caso se prefiere tratarlas por separado al presentar el capítulo correspondiente a las empresas del estado. Se ha utilizado este orden por la diferencia que existe entre ellas en la ubicación y presentación dentro del presupuesto.

Características de las actividades proyectos o dependencias simples

232. Las actividades proyectos o dependencias simples son perfectamente ubicable e identificables dentro de las unidades ejecutoras que participan en la acción del Gobierno Central.

233. Las funciones que normalmente empleen estas actividades o dependencias son normalmente del tipo clásico administrativo o bien, de un carácter técnico asesor general. En la mayoría de los casos cumplen funciones que pueden considerarse como un servicio dentro de un conglomerado de unidades ejecutoras, o bien dentro de un programa general. Ellas son absolutamente necesarias, pero su acción se deriva más bien por la acción de otras dependencias que por una generación propia de actividad. Al citar algunos ejemplos puede aclararse aún más esta definición. En casi todos los Ministerios es posible encontrar unidades denominadas Oficinas de Partes. Estas oficinas se encargan de hacer la recepción de papeles desde el exterior, clasificarlos, registrarlos y distribuirlos a las diferentes dependencias del Ministerio. Por otra parte los papeles que se mueven dentro de las dependencias del Ministerio, pueden moverse a través de esta oficina para oficializar dichos movimientos. Por último, se encarga del registro y despacho del papeleo del Ministerio hacia el exterior. Otro ejemplo estará representado por un Departamento Jurídico de una repartición pública. En él se concentra la operación legal de todos los asuntos del Ministerio o de la repartición y su acción se extiende como una asesoría o un servicio a las demás dependencias. Podrían mostrarse innumerables ejemplos pero basta citar aquellos como oficinas locales de presupuestos en las diferentes reparticiones, secretarías o "pool de secretarias", las mismas oficinas del Ministro, etc.etc. En el caso de los proyectos puede citarse el ejemplo de aquellos estudios que, como parte de un proyecto total o en forma aislada, no requieren del cálculo de costos unitarios. Por ejemplo, el proyecto o estudio de construcción de un puente, la evaluación de un proyecto, un estudio de

factibilidad, etc.

234. De estos ejemplos se puede visualizar el carácter netamente administrativo o bien el carácter técnico asesor general de las labores que desarrollan estas unidades ejecutoras o dependencias o actividades según se les denomine. Como un ejemplo general puede señalarse el hecho que esta clasificación se identifica perfectamente con la mayoría de las unidades incluídas en los Programas de Administración General (1). Sin perjuicio de éste, además, en otros programas aparecen a su vez unidades ejecutoras, dependencias o actividades que poseen estas mismas características, como subprogramas, o bien proyectos que se identifican con una fase de estudio de algún problema.

235. Dentro de las características que ayudan a individualizar este tipo de actividad o dependencias, que en este trabajo se han denominado simples, están aquellas que se refieren al producto final que entregan. Este producto final, o resultado que sirve para medir la acción de ellas es sumamente heterógeneo y de una gran variedad. No existe en ellas una unidad única natural, sino que el resultado está dado por la suma de una serie de conceptos, totalmente diferentes uno de otro y por lo tanto de difícil comparación inmediata. En algunos casos estos conceptos diferentes presentan una forma física definida, pero es posible encontrar en muchos otros el resultado expresado en unidades intangibles que dificultan aún más la comparación.

236. Tal como se muestra en el Anexo VI-A en este tipo de actividad es posible tener una medición del trabajo, pero se hace difícil lograr una comparación equivalente para los diferentes conceptos. Téngase por ejemplo la actividad del Servicio de Cultura y Publicaciones del Ministerio de Educación del Gobierno de Chile. Los datos significativos de esta actividad están dados por la cantidad de programas de radio preparados, programa de radio transmitidos, pro-

(1) Véase Anexo VI-A, página 120.

programas de radio grabados, películas exhibidas, películas culturales filmadas, fotografías tomadas, etc. etc. Si todos estos datos constituyen parte de una actividad y se quiere llegar a determinar un costo unitario se tendría el problema de asociar los costos de esa actividad con cada una de estas unidades ya expresadas.

237. Como solución puede expresarse la idea de superponer toda esa información de actividad en una unidad común. En otras palabras, buscar cierta manera matemática para traducir todos los conceptos diferentes a una unidad común de "producción" dentro de la actividad y poder así hacer el cálculo de los costos unitarios. Como solución teórica es perfectamente posible aplicar, ya que bastaría con encontrar o determinar ciertos coeficientes de ponderación para cada rubro de tal manera que al multiplicarse la cantidad de películas filmadas por su correspondiente coeficiente quede expresada en una unidad común, y así sucesivamente. Conocida la cantidad para cada rubro podría hacerse un cálculo de costos unitarios en función de esa unidad común.

238. La dificultad aparece en la determinación de los coeficientes de ponderación. Para llegar a ellos sería necesario estudiar cada uno de los rubros, por diferentes conceptos, tiempo de la operación, materiales utilizados, personal utilizado, equipo utilizado, etc. y evaluando todos estos conceptos conseguir los coeficientes de ponderación.

239. Si bien esto es posible desde el punto de vista teórico, no resulta conveniente desde el punto de vista práctico. Por ésto, más vale no intentar dicho estudio en la mayoría de los casos, sino dejar las cifras de "datos significativos de actividades" (2) como un índice o una información ilustrativa de las

(2) Datos significativos de actividades son la expresión de los diferentes conceptos que "produce" la unidad ejecutora. Se expresan en cantidades de los elementos o productos finales programados o realizados.

operaciones y su volumen, que desarrolla la unidad ejecutora.

240. En los ejemplos que hasta ahora se han citado, el producto final es perfectamente tangible. La situación se complicaría aún más cuando los productos finales que entregue la unidad ejecutora sean intangibles en su totalidad o bien sean una mezcla de productos tangibles e intangibles.

241. En algunos casos se pretende, por otra parte, que cuando existe la variedad de productos finales que se ha señalado podría utilizarse otra medida general para representar el nivel de la actividad desarrollada. Tal es el caso de expresar la producción de una actividad o dependencia simple en términos de horas -hombres. Al determinar esta medida ella se utilizaría para los cálculos de los costos unitarios. En ciertos casos la unidad horas hombres puede utilizarse y es utilizada convencionalmente en el cálculo de costos unitarios. Pero en general puede establecerse que no es una medida adecuada para labores administrativas generales.

242. Para que dicha unidad sea valedera, en el cálculo de costos unitarios debe existir una estrecha relación entre las variaciones de dicha medida y las variaciones de los costos totales. Estos costos totales deberán comportarse con características similares como se comporta la unidad de medición.

Características del cálculo de costos

243. En los párrafos anteriores se ha mostrado las dificultades que pueden encontrarse para el cálculo de costos unitarios, por la inconveniencia práctica de encontrar una unidad común en aquellas dependencias o actividades que tiene una variedad de productos finales. El problema no se ubica en este punto solamente, ya que el es solucionable técnicamente, si bien a un costo y esfuerzo comparativamente alto.

244. La dificultad más importante radica en el hecho que la unidad común que se haya determinado no sea representativa para la actividad o dependencia (v.gr. horas hombres). Si la unidad de cálculo que se ha determinado no es representativa se caerá en la realidad que el costo unitario que se determine tampoco será representativo. Por lo tanto, el costo unitario pierde su utilidad de como medida de la actividad o dependencia para la cual se ha calculado.

245. Esto es de suma importancia, ya que se ha definido en capítulos anteriores que los presupuestos por programas basan su operación en la determinación de costos. Si estos costos sirven para formular los presupuestos por programas ellos son necesarios, pero al mismo tiempo son utilizables si ellos representan una realidad . En cuanto ellos pierden significado no podrán ser utilizados para la formulación del presupuesto, ya que este último, al utilizar un dato sin significado, no lo tendría en sí. Por ésto, en aquellos casos en que la actividad o dependencia simple no puede calcular costos unitarios, deberá buscarse otra forma de expresión que cumpla con el requisito de realidad y que permita el análisis y el control requerido por el sistema.

Costos totales por actividad proyecto o dependencia simple

246. Cuando el costo unitario no es utilizable como medida de análisis y control se hace necesario recurrir al costo total como conjunto valórico para tales efectos. En este caso el cálculo de costos por actividad o dependencia simple se transforma en un problema de concentrar los costos por unidad idéntica de este tipo o bien por actividad, proyecto o dependencia de estas características.

247. Ello no imposibilita la acción del análisis y de control, ya que se puede considerar la actividad o dependencia en su total, con su correspondiente costo, para luego [illegible] su costo (real) con el costo [illegible], obteniendo así el análisis y el control necesario. La acción en medida [illegible] el costo

unitario y este es comparable , se puede aplicar el mismo criterio a los conceptos de costos totales.

248.Con estas condiciones el cómputo de costos en este tipo de departamentos y actividades se presenta muy simplificado y sus características se diferencian en la modalidad tradicional de una clasificación institucional de los centros de costos. Sólo existe diferencia en que en una se vá más al concepto de institución y en la otra se reemplaza por el concepto de programas, subprogramas, etc., el último puede coincidir en un momento dado con la institución [illegible] pero no es requisito absolutamente indispensable.(2)

249. Al formularse el presupuesto por programa se están [illegible] que servirá este tipo de cómputo. El presupuesto se ata los diferentes programas a realizar con las correspondientes unidades ejecutoras. De esta manera se tendrá la codificación correspondiente a ellos. Por otra parte, los diversos ítem de gastos también se encuentran codificados de acuerdo al clasificador de gastos que se utilice. Y por último, las diferentes unidades ejecutoras también existe la posibilidad de codificarlas, como se dijo en capítulos precedentes.

250. Con estos antecedentes, no resulta difícil establecer el sistema de registros que lleva concentrar los gastos con las coordenadas que representan el clasificador de gastos y la clasificación de programas y unidades ejecutoras.

251. Como se dijo en la introducción de este capítulo, [illegible] modificar la presentación, que en estas unidades [illegible] de los gastos devengados. Por esta razón el sistema a implantar registra la utilización de estas unidades tanto del presupuesto como en los [illegible].

---

(2) Esto sucede en el [illegible] existe coincidencia absoluta entre la clasificación institucional del presupuesto por programa y las unidades ejecutoras.

252. En el cuadro VI-I se presenta el esquema contable para determinar los costos totales de actividades o dependencias simples. El proceso se inicia con las autorizaciones de fondos, sean estas mensuales, trimestrales, etc. según sea el período que se utilice. El proceso continúa con la utilización que se hace de los fondos autorizados. Esta utilización se concreta con la emisión de los Giros de Pagos (Formulario I°1). La cantidad de ejemplares necesarios, acompañados de la documentación respectiva, tienen el trámite tradicional a través de la Tesorería y de la Contraloría.

253. En la unidad ejecutora o a nivel de ella se registrarán tanto las autorizaciones de fondos como los Giros de Pagos en los Libros Mayores (Formulario I°2). Este formulario tendrá la siguiente disposición:

a) El encabezamiento: que identifica el programa, subprograma, actividad, la unidad ejecutora, el item de gasto y el presupuesto total aprobado para la unidad.

b) Fecha.

c) Comprobante I°

d) Descripción.

e) Fondos autorizados: Aquí se registran las autorizaciones de fondos.

f) Fondos girados: Aquí se registran los giros de pagos emitidos.

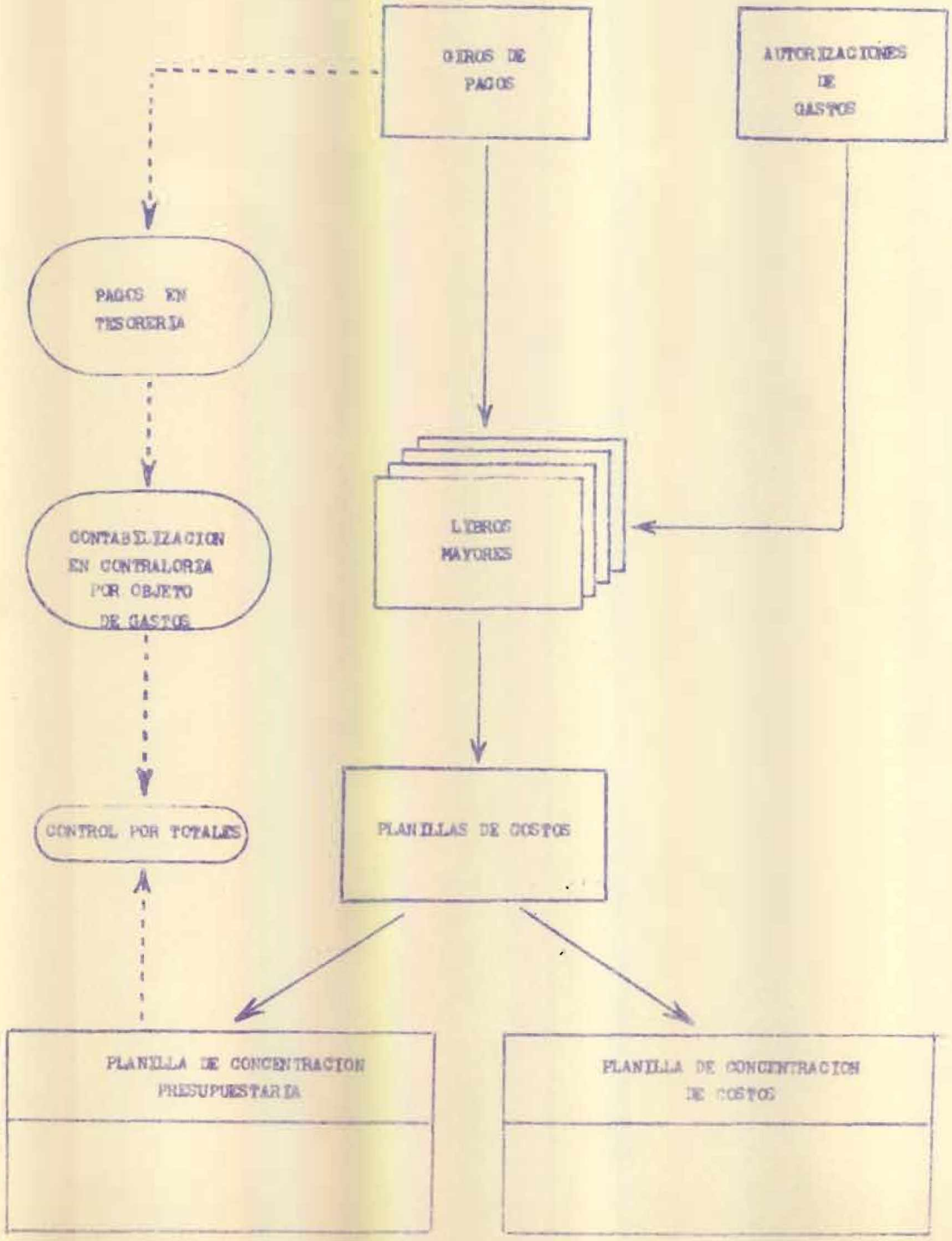
g) Fondos disponibles: representa la diferencia entre los fondos autorizados y los fondos girados.

h) Giros acumulados: aquí se acumulan los giros que se van emitiendo.

254. Puede deducirse fácilmente que los libros mayores tendrán una clasificación que permite individualizar cada operación. Para ésto y como se dijo anteriormente se necesitará que el libro mayor individualice el programa, subprograma, actividad y unidad ejecutora. Además, deberá identificar lógicamente el item de gasto correspondiente. De esto puede deducirse que habrán tantos libros Mayores como

CUADRO VI-I

ESQUEMA CONTABLE PARA UNA ACTIVIDAD O DEPENDENCIA SIMPLE, SIN GASTOS DEVENGADOS



centro de concentración de gastos existan, combinados con los item de la clasificación por objeto de gasto. Así por ejemplo, si el presupuesto establece que la clasificación por objeto de gastos tiene 10 ítem, existirá igual número de Libros Mayores para cada centro de concentración de gastos.

255. En cualesquier momento, cuando los requisitos de información lo estipulen o bien al final del período contable, los datos de los Libros Mayores se vacian en las Planillas de Costos (Formulario N°3).

256. Planillas de Costos. Estos formularios, para el caso de las actividades o dependencias simples representan un resumen de los Libros Mayores. Si se estudia su presentación se verá que las mismas cifras se reflejarán en ellas. Cada libro Mayor se vacia en una Planilla de Costos en el renglón que le corresponde al item que representa.

257. Esta planilla de Costos es la información que le corresponde recibir a nivel de unidad ejecutora. Por otra parte se envían a la dependencia correspondiente a nivel de Ministerio donde todas las Planillas de Costos correspondiente a las diferentes unidades ejecutoras, programas, subprogramas y actividades se concentran en la Planilla de Concentración Presupuestaria (Formulario N°4) y la Planilla de Concentración de Costos (Formulario N°5).

258. Planilla de Concentración Presupuestaria. Esta planilla tiene por objeto conocer cual es la utilización que se ha hecho del presupuesto asignado. Los datos para su confección se obtienen de las Planillas de Costos. En ella están individualizados los diferentes programas, subprogramas y actividades. Se establece una columna para cada item de la clasificación por objeto de gasto que se utilice.

259. La suma horizontal de las diferentes columnas de gastos dará el total

utilizado. En la columna Presupuesto total se registrará el valor que corresponda y se calculará el porcentaje de lo utilizado sobre el total. En la columna Presupuesto Disponible se registrará la cifra que indique el Libro Mayor. Se registrará además el Presupuesto Real del año anterior y las proyecciones necesarias.

260. En el renglón Totales se registrará el total de cada columna, conociéndose así las cifras por totales por objeto de gasto y se registrará a continuación lo Real para cada item del año anterior.

261. Esta planilla se mantendrá a nivel de unidad ejecutora y se enviará a la dependencia central para una concentración a nivel de Ministerio.

262. Como el origen de la Planilla de Concentración Presupuestaria está en el Giro de Pago y este mismo documento sirve para la contabilización en la Contraloría, puede establecerse un control de las anotaciones entre este organismo y la unidad ejecutora o bien el Ministerio, según sea el nivel a que quiera considerarse la composición. Talves si la única diferencia que puede ocurrir, dependiendo del sistema de contabilización, sea originada por los Giros de Pagos que estén pendientes en la contabilización de la Contraloría. De todas maneras debe cumplirse la siguiente igualdad.

263. El total por item de gasto en Planilla de concentración Presupuestaria es igual al total contabilizado por Contraloría más los Giros de Pagos pendientes por contabilizar.

264. <u>Planilla de Concentración de Costos.</u> Como este Capítulo se presenta bajo el supuesto que los gastos devengados no afectan a las actividades o dependencias simples, debe asumirse que el costo de ellas es igual a los gastos efectivos, en otras palabras al presupuesto utilizado. Por lo tanto las cifras del presupuesto utilizado y las asignadas al costo son iguales. El objeto de la

Planilla de Concentración de Costos (Formulario N°5) es precisamente mostrar la diferencia entre presupuesto utilizado y costo de una actividad o dependencia no presenta mayor ventaja que ella sea explicada en esta parte, por lo cual se ha preferido postergar esta explicación para el capítulo siguiente, donde se medirán los gastos devengados y tiene por lo tanto una total aplicación. De todas maneras es necesario recalcar que, si ocurriera el hecho que una actividad o dependencia simple ocupara el concepto de gastos devengados, no existe ninguna dificultad para trasladar la explicación del capítulo siguiente a éste, manteniéndose con absoluta validez las consideraciones que se han hecho sobre la posibilidad y características del cálculo de costos unitarios.

Asignación de Gastos

265. Al operar cualquier sistema contable siempre se encontrará el problema de la asignación de gastos. Este concepto involucrado en cualquier sistema de contabilidad de costos, se presenta en este capítulo, aunque es un concepto que deberá señalarse en todos aquellos que detallan un procedimiento para calcular los costos, sean estos totales o unitarios. La explicación detallada se hará en esta parte y en lo sucesivo se insinuará al lector la revisión de estos conceptos, cuando ellos se presenten en capítulos posteriores.

266. Definición de gastos asignados. El gasto asignado como tal no existe en contabilidad de costos. El concepto se refiere más bien a un procedimiento el cual es necesario someter a ciertos gastos que presenten determinadas características. Esta característica está basada en el hecho que un desembolso puede efectuarse por una suma total, pero que dicho valor afecta a varios centros de concentración de gastos. En esta situación, si se quiere conocer el valor del gasto para cada centro de concentración de gasto, deberá asignársele una parte del valor del gasto efectuado por un determinado total.

267. Talvez un ejemplo pueda aclarar este concepto. Supóngase el caso de un Ministerio o una Repartición pública que opera en un edificio de varios pisos. En ellos se encuentran operando varias unidades ejecutoras que trabajan a su vez para desarrollar varios programas. La oficina de Contabilidad del Ministerio ha podido constatar que existe un solo medidor para el consumo de luz eléctrica. Mensualmente llega la cuenta por el valor del consumo y dicha oficina frente a un valor total necesita imputar dicho costo a los diferentes centros de concentración de gastos. Para ello utiliza el método de asignar el costo. En otras palabras le entrega a cada centro de concentración de gastos una parte del consumo de luz eléctrica y de esta manera se podrá conocer el costo por este concepto de cada uno de ellos.

268. Siguiendo con la definición y el ejemplo, no significa que en todos los casos la luz eléctrica es un gasto asignado. En el caso del ejemplo así se hizo ocurrir para explicar el concepto. Pero el problema no existiría si cada uno de los centros de concentración de gastos tuviese su propio medidor o marcador de consumo y recibiese su propia cuenta por el gasto que efectuó.

269. En este caso la luz eléctrica no tendría porque considerarse como gasto asignado ni sería aplicable el método propuesto.

270. Entonces, deberá considerarse un desembolso como gasto asignado cuando el valor total de él se distribuye entre los centros de concentración de gastos que han concurrido a su utilización, según algún criterio o base para hacer la distribución.

271. <u>Gastos asignados más comunes.</u> Aunque anteriormente se ha dicho que no existe gastos asignados propiamente tal, sino que el problema está en el hecho de tener que hacer una distribución, es necesario detallar que existen ciertos gastos que son comunes en la metodología de la asignación, es decir que muy

a menudo es necesario llevar a este procedimiento para su imputación al costo de cada centro de concentración de gastos.

272. Los gastos que es necesario tratar bajo este procedimiento en forma más común son los siguientes:

a) Luz eléctrica.
b) Fuerza y energía.
c) Agua.
d) Gas.
e) Teléfonos.
f) Franqueo.
g) Seguros de diversos tipos.
h) Rentas de arrendamiento.
i) Reparaciones y mantención de máquinas por contrato.
j) Reparaciones y mantención de edificios por contrato.
k) Remuneraciones de funcionarios que desarrollan trabajos para varios centros de concentración de gastos simultáneamente.

Esta enumeración no excluye que cualquier gasto pueda ser considerado bajo el método de este procedimiento si cumple las condiciones que ya se han señalado.

273. Base o criterio para asignar un gasto. Definido el problema de la asignación de gastos es necesario buscar una base o criterio para poder asignar los gastos que se presentan en este concepto. Esta base o criterio debe cumplir con una condición fundamental, cual es, que sea representativa para el gasto a asignar. Por ejemplo si queremos distribuir el gasto de luz eléctrica debemos considerar una base que tenga relación con el consumo de energía eléctrica.

274. Cualquier distribución de gastos-considérese la asignación de gastos como una distribución - lleva involucrada un cierto error. Se puede ser si minimizar dicho error utilizando una base que se acerque lo más posible a la realidad. Por esta razón es que la base o criterio que se fije para la asignación debe ser lo más real y representativa posible. Siguiendo con el caso de la luz eléctrica debería elegirse una base o criterio que tuviera relación con el consumo . Ello

[illegible] por la cantidad de ampolletas instaladas por centro de concentración de [illegible], por ejemplo, la cantidad watts, o bien este último ponderado por el N° de horas de funcionamiento. Como puede apreciarse, pueden existir varias soluciones al problema y la elección de una de ellas dependerá del grado de precisión que quiera obtenerse en el cómputo del costo y de la importancia relativa del costo que se trata asignando. Los criterios que se señalarán a continuación son los más utilizados en la práctica, pero no deben considerarse como una imposición. Es decir, quien el contador fiscal tiene el campo libre para buscar la solución que más le conviene en la resolución del problema. En algunos casos se señalan las diversas soluciones que pueden adoptarse, según el grado de exactitud que quiera obtenerse en la asignación de costos.

GASTO	CRITERIO
Luz eléctrica	N° de ampolletas. (Cuando todas las ampolletas son de una intensidad uniforme). Capacidad instalada. Capacidad instalada ponderada por un factor de uso.
Fuerza y energía.	Capacidad instalada en HP. Capacidad instalada en HP ponderada, por un factor de uso.
Agua potable.	N° de llaves de agua Consumo estimado. N° de funcionarios.
Gas.	N° de llaves de gas. N° de llaves de gas ponderadas por un factor de uso.
Teléfono.	N° de aparatos.
Correo.	N° de piezas despachadas.
Valor de inmueble de edificio.	Superficie ocupada (si ella es uniforme). Valor de la superficie ocupada.
[illegible]	N° de funcionarios.
[illegible]	Valor de inmovilizado, muebles y útiles.

Rentas de arrendamiento. Superficie ocupada.
Valor de la superficie ocupada.

275. Cómputo de la base o criterio. Para poder efectuar la asignación es necesario reunir dos elementos. Por una parte el valor o monto del costo y el cómputo de la base o criterio que se utilizará. En este punto existen dos alternativas, que el cómputo sea fijo mes a mes, o bien que varíe de un mes a otro. En el primer caso el cómputo está reflejado por una Tabla de asignación que se utiliza por un repetitivo período tras período y que se modifica cuando cambian las condiciones que sirvieron para el cálculo de ella. La segunda posibilidad en el cómputo de la base es que ella no sea un dato fijo, sino que varíe mes a mes, para lo cual se hace necesario establecer la rutina administrativa que recopile dicha información. Una vez recopilada esta información se expresa en idéntica forma a que la tabla de asignación se indicó anteriormente. La única diferencia radica en que una es un dato fijo y la otra variable, pero no existe diferencia en la aplicación final.

Costos prorrateados

276. Al leer cualquier autor sobre contabilidad de costos podrá notarse que un sistema sobre costo criterio normal corte incluye un procedimiento para prorratear determinados costos. Se dice de prorratear determinados costos y no determinados costos. Significando con éste que se acepta que la palabra costos se define como la suma de gastos. Estos costos son los correspondientes a ciertos centros de concentración de costos que se establecen o tienen su razón de ser, en que prestan un servicio a otros centros de concentración de costos. Por ejemplo una sumatoria de un criterio no es válido por sí, sino que funciona porque debe prestar servicios a otros departamentos de ese criterio. Lo mismo sucedería con una oficina de compras, con una dirección general, etc. Por lo tanto, si se

quisiese conocer el costo absolutamente real en las otras dependencias del Ministerio , una vez que se hubiese determinado el costo de la unidad original, este debiera prorratearse entre las otras para que absorban una parte proporcional a los servicios que han recibido, o en forma proporcional a la utilización que han hecho de aquella.

277. Cuando los costos se determinan para efectos comerciales el sistema de contabilidad de costos debe incluir un método para resolver dicho problema. Los centros de concentración de costos que proporcionan servicios deben prorratear sus costos en aquellos que producen lo que es el objeto de la empresa, y de esta manera incluir en el cómputo de los costos unitarios los costos correspondientes a aquellos.

278. Tal procedimiento no parece ser necesario en los presupuestos, dependencias o reparticiones de lo que se ha designado con el nombre de Gobierno Central. Es aún más, dentro de un mismo ministerio tampoco parece aconsejable utilizar el citado procedimiento.

279. Se está haciendo común en la formulación de presupuestos por programas en el medio latinoamericano, agrupar ciertas funciones administrativas comunes a varios programas en un solo programa que normalmente se designa con el nombre de Administración General.

280. Estos programas, subprogramas y actividades están a cargo de unidades ejecutoras que cumplen con los requisitos dados al comienzo de este capítulo. Por otra parte, ellas representarían un servicio común a las demás al resto de los programas. Por lo tanto, estas deberían compartir esa carga común tomando parte de esos costos. Hasta aquí se tendría el procedimiento por el sugerido por la contabilidad de costos del tipo comercial. Pero cabe preguntarse. ¿Es necesario

[illegible]?, por [illegible] al [illegible] de [illegible], [illegible] los [illegible] [illegible] el costo [illegible] [illegible] [illegible] determinación [illegible] [illegible] más [illegible] [illegible] programas?.

201. El [illegible] otro rama de administración general en los otros programas [illegible] ventaja informativa y por el contrario el costo unitario que [illegible] en esos otros programas no tendría utilidad anterior [illegible] efectos de formulación del nuevo presupuesto. Esto se complicaría si el costo unitario se presentara dividido en dos cifras, [illegible] por costos [illegible] costo unitario o por costos recibidos desde otros programas. De esta manera, al formular los [illegible] y considerar los costos unitarios, se evitarían obtener las cifras de recursos para el programa en sí y su aporte al programa de administración general.

202. Pero se hace necesario considerar que los gastos del programa de administración general, según los objetivos citados, no son directamente proporcionales al volumen de ejecución de las metas y costos de los otros programas. Con este método se evitarían obtener cifras irreales de recursos [illegible] en exceso, para el programa de administración general. El hecho que los costos del programa de administración no sean directamente proporcionales a las metas de los otros programas que atiende, dan un carácter de relativa estabilidad en el volumen de sus gastos. Los programas de administración, y en general aquellos que se consideren como un servicio a otros programas, deberán considerarse como una carga fija del conjunto de programas. Si representa una carga fija y sus dependencias no pueden calcular costos unitarios se hace aconsejable tratarlos con un análisis por totales como se propuso al comienzo de este capítulo, sin prorratear este volumen de gastos al resto de los programas (4)

---

(4) lo deberá contribuir el término "Carga fija" con costos fijos.

[illegible] costos [illegible] ción en [illegible] el [illegible] el factor [illegible] al capítulo relativo a los [illegible], por las [illegible] sistemas de contabilidad de costos, [illegible] validez [illegible] se volverá sobre él cuando [illegible] industrial.

Características del análisis [illegible]

[illegible] final de este capítulo, de [illegible] las características [illegible] posible estimar en [illegible] el efecto de similitudes.

[illegible] se considerar que [illegible] de la [illegible] de la [illegible] el análisis se basará en la comparación [illegible] totales de costos, sin llegar a encontrar costos unitarios. Con ello [illegible] el análisis entre costos presupuestados y reales se extienda a través [illegible] la clasificación [illegible] costos y para cada uno de los ítems.

286. En el análisis de costos no debe considerar no [illegible] las variaciones del costo unitario sino también la de los factores [illegible] contribuyen a su formación. En estos casos de costos no industriales, el cómputo de costos unitarios por el costo se limita a la comparación de cuántos son "producción". Por lo tanto, el análisis debe extenderse a comparar las [illegible] experimentadas por el costo unitario como resultado y también a [illegible] cada uno de los factores que lo establecieron, para encontrar el análisis [illegible] se persigue, [illegible] las cifras presupuestadas y reales de gastos y "producción".

287. Como en el caso que se ha planteado en este capítulo la "producción" no es significativa para el cómputo de costos unitarios, el análisis se limita a las cifras de gastos, comparando los costos totales. Sin perjuicio de esto es

ANEXO VI.1

Se presentan en este anexo ejemplos de actividades simples extractadas de la Ley de Presupuesto del Ministerio de Educación Pública de la República de Chile.

En cada caso se ha señalado el programa al cual pertenecen dentro del Ministerio, la unidad ejecutora que participa y los datos significativos de actividad.

Por cada uno de los rubros señalados la citada Ley de Presupuesto señala las siguientes definiciones (página Nº 2):

" a) Descripción del Programa: Se indica la finalidad que persigue el programa, las metas de éste y las actividades que se llevarán a cabo. Sin embargo en programas de tipo administrativo sólo se indicarán las actividades a desarrollar y algunos volúmenes de trabajo " .

" b) Unidad Ejecutora: Se identifica la o las unidades que tendrán a su cargo el desarrollo del programa. La agrupación de las unidades ejecutoras en un determinado programa tiene fundamentalmente un carácter presupuestario, por lo tanto, su participación en un programa no altera su calificación jurídica " .

" c) Datos significativos de actividad: Ellos muestran en términos cuantitativos ciertos indicadores fundamentales de las principales actividades del programa ".

PROGRAMA		UNIDAD EJECUTORA	INDICADORES
1.1.	Administración General de la Educación	a) Gabinete del Ministro y Subsecretaría.	1) Decretos autorizados. 2) Resoluciones.
		b) Asesoría Jurídica.	1) Títulos de propiedades informados. 2) Revisión sumarios administrativos. 3) Préstamos Ley 11.756. 4) Estatutos administrativos informados.
		c) Visitación general.	1) Revisión y Control de Decretos. Resoluciones y Ordenes Internas. 2) Sumarios administrativos informados.
		d) Departamento de Locales.	1) Decretos y resoluciones. 2) Pedidos de material despachados. 3) Inventarios controlados. 4) Inspecciones. 5) Locales recibidos S.C.EE. 6) Tasaciones. 7) Reparaciones y construcciones.
		e) Departamento de Personal.	1) Decretos preparados. 2) Resoluciones confeccionadas. 3) Ordenes Internas. 4) Memorandum, circulares, cartas y varios.
		f) Oficina de Partes.	1) Documentos registrados.
1.2.	Extensión Cultural.	a) Servicio de Cultura y Publicaciones.	1) Programas de radios preparados. 2) Programas de radios transmitidos. 3) Programas de radios grabados. 4) Películas exhibidas. 5) Películas culturales [illegible]. 6) Fotografías tomadas. 7) Diapositivas ejecutadas 8) Conciertos educacionales 9) Funciones de ballet. 10) Funciones de teatro

PROGRAMA	UNIDAD EJECUTORA	INDICADORES
		11) Exposición de arte. 12) Exposición Internacional.
	b) Consejo de Censura Cinematográficas.	1) Películas calificadas. 2) Cortos y Noticiarios clasificados.
	c) Estadio Nacional.	1) Personas en espectáculos de fútbol. 2) Deportistas (fútbol, tenis, natación, etc.) 3) Niños en plazas de juegos infantiles. 4) Personas en otros espectáculos.
1.3. Fomento de la Educación y la Cultura.	a) Por tratarse de un programa de aportes no proseda indicar unidad ejecutora, datos significativos y personal.	
2.1. Administración de la Educación Primaria.	a) Dirección de Educación Primaria y Normal. (Excluído el Departamento de Enseñanza Normal y Perfeccionamiento).	1) No tiene.
	b) Direcciones Provinciales, Departamentales y locales de Educación Primaria.	1) No tiene.
3.1. Administración de la Educación Secundaria.	a) Dirección de Educación Secundaria.	1) Cargos Docentes - Directivos concursados. 2) Propuestas del Personal confeccionadas. 3) Liceos visitados. 4) Exámenes supervigilados. 5) Certificados de Estudios otorgados. 6) Pruebas de desarrollo mental y preparadas.
4.1. Administración de la Educación Profesional.	a) Dirección de Educación Profesional.	1) No tiene.
5.1. Servicios de Bibliotecas, Archivos y Museos.	a) Dirección de Bibliotecas, Archivos Archivos y Museos.	1) No tiene.
	b) Bibliotecas Nacional y Severín	1) Sectores atendidos. 2) Volúmenes encuadernados. 3) Obras catalogadas.

PROGRAMA	UNIDAD EJECUTORA	INDICADORES
	c) Archivo Nacional.	1) Piezas catalogadas. 2) Informes emitidos. 3) Expedientes tramitados.
	d) Museos.	1) Adquisición de piezas. 2) Visitas museos. 3) Investigaciones arqueológicas.
6.1. Planificación de la Educación.	a) Superintendencia de Educación Pública.	1) No tiene.
7.1. Administración Financiera.	a) Oficina de Presupuestos.	1) Planillas de sueldos. 2) Cifras y Resoluciones. 3) Ordenes aprovisionamiento. 4) Entradas propias (autorizaciones).

CAPÍTULO III

[illegible]

209.- En el Capítulo precedente se presentaron las características de la contabilidad y [illegible] de costos en actividades o dependencias estables. En este capítulo se [illegible] las características para analizar actividades, proyectos o dependencias que pueden producir un cálculo de costos diferentes a dicho cálculo resultar significativo para el análisis, control y [illegible]. Ya en el Capítulo II, se ha ubicado en el sector público, y más específicamente en el Gobierno Central, este tipo de actividades, proyectos y dependencias y se ha entendido su definición. Se hace necesario recordar que la sintética clasificación del Capítulo II no tiene otro objetivo que la de buscar el común denominador de todos los organismos, reparticiones, dependencias, etc. del sector público frente al problema técnico de la determinación de los costos, sean estos totales o unitarios. Debieran señalarse en estas líneas iniciales de este capítulo, las mismas ideas generales que se presentaron en el capítulo precedente. Basta recalcar que esto es un esquema general, frente al problema de la determinación de costos, e indudablemente se omiten aquellos detalles contables que son de amplio dominio de los contadores del sector público.

209. Tal como se señaló en el capítulo anterior, se ha dejado para esta parte de la exposición el tema de los gastos devengados. En otras palabras, se presenta la exposición de este capítulo bajo la suposición que los gastos devengados son parte de estas actividades, proyectos o dependencias. Esto en la práctica no tiene que ocurrir necesariamente, pero si ello no sucediere no será difícil al lector combinar el sistema propuesto aquí con lo dicho en el capítulo precedente. De todas maneras, el caso más complicado, puede decirse en términos de la contabilidad de costos, será aquel en que se presenten los gastos devengados. Por éste

[illegible] actividad [illegible] sólo con gastos [illegible] aplicarla tendrá las características [illegible] mencionar aquí [illegible] en relación con los centros [illegible], las cuales [illegible] salir del esquema correspondiente. Por último, debe recordarse el criterio de la operación contable descentralizada. Ella estará lo más cercana posible a la unidad ejecutora para satisfacer las condiciones de análisis e información que debe llenar el sistema.

Características de las actividades, proyectos o dependencias con cómputos de costos unitarios

290. Se hace necesario definir en primer término cuales son las características de las actividades, proyectos o dependencias con cómputos de costos unitarios. Tal como lo expresa el título, existe desde ya la característica general que hay un cálculo de costo unitario. Esto, a diferencia del capítulo anterior, donde no existía tal posibilidad y la determinación de costos solo alcanzaba a los cómputos de gastos totales por actividad o dependencia.

291. Para determinar claramente las características de estos tipos de centros de concentración de gastos deben analizarse separadamente los tres grupos que caen en esta clasificación. Esta explicación separada para cada uno, tiene por objeto especificar la variedad de centros de concentración de gastos que es posible abarcar con el sistema general que se propone en este capítulo. El sistema general es el mismo para todos ellos, pero a diferencia de lo enunciado en el capítulo anterior, la gama de ellos se amplía considerablemente. En el caso anterior se tenía como denominador común el carácter netamente administrativo o técnico asesor de las actividades o dependencias a las cuales se les aplicaba el sistema propuesto. En este caso, de espectro más amplio, puede abarcar centros de concentración de gastos administrativos, técnicos y combinaciones de ellos. Sólo

las que tiene la técnica contable en cuanto a la determinación de costos unitarios. Como [illegible] existe mucha posibilidad interesante de análisis y control.

Actividades con determinación de costos unitarios

292. De la clasificación utilizada por los presupuestos por programas se encontrará en [illegible] de actividad . Si esta expresión [illegible] está reflejada en [illegible] contabilidad de costos por un centro de [illegible] de costos y en ella es posible determinar costos unitarios, deberá [illegible] fines en aquellas que utilicen un sistema como el que se propone en este capítulo.

293. Básicamente , en la forma física y en el contenido operacional, estas actividades pueden no tener diferencias con las que se señalaron en el capítulo anterior como actividades simples. La diferencia radica en el hecho que en ellas es posible la determinación de costos unitarios.

294. Esta determinación es posible gracias a un elemento, la producción medida en una unidad común, que es representativa de ella. En idéntica forma a las actividades simples, no hay una dificultad aparente para la determinación de los gastos totales de ellas. Por lo tanto, el conjunto de costos unitarios se hará considerando los gastos totales y la"producción" que ellas han tenido en el mismo período. Recuérdese que en el caso de las actividades simples en este último estará la dificultad o imposibilidad de un cómputo de costos unitarios.

295. Pero en este caso, por definición, esa dificultad desaparece y existe una medida única de la producción del período. Esta medida puede representar una unidad tangible de cierta producción o bien ser una unidad de algo intangible, como un servicio. Por lo tanto, estas actividades pueden tener las mismas características de las simples con las diferencias ya señaladas. Si se quisiera buscar ejemplos de ellas podrían señalarse el caso de una oficina de correos, donde la producción

puede medirse en términos de piezas movidas, una sección de movilización y transporte donde el resultado se expresará siempre en términos de kilómetros recorridos. Una actividad de vacunación contra la poliomelitis puede medirse en el número de vacunas inyectadas. La actividad de otorgar licencia a los conductores se puede medir por la cantidad de licencias entregadas, etc.

296. A través de estos ejemplos generales, podrá notarse que en este tipo de actividad existe una medida que refleja el nivel de la actividad desarrollada y es característica de dicha actividad. Es decir tiene un producto final que la caracteriza.

Proyectos con cálculos de costos unitarios

297. En comparación con la actividad el proyecto no representa diferencias conceptuales en lo que al tratamiento contable como centro de concentración de gastos se refiere. La diferencia está en que aquella representa un elemento de funcionamiento y éste de inversión.(1) Lo importante en todo esto es que bajo los conceptos de contabilidad de costos el proyecto sirve ahora como centro de concentración de gastos. Conceptualmente no hay diferencia con respecto a la actividad para llegar a determinar los gastos totales. [illegible], el proyecto tiene una expresión [illegible] final como medida de [illegible], es posible, por lo tanto, llegar a determinar un costo unitario [illegible]. Puede si aceptarse que existan ciertas dificultades en la expresión [illegible] como se señalará más adelante en este mismo capítulo.

[illegible]

298. [illegible] a juntar [illegible] unidades [illegible] costos [illegible]

---

(1) [illegible]

[illegible] Todas las [illegible] a las [illegible] se [illegible] la [illegible] de costos, [illegible] el requisito de tener una expresión de producto final sin [illegible], determinado y representativo.

Medición del producto final que entregan

299. Tal como se ha señalado en las dependencias, actividades o proyectos que aquí se incluyen, existe la medición de un producto final. Esta medición está hecha, en cada caso, en una unidad de producción que es representativa de la actividad, proyecto o dependencia. Esta medición puede expresarse tanto en unidades física tangibles como intangibles.

300. Al interpretar la medición del producto final en una unidad común, no deberá pensarse que estas actividades, proyectos o dependencias elaboran una producción o producto único. Significa ello, que la medición se expresa en una unidad característica. Por ejemplo, una oficina de correos puede poner diferentes tipos de correspondencias, pero es aceptada la unidad común de piezas movidas, o en otros casos todo puede expresarse en metros lineales, metros cuadrados, toneladas de carga, kilómetros recorridos, etc. Significa esto, que aunque exista diferencia entre productos de la misma actividad, dependencia, o proyecto, ellos pueden expresarse en una misma unidad común. Dicha expresión es de fácil determinación y no requiere un esfuerzo o estudio adicional considerable.

301. En el problema de la medición del producto final que entregan estas actividades, dependencias o proyectos es necesario puntualizar un aspecto muy importante que puede tener enorme trascendencia en el cálculo de los costos unitarios. Este problema se refiere a la "producción equivalente a unidades terminadas". El número de unidades producidas durante el período modificado por la manufactura en proceso expresado en término de unidades completas, produce una "pro-

ducción equivalente" (2). Neuner define la producción equivalente como "el número de unidades que se hubieran terminado si el costo incurrido durante el período se hubiera aplicado solamente a unidades completamente terminadas".
Es necesario, por lo tanto, incluir, en el cálculo el grado de terminación de la producción para poder expresar las unidades físicas producidas, en términos de unidades total o parcialmente terminadas o producción equivalente.

302. El problema surge en aquellos casos en que al final del período contable (año fiscal) queden inventarios de producción que no tengan su terminación totalmente acabada. Si al final del período la producción de unidades se encuentra con todo su elaboración completa, no existirá problema en el cómputo. Esto surge cuando parte de la producción no se alcanzó a completar en su totalidad, sino que quedó con diferente grado de terminación que él o las unidades totalmente terminadas. Supóngase, por ejemplo, que se trataron de construir 100 kilómetros de camino de determinadas características. Si ellos se construyeron en su totalidad, no habrá ningún problema para el cómputo del costo unitario, ya que los gastos corresponder a 100 kilómetros de camino terminados. En este caso todas las unidades (kilómetros) se encuentran con un 100% de grado de terminación.

303. Pero, podría acontecer que de los 100 kilómetros de producción al final del período sólo 80 kilómetros estén con un 100% de grado de terminación, 10 kilómetros estén con un 75% de grado de terminación y los 10 restantes solo tengan un grado de terminación de sólo un 50%. Significaría esto que sobre los 80 kilómetros terminados no se necesitar mayores gastos en futuros períodos presupuestarios. Sobre aquellos 10 kilómetros que están terminados, en un 75% habrá necesidad de incurrir en nuevos gastos para completar el 25% restante de terminación. Situación similar sucederá con aquellos que tienen sólo un 50% de terminación.

---

(2) John Neuner, Contabilidad de Costos, Uteha, Mexico, 1954, página 340.

304. Por esto, para el cómputo de costos se modifica en el ejemplo los 100 kilómetros físicos de avance, sino que se tome en cuenta que esas unidades físicas no estaban en el estado de terminación para efectuar la producción equivalente a terminada. Bastará en este caso, ponderar la producción con distinto grado de terminación por su porcentaje de terminación, para obtener la producción equivalente a terminada.

Producción Física	x	Grado de terminación	=	Producción equivalente
80 kmts.		100%		80,0
10 "		75%		7,5
10 "		50%		5,0
Total 100 "				92,5

305. La producción con diferentes grados de terminación que se señaló en el ejemplo tiene un equivalente a producción terminada de 92,5 kmts. Esta cifra es la que debe utilizarse en el cómputo de costos unitarios para determinar el costo de cada kilómetro. Si se utilizara la cantidad de 100 kmts. se estaría cometiendo un error que resulta fácil de deducir.

306. Esta situación se encontrará en aquellas dependencias, actividades o proyectos que al completar el período contable, o al hacer en cualquier momento un cómputo de costos tengan producción con diversos grados de terminación. Entonces debe recurrirse a este procedimiento para determinar la producción equivalente. De esto puede desprenderse la necesidad que en aquellos casos en que esta situación se presente, el informe de producción deberá incluir los antecedentes necesarios para la determinación.

307. Por esta razón, el informe de producción, al final del período deberá in-

[illegible] el inventario de las unidades en tránsito en los centros y el grado de terminación de ellas. En la práctica se encontrará que esta información no es de responsabilidad de los funcionarios que llevan el mayor contable, sino que deberá emanar de los técnicos, llaneros, ingenieros, arquitectos, constructores, etc. De esta forma el grado de terminación del inventario representará el aspecto técnico de la elaboración del producto final que se pretende.

308. Todo lo expresado anteriormente se refiere al cómputo del inventario final del período en el cual se hace el cálculo de costos unitarios. Pero, se notará que dicho inventario final de este período se transforma automáticamente en inventario inicial del próximo por razones obvias. Así como el cálculo puede alterarse por la expresión unidades o producción equivalentes al final del período, también sucederá algo similar si no se considera el inventario al iniciarse el período.

309. Si se pretende que el cálculo de costos refleje exactamente la realidad del cálculo, en definitiva, deberá considerar los inventarios inicial y final con su correspondiente grado de terminación. El inventario inicial puede influir por las mismas razones dadas anteriormente. Sígase con el ejemplo de los 100 kms. de camino. Al período siguiente se tendrá un inventario inicial de 20 kmts. sin su elaboración completa. Si durante el período que sigue estos 20 kmts. se completan no podrá computarse esa cantidad como producción física, ya que parte de ella se realizó con gastos del período anterior. Por lo tanto, para los efectos del cálculo de costos unitarios solamente deberá computarse la parte que falta por completar, es decir, 2,5 kilómetros (los que tenían 75% de terminación) y 5,0 kilómetros de aquellos que estaban terminados en un 50%.

310. Podrá notarse sí, que para los efectos de cálculos de costos unitarios

[illegible] aquellas actividades, proyectos o dependencias [illegible] Indudablemente [illegible] la cual la situación [illegible] y se requiere [illegible] producción del [illegible] los problemas de [illegible] equivalentes a tres [illegible].

311. Por último, y para evitar cualquiera confusión posible, es [illegible] necesario aclarar que el término producción equivalente a terminada se refiere exclusivamente a la producción desarrollada en el período. No existe ninguna relación, en este caso, a la producción que debería cumplir la actividad, proyecto o dependencia, con respecto a las metas presupuestadas. Las metas reales (producción equivalente) comparadas con las metas presupuestadas pueden dar origen a una medida de eficiencia que, en esta parte, no se intenta abordar.

Características del cálculo de costos

312. Tal como se señaló en el Capítulo II, esta parte corresponde a aquellas actividades, proyectos o dependencias, o bien, usando una denominación genérica, aquellos centros de concentración de gastos que tienen la posibilidad de establecer un cálculo de costos unitarios. Se vió en el Capítulo anterior que existían centros de concentración de gastos que no presentan esta posibilidad. Aquellos centros que se consideran en esta parte permiten dicha posibilidad y se tratará de definir las características del cálculo de costos unitarios.

313. La característica del cálculo de costos unitarios para estos centros de concentración de gastos es bastante simple, aunque si pueden existir dificultades para la obtención y cómputo de las cifras que intervienen en dicho cálculo. El cálculo de costos en sí está referido a la aplicación de una simple fórmula.

$$\frac{\text{Gastos del período}}{\text{Producción del período}} = \text{Costo unitario.}$$

314. Como se comentó anteriormente, pueden existir diversas dificultades, subsanables ellas, en el cómputo de lo que se denomina producción del período. Esta producción del período, para los centros de concentración de gastos del gobierno central que computan costos unitarios, representan, normalmente, la actividad que ellos desarrollan. Así se encontrará una enorme variedad de conceptos; alumnos educados, profesores instruídos, kilómetros de caminos construídos, vacunas inyectadas, acres cultivados, horas de vuelos, etc. etc. Por esta razón, se utilizará a lo largo de esta parte la denominación producción del período para significar la meta cumplida por la actividad, proyecto o dependencia.

315. El cómputo de los gastos del período representa los desembolsos que se han efectuado para poder realizar la producción del período. Con respecto a ellos se recordará que en el capítulo anterior se propuso dejar para esta parte el tratamiento de los gastos devengados. Por ello, la presentación se hará considerando dicho aspecto, aunque, en honor a la realidad, pudiera suceder que dicho concepto no afectara a algunos de los centros de concentración de gastos que aquí se presentan. Esto no cambia la situación, ya que en esta presentación también es válida cuando se trabaje, en algunos casos, con gastos efectivos exclusivamente.

316. Los costos unitarios que resultan de la aplicación de la fórmula anterior son reales producidos del período contable. Para los requerimientos que en las necesidades de análisis y control del Gobierno Central sirvan como indicativos. Posiblemente en algún período de tiempo deberán ajustarse para que [illegible] con los requisitos de [illegible] y [illegible] como podrá [illegible] en el capítulo siguiente.

Determinación de los costos unitarios

317. La [illegible] el cómputo [illegible]

la determinación de los costos totales para cada centro de concentración de costos. Para esta determinación se utilizarán los conceptos de utilización presentados en capítulos anteriores. De acuerdo a esto el costo de cada centro de concentración de costos se identifica por la doble clase que corresponde al ítem del costo por una parte y por otra, al centro de concentración de costos.

318. Se encuentran así dos variables con respecto a los costos, una de ella que corresponde a los costos efectivos e imputables totalmente al costo al momento de su ocurrencia. La otra, correspondiente a aquellos costos que no se considera oportuno cargarlos al costo al momento de realizar el desembolso presupuestario porque este no ocurre simultáneamente con la utilización del recurso.

319. Gastos efectivos. Se consideran como gastos efectivos aquellos que al momento de producirse el desembolso presupuestario son asignables inmediatamente al costo del centro de concentración de gastos. Puede señalarse que estos gastos no se "almacenan" o se guardan para períodos posteriores. Ellos tienen influencia distinta en el período en el cual ocurren. Por ejemplo, el pago de la nómina de sueldos, representa la compra de mano de obra que ha realizado el centro de concentración de gastos. Como dicha mano de obra no puede almacenarse, sino que se considera ocupada inmediatamente, dicho valor se carga por completo al costo del período.

320. Tal como se presentó en el Capítulo anterior el gasto efectivo está estrechamente ligado con el presupuesto. Se presupuesta un determinado item, el se consume y se carga al costo inmediatamente. En este tipo de gastos no existirá diferencia con lo señalado para la determinación de los costos del capítulo anterior.

321. Costos devengados. (3) [illegible] el [illegible] se [illegible] los costos devengados. Con [illegible] el [illegible] del [illegible] de [illegible], se [illegible] decir, que el Gobierno Central compra elementos para desarrollar sus programas, pero puede suceder que no todas esas compras necesariamente deban imputarse al costo. Aquí [illegible] la diferencia entre lo que puede designarse como utilización de los recursos del presupuesto y costo. Puede citarse el ejemplo de la compra de materiales (4). Al comprar materiales se está utilizando fondos cargados por un presupuesto. Esto no significa necesariamente un gasto imputable al costo. Ello sucederá en el tiempo que esos materiales se consumen y por lo tanto en ese momento pasan a imputarse al costo. Tómese a manera de ejemplo la metodología de la empresa privada. Cuando ella compra materiales estos pasan a constituir un activo. Al consumirse, abandonan el activo para constituir un costo imputable al costo. Esto bajo el supuesto que esos materiales no se consumen inmediatamente ya que el caso es diferente si ello ocurre de inmediato.

322. Si no se aceptara esta modalidad en la determinación de costos, según sea la importancia de dichos gastos podría caerse en la determinación de costos unitarios y totales totalmente falsos. De más está decir las consecuencias que esto ocasionaría a la técnica de los presupuestos por programas, si ella basa su operación fundamentalmente en la determinación de costos.

323. El concepto de gastos devengados, que puede considerarse sumamente conocido, podría llevar a preguntarse. ¿Cuales se consideraran gastos devengados en los centros de concentración de gastos del gobierno central ?. El mismo concepto

---

(3) Véase Capítulo IX , página 202

(4) Vease Naciones Unidas Manual de Presupuestos por Programas y Actividades, Chile, 1962, página 98.

[illegible] a contestar esta pregunta. Se considera costos [illegible] aquellos que aunque en un [illegible] en un período pueden afectar el costo de períodos sucesivos porque al [illegible] ocurrirse con forma.

324. Puede decirse que dos son los tipos de costos que entrelazan con la definición dada. Por una parte los elementos que son sucontibles de almacenarse (caso de los materiales) y los gastos, que sin ser almacenables, se realizan en forma anticipada. En términos contables, los "inventarios" y "los gastos realizados anticipadamente". Estos dos tipos de elementos se [illegible] en un período y pueden consumirse en él y en otros sucesivos.

325. Considérese en primer término, el caso de los elementos que se almacenan. Típicamente están representados por materiales. Si se quisiera determinar la parte imputable al costo se hace necesario separar la compra del concepto consumo. Para llegar a esto existirían dos caminos. Uno simple que trabaje por cifras totales y calculando el consumo por medio de las diferencias de inventarios al comienzo y al final del período. El otro camino, técnicamente más perfecto y de muchas posibilidades de información y control, sería el implantar un adecuado sistema de Control y Registro de Materiales.

326. Pero, en los dos caminos señalados, el cómputo para costos está dado por la siguiente ecuación, que es aplicable en forma individual a cada elemento (material) o bien en forma global para el conjunto de ellos:

	INVENTARIO INICIAL	$1.000.
+	COMPRAS DEL PERIODO.	700.
-	CONSUMOS DEL PERIODO.	- 300
=	INVENTARIO FINAL	$1400.

También puede señalarse esta misma ecuación de la siguiente forma y con idéntico significado.

	INVENTARIO INICIAL	$1.000.
+	COMPRAS DEL PERIODO.	700.
-	INVENTARIO FINAL.	1.400
=	CONSUMO DEL PERIODO	$ 300

327. Es importante hacer notar que en esta fórmula, en cualquier de sus dos formas, existen dos elementos valiosísimos que se utilizarán en la exposición que se presenta en este mismo capítulo. Por una parte se tiene que el consumo del período es la cifra que debe imputarse a los costos ($300). En cambio las compras del período ($700) representan la utilización que se ha hecho del presupuesto. El centro de concentración de gastos tenía un presupuesto para comprar elementos e hizo una utilización de él por la suma del ejemplo de $ 700. En cambio el consumo, que afecta al costo es de $300. La diferencia de $400 pasa a incrementar el inventario y se computará al costo en la oportunidad que dicho inventario se consuma.

328. Se dijo anteriormente, que existían dos caminos para la determinación de las cifras del ejemplo y de la fórmula presentada. El camino simple, que se basa en las diferencias de inventarios y el presupuesto utilizado (compras) para la determinación del consumo, requiere solamente calcular el valor del inventario al final del período (ya que éste se considera inventario inicial en el próximo período), y llevar la contabilización del presupuesto. Presenta eso sí la dificultad que no permite una mayor posibilidad de análisis y control. Se pierden todas las ventajas que significa la operación de un sistema de control y registro de los materiales.

329. En todo caso, la presentación que se hace más adelante se basa en la suposición que en los diferentes organismos, reparticiones del Gobierno Central se opera con un sistema de control y registro de los materiales.

330. En segundo término debe considerarse los gastos anticipados. (Se entiende por gastos anticipados aquellos gastos que efectuándose en un período su acción se extiende a períodos siguientes. Por ejemplo si se contrata un seguro contra un determinado riesgo la prima correspondiente se paga hoy, pero la acción del seguro se traslada por el período de un año o más, según sea el contrato. Por lo tanto, el valor de la prima debe distribuirse en el plazo de vigencia del seguro.

331. Afortunadamente, la práctica de los gastos públicos indica que este tipo de gastos anticipados no es común. La mayoría de los gastos se circular y tienen acción dentro del período del presupuesto, por lo cual deben ser cargados al costo de ese período. De todas maneras, frente a la posibilidad que se presenten casos de gastos anticipados deberá seguirse un criterio similar al utilizado para los inventarios. Estos gastos se "almacenarán" llevándolos a cuentas especiales de control, en forma extra-contable y, por medio de planillas especiales, se cargará al costo mensual, trimestral, semestral o anual la parte proporcional que les corresponda. Hasta cierto punto puede considerarse a los materiales e inventarios como una variante de los gastos anticipados, ya que se compra hoy para consumir después. Por ésto es que resulta válido utilizar un criterio similar.

332. Gastos asignados. En el Capítulo anterior se presentó este tema en detalle, acompañándose incluso el anexo correspondiente. No existe ninguna razón para no pensar que este procedimiento no puede ser aplicado al tipo de centros de concentración de gastos que es el objeto de este capítulo. En realidad, con cualquier sistema contable que se utilice para la determinación de costos, este es un sistema contable comunmente utilizado. Incluso más, la aplicación de este procedimiento es aplicable a los gastos efectivos como asimismo a los gastos determinados. Por ejemplo, un consumo de materiales global, puede en un momento dado afectar el costo de varios centros de concentración de gastos simultánea-

mente . En este caso no cabe sino recurrir al procedimiento de asignación de gastos para determinar el valor que les corresponde a cada uno de ellos.

333. Se hace necesario entonces aplicar el tipo de gastos, las circunstancias de asignación y el criterio a utilizar para realizarla, cuando se presente. Se recomienda al lector revisar la parte pertinente del capítulo anterior.

334. Costos prorrateados. En esta parte se recomienda también revisar la parte pertinente del capítulo anterior sobre la necesidad y posibilidades de prorratear determinados centros de concentración de gastos en otros, para llegar a determinar en estos, un costo unitario más exacto. Aquí se mantendrían los mismos conceptos anteriores por lo que no se hace necesario volver sobre ellos.

335. Tal como se expresó anteriormente, al conocer los costos totales se está en el umbral de la determinación de los costos unitarios. Para ello se hace necesario aplicar la fórmula que se presentó con anterioridad.

Esquema contable

336. Dilucidados los aspectos conceptuales que pueden afectar las cifras y valores de la producción y gastos totales respectivamente, se hace necesario presentar un esquema contable que muestre el juego y secuencia de los diferentes elementos. Asimismo, este esquema contable dará una idea de las relaciones que surgen entre los diferentes registros y formularios.

337. Se hace necesario advertir al lector que este esquema se ha preferido presentarlo en forma muy general. Esto, de de el momento que él tiene por objetivo mostrar un esqueleto contable y evitar la influencia de todos aquellos detalles y modalidades que son propios de un determinado país. Ello no quita validez a la proposición y al mismo tiempo, permitirá al lector incluir aquellas modificaciones o agregados que más le convengan.

338. También deberá recordarse que en la caja de cera este capítulo la inclu-

sión del concepto de los gastos devengados, aunque esta modalidad no tiene porque aparecer necesariamente. En caso que ello ocurra podrá fácilmente hacerse la eliminación correspondiente.

339. En el Cuadro N°VII-1 se presenta el esquema contable para determinar los costos totales y unitarios de dependencias con cálculo de costos unitarios. En él podrá notarse claramente dos sectores. El de la izquierda - idéntico al Cuadro N° VI-1 - que refleja los gastos efectivos y la utilización presupuestaria. El sector de derecha incluye el tratamiento para los gastos devengados y el informe de producción. Esta misma separación de los sectores izquierdo y derecho permitirá la eliminación del esquema de los gastos devengados en aquellos casos en que estos no se presenten en un determinado centro de concentración de gastos.

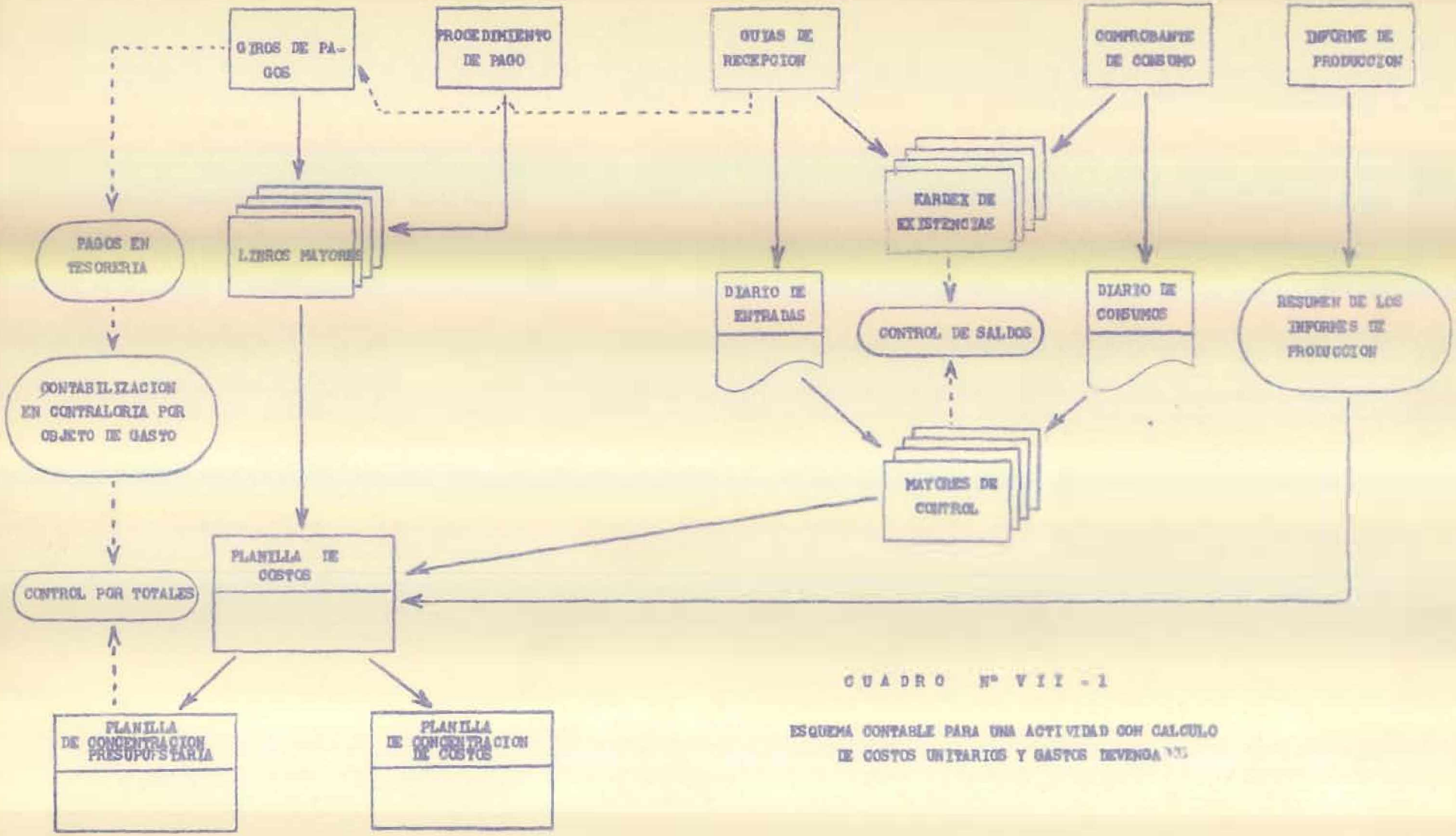
340. El proceso contable comienza con las autorizaciones de gastos, sean estas mensuales, trimestrales, etc. según sea el regimen que se utilice. El proceso continúa con la utilización que se hace de los fondos autorizados. Esta utilización se concreta con la emisión de los giros de pagos (Formularios N°1). En la unidad ejecutora, o a nivel de ella, se registrarán tanto las autorizaciones de fondos como los Giros de Pagos en los Libros Mayores (Formulario N°2).(5)

341. En cualquier momento, cuando los requisitos de información lo estipulen, o bien al final del período contable, los datos de los Libros Mayores se vacian en la Planilla de Costos (Formulario N°3).

342. El proceso contable continúa con la compra de materiales. Supóngase que este es un elemento de los gastos devengados. Esta compra se concreta con la llegada del material por lo cual se emite la Guía de Recepción. Esta Guía de Recepción seguirá el procedimiento de pago utilizado y finalmente la factura del proveedor

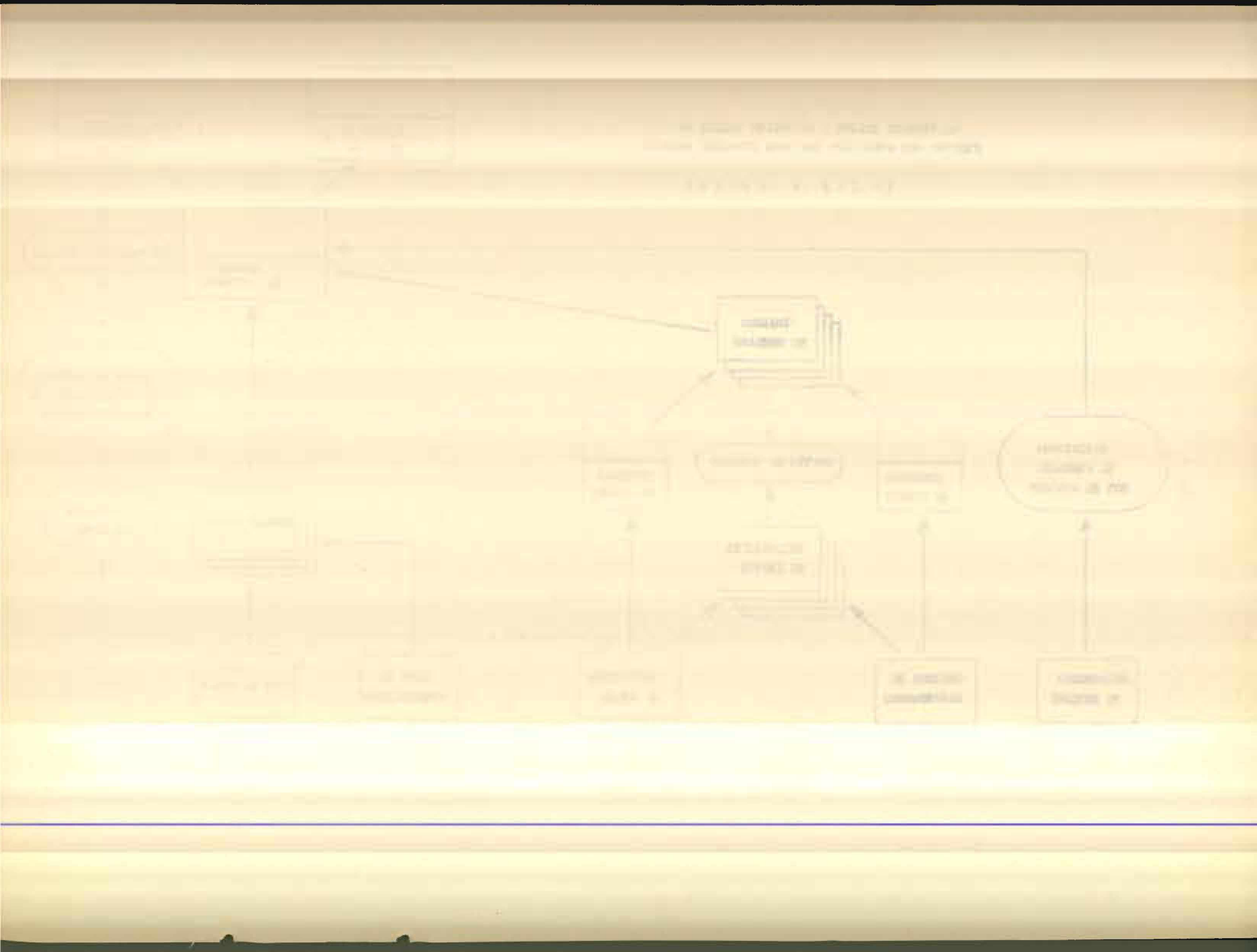
---

(5) Para mayores detalles de esta parte del procedimiento, véase el Capítulo VI.



C U A D R O Nº V I I - 1

ESQUEMA CONTABLE PARA UNA ACTIVIDAD CON CALCULO DE COSTOS UNITARIOS Y GASTOS DEVENGADOS



dará origen a un Giro de Pago i correspondiendo al procedimiento descrito anteriormente para los gastos efectivos.

343. Por otra parte, la Guía de Recepción originada por la llegada del material, pasará a registrarse en el Diario de Entradas de Materiales (Formulario N°6) y en el Kardex de existencias en la correspondiente Ficha de Existencia de Materiales (Formulario N°7).

344. Por su parte, al producirse los consumos de materiales dan origen al Comprobante de Consumo de Materiales. Estos comprobantes pasan a registrarse en el Diario de Consumo de Materiales (Formulario N°8) y en el kardex de existencias en la correspondiente Ficha del material.

345. Periódicamente, por ejemplo mes a mes, se totalizan los Diarios de Entradas y Consumos de Materiales, registrando los totales correspondientes en los Mayores de Control (Formulario N°9). Estos Mayores de Control operan como cualquier cuenta contable tradicional, pero son operados en forma extra contable en este caso. Como su nombre lo indica, tienen por objeto controlar el movimiento de entradas y consumos y concentran los datos para la información siguiente.

346. De los mayores de Control se obtienen los datos necesarios para la confección de la Planilla de Costos.(Formulario N°3). Esta planilla se confecciona, como se dijo anteriormente, con la periodicidad que se fije para la información de costos o por única vez al final del período contable, en el ejercicio fiscal.

347. Por el conducto correspondiente se hace llegar hasta la Planilla de Costos, el Informe de Producción. Este informe contendrá toda la información relativa a la producción de cada centro de concentración de gastos, de tal manera que posibilite el cálculo de los costos unitarios. Indudablemente, en aquellos casos en que las circunstancias lo requieran el Informe de Producción y su correspon-

diente resumen, indicarán los inventarios iniciales y finales del período para considerar estos antecedentes en los cálculos posteriores.

348. Planilla de Costos. Con lo dicho anteriormente se han llenado a las Planillas de Costos (Formulario N°8) todos los antecedentes necesarios para el cálculo de costos totales y el cómputo correspondiente de costos unitarios. A ellas ha llegado la información correspondiente a gastos efectivos, consumo de gastos devengados e informe de la producción correspondiente.

349. Si se analiza el formulario correspondiente, podrán notarse en él partes bien destacadas. El encabezamiento identifica el centro de concentración de gastos al cual se refiere la planilla y sus correspondientes códigos de identificación. A continuación se han clasificado los item que representan costos efectivos. En esta parte se vaciarán los valores correspondientes a los gastos efectivos, cifras que se obtendrán de los correspondientes Libros Mayores. Se consignará el código de gastos, el nombre del gasto y los valores correspondientes. Podrá notarse que la columna total se encuentra repetida en el extremo derecho, situación que se explica más adelante.

350. A continuación de los gastos efectivos se presentan los gastos devengados. En esta parte se incluirán todos aquellos item de gastos que se encuentran bajo el efecto de concepto de gastos devengados. Se consignará en esta parte la siguiente información:

- Código del Gasto.
- Nombre del gasto.
- Inventario inicial. Esta información se obtiene de los Mayores de Control (Formulario N°9).
- Presupuesto utilizado. Esta información se obtiene del Libro Mayor correspondiente.

- Presupuesto disponible. Esta información también se obtiene del Libro Mayor correspondiente.
- Presupuesto Total . Esta información también se obtiene del Libro Mayor correspondiente.
- Inventario final. Esta información se obtiene del Mayor de Control correspondiente.
- Consumo. Esta información se obtiene también del Mayor de Control correspondiente.

351. Tanto para los gastos efectivos, como para los gastos devengados, se obtendrán los subtotales correspondiente. Por otra parte se dijo que para los gastos efectivos los totales por item de gasto se repetían en la columna central y en la del extremo derecho. La columna central se ha alineado con la columna "presupuesto utilizado" de los gastos devengados. De esta manera, el renglón "subtotales" de los gastos efectivos se puede sumar con la columna presupuesto utilizado de los gastos devengados, obteniéndose así el renglón "totales". La suma de estos dos conceptos arroja el to al del presupuesto utilizado. Por una parte en gastos efectivos y por otra en gastos devengados.

352. A su vez la columna total, del extremo derecho del formulario, se ha alineado con la columna "consumo" de los gastos devengados. Al sumar ambos conceptos y registrar el total en el renglón correspondiente, se determina la cifra que sirve de base para el cómputo de costos totales y costos unitarios. Este total, como se puede apreciar se compone de los subtotales. Uno de ellos correspondiente a los gastos efectivos y el otro al consumo de gastos devengados.

353. Indudablemente que las cifras del renglón totales para presupuesto utilizado y consumo no tienen necesariamente que coincidir. Ello depende de la rela-

ción que exista entre el presupuesto utilizado y los consumos de gastos devengados. Si el presupuesto utilizado es superior a los consumos, esta columna resultará mayor que los consumos y viceversa. Esta relación dá una idea sobre si el presupuesto se ha utilizado en elementos que fueron a computarse al costo o bien pasaron a formar stocks que se utilizarán en próximos períodos presupuestarios. Conclusión similar puede obtenerse de la comparación de los inventarios iniciales y finales.

354. En el espacio inferior izquierdo se consignarán las cifras de producción correspondiente al centro de concentración de gastos. No se presenta un detalle de esta información por la variedad de formas y unidades que pueden existir entre todos los centros de concentración de gastos que calcular costos unitarios . En todo caso, es necesario contemplar las alternativas señaladas en la parte dedicada del Producto Final que entraron en este mismo Capítulo.

355. En el espacio inferior derecho de la Planilla de Costos se consignarán los cómputos de costos unitarios en base a las cifras de gastos y producción. En esta parte se registrarán las cifras que dan origen al costo unitario, tanto real como presupuestado. Además se computarán las variaciones correspondientes, producción y costos unitarios.

356. Completada la Planilla de Costos de origen con su información a la Planilla de Concentración Presupuestaria (Formulario N°4) y a la Planilla de Concentración de Costos (Formulario N°5) que pasan a explicarse a continuación.

357. <u>Planilla de Concentración Presupuestaria.</u> Las Planillas de Costos de los diferentes centros de concentración de gastos, correspondientes a un determinado Ministerio, pasan a concentrarse en esta planilla. Dentro de ella se ordenan por actividades o proyectos, subprogramas y programas vaciando su información en las respectivas columnas de gastos y de presupuestos.

358. A esta planilla se llevan los totales por ítem de gastos de la utilización que se ha hecho del presupuesto. Ella tiene por objeto analizar la utilización que se ha hecho del presupuesto, tanto para gastos efectivos como para los gastos devengados. En las columnas del extremo derecho se computarán las comparaciones entre los gastos utilizados y los presupuestados, presupuesto disponible y las erogaciones futuras del presupuesto.

359. Para presentar las cifras correspondientes a cada subprograma, se totalizarán los valores correspondientes a las actividades y proyectos que incluya en un renglón que se designará bajo el nombre de subtotal. A su vez, la suma de los subtotales correspondiente a los de diferentes subprogramas dará origen al total correspondiente a cada programa.

360. Planilla de concentración de Costos. Las cifras imputables al costo que aparecen en la Planilla de Costos se llevarán a la Planilla de Concentración de costos (Formulario "b"). En ella se vacian, por cada ítem de costos, los valores imputables al costo. Podrá notarse que en aquellos ítem que se presentan la alternativa de los gastos devengados, los totales por ítem de esta Planilla coinciden con la Planilla de Concentración Presupuestaria.

361. También se vacian en ella las cifras correspondientes a la producción tanto real como presupuestada. Finalmente, se vaciarán en ella los cómputos de costos unitarios y las variaciones correspondientes a las cifras de gastos, producción y costos unitarios.

362. Para esta planilla es válida la misma observación que se hizo para la anterior, con el propósito de obtener los subtotales correspondientes a cada subprograma y los totales por programa.

Características del análisis a obtener

383. Con el esquema contable y los formularios presentados anteriormente se puede obtener una amplia gama de análisis que es necesario recalcar y puntualizar. Este análisis es válido y utilizable a diferentes niveles de la estructura técnica y administrativa del gobierno central. Para ubicar este aspecto se hace necesario relacionar esta parte con la siguiente en este mismo capítulo. Debe tenerse presente que el análisis que aquí se presenta está basado en el supuesto utilizado en este capítulo cual es la utilización del concepto de costos devengados.

Análisis de la utilización del presupuesto

384. A pesar de la aplicación del concepto de los costos devengados, el sistema de presupuestos por programas necesita conocer cual es la utilización que se ha hecho de los recursos que se ha asignado a cada programa, subprograma, actividad o proyecto. Se hace necesario conocer el análisis de este centro de concentración de gastos en cuanto a la utilización que ha hecho de los fondos que se le han puesto a su disposición para que cumpla los metas que se le han asignado.

385. Además, esta parte del análisis facilita las comprobaciones necesarias de auditoría que velan por los aspectos legales que incluye, o debe incluir, cualquier sistema contable. En comparación con los sistemas tradicionales, cuale señalarse que lo relacionado con el esquema contable para la utilización presupuestaria evita el vacío del concepto tan amplio como difícil de la contabilización de los costos efectivos.

386. En el esquema contable que se presentó se puede obtener la utilización presupuestaria a diversos niveles del sistema que se establece entre los Libros Mayores, Planilla de Gastos y Planillas de Concentración Presupuestaria. De ellas se obtienen cifras por ítem de gastos y las demostraciones y proporciones necesarias

para que diferentes funcionarios públicos tengan una visión de detalle o concentrada para analizar la situación en este aspecto.

Análisis de Costos Totales, producción, Costos Unitarios y de las variaciones correspondientes(5)

367. Con la aparición del concepto de los gastos devengados se asocia que las cifras presupuestarias de gastos no tienen necesariamente que coincidir con las cifras imputables al costo. Por esta razón es que se hace necesario hacer el análisis correspondientes a los costos en forma separada.

368. Análisis y variaciones de costos totales. Es necesario tener las cifras de los costos totales de una actividad, proyecto o departamento para poder generar el cálculo de costos unitarios. Pero a su vez, es necesario conocer cual es la composición de este total por los diferentes ítem que lo componen. Así puede conocerse cual es la composición y cual es la importancia de cada ítem dentro del costo total. Esto permitirá en cualquier momento proyectar el costo total por la proyección de cada ítem. Es necesario darle al costo total la misma importancia que suele dársele al costo unitario. No se olvide que este se genera por la resultante de un costo total.

369. En el esquema contable que se presentó anteriormente, se logra conocer los gastos totales de cada centro de concentración de costos, su programa y programas en forma simultánea de la clasificación por objeto del gasto del juego de las Mayores Auxiliares, Informes de Control, Planillas de Costos y Planillas de Concentración de Costos. Este juego permite conocer a diferentes niveles la información y concentración de datos que permite el análisis de los costos totales.

370. Estos costos totales que determina el sistema deben considerarse como reales. Ellos son el producto de la contabilización de cifras reales. Cada vez que existe un gasto y por otro lado la contabilización de las cifras rea-

(5) Pérez Fernández, Manual del Contador de Costos, Italia, Madrid, pág.84-124.

los correspondientes a su presupuesto, hace inmediatamente al análisis de variación. De este modo al comparar el costo total presupuestado con el costo total real se obtendrá la variación de costos totales, cifras que se determinan en la Planilla de Costos. Esta variación tiene una importancia, sólo en cuanto la más afectada en los costos unitarios.

371. Indiscutiblemente, si se quisiera analizar la variación de los costos totales se puede analizar las variaciones de cada item que componen el costo. Este análisis es válido e importantísimo para las cifras imputables al costo, ya que ellas tienen un juego más libre que las cifras presupuestadas. Estas cifras están limitadas por la asignación de recursos a través del presupuesto, en cambio las cifras de costos se ven influenciadas por el comportamiento de los costos devengados.

372. Análisis y variaciones de producción. La técnica presupuestaria por programas tiene una gran posibilidad de análisis e innegables ventajas en la determinación de responsabilidades. Ella no sólo fija a cada centro de concentración de costos una cifra para cumplir, sino que además tiene la fija que debe cumplir. Esta cifra está determinada por la producción que debe generar el centro de concentración de costos. Por otro lado, el centro de concentración de costos realiza una producción real que se vende y se computa para el cálculo de costos unitarios.

373. De la comparación de la cifra presupuestada con la producción real, se obtiene la variación de producción, cifra tan importante como la correspondiente a los costos totales por la influencia que ella tienen en el cálculo de los costos unitarios. Ella indica la eficiencia en producción alcanzada por el centro de concentración de gastos. Nuevamente la Planilla de Costos ofrece estas cifras, que sirve para registrarla y utilizarla en otros registros auxiliares.

374. Análisis y variaciones de costos unitarios. El presupuesto por programa al contemplar fijación por unidades de costos a cumplir, proporciona cifras

unitarios los cuales debe seguirse. De la operación del centro de concentración de costos llega a determinarse, con los diferentes factores, los costos unitarios resultantes. Este costo unitario, real, calculado por el proceso contable, por lo que la comparación con el costo unitario presupuestado, obtendrá desde sí la variación en el costo unitario. Esta variación muestra la responsabilidad funcionaria frente a la administración de las diferentes unidades del sector público.

375. Para es preciso necesario plantear aquí, la relación que existe entre las diferentes variaciones que se han presentado en este orte. Se dijo anteriormente que el costo unitario se obtiene de la aplicación de la fórmula:

$$\frac{\text{Gastos}}{\text{Producción}} = \text{Costo Unitario}$$

376. Este cálculo puede realizarse en base presupuestaria, es decir, al comienzo del período contable y en base real al final del mismo período. De la comparación de las dos determinaciones se obtiene la variación.

377. Esta variación del costo unitario es una resultante que lleva incorporada las variaciones de los gastos totales y de la producción. Por esta razón, la explicación de la variación del costo unitario debe buscarse en las cifras de gastos y de producción. Si las cifras presupuestadas para producción y gastos correspondieran exactamente con los valores reales al final del período, el costo unitario acusaría una variación igual a cero. En cambio cualquier variación entre las cifras presupuestadas y reales determinará una variación, positiva o negativa, del costo unitario. En esto radica una tremenda posibilidad de análisis para buscar la explicación de las variaciones del costo unitario. En síntesis se cumplirá con la exigencia del presupuesto por programas de fijar responsabilidades. Por un lado, [illegible] utilización de los recursos que se asignan o están disponibles y por otro, el [illegible] de producción.

37a. Análisis del valor de los fondos [illegible]. La [illegible] de los centros de [illegible] que [illegible] la [illegible] posibilidad de [illegible] análisis en el [illegible] por [illegible] de [illegible] la [illegible] de los centros de [illegible] de [illegible]. De [illegible] en [illegible] el [illegible] Ventajas la [illegible] valoración de los [illegible] [illegible] y [illegible] de cada centro. Esto [illegible] permitirá conocer las fluctuaciones de [illegible] inversiones y a [illegible], además, la posibilidad de [illegible] [illegible] de los recursos.

37b. Una de las mayores ventajas que [illegible] los sistemas de control y registro de materiales es la de poder analizar la retención de [illegible]. La industria y el sector privado hacen a esto parte [illegible] transcendental frente al problema de financiamiento, distribución de recursos [illegible] interna. El sector público debe [illegible] utilizar [illegible] a su [illegible] por [illegible] análisis [illegible].(7)

38. Debe decirse [illegible] que en el sector público, existen [illegible] de inventarios [illegible] otra, significa utilizar recursos de un [illegible] para utilizarlos en otras significa [illegible] estatal [illegible] está [illegible] y el control [illegible]. Si los recursos no [illegible] el [illegible] sería el [illegible] que [illegible] vive el sector público. Por ello, [illegible] análisis [illegible] la [illegible], retención y utilización de los inventarios [illegible] los recursos del [illegible] utilizados en planes y [illegible] que [illegible] no pasen a el [illegible] de [illegible] extraviados.

39. El [illegible] del [illegible] de control y registro de materiales, los [illegible] de [illegible] los textiles [illegible] permitirá al [illegible]público

(7) Véase [illegible], Análisis e [illegible] de [illegible]

el adecuado planeamiento del presupuesto de obras, retención de las existencias y análisis de los inventarios.

El análisis contable y la estructura institucional

382. Se hace necesario ubicar los conceptos que se han seguido para el análisis con aquellos presentados en el Capítulo III. En esa parte se propone el funcionamiento de dos fases complementarias de la contabilidad fiscal. La una que muestra la utilización presupuestaria y la otra que determina y analiza los costos. En ese mismo capítulo se propone una concentración piramidal de la información para que proporcione el análisis correspondiente a diferentes niveles. En este capítulo dichos conceptos se mantienen y el esquema contable que se presentó opera con dicha metodología.

383. Información a nivel de unidad ejecutora. Por las responsabilidades de información, análisis y control de estas unidades, a ellas les corresponderá mantener todos los registros y sistemas que les den el detalle de las operaciones. Por ésto, se ubicarán en ellas, o lo más próximo posible a ellas, los Libros Mayores, Kardex de Existencias, Mayores de Control, etc. y las correspondientes Planillas de Costos.

384. Información a nivel de Ministerios. A este nivel se obtendrá la concentración de las Planillas de Costos a través de las Planillas de Concentración Presupuestaria y Planillas de Concentración de Costos.

385. Información a nivel de Oficina de Presupuesto. En esta oficina se recibirán las Planillas de Concentración Presupuestaria y de Costos, originándose así una nueva clasificación y a partir de ellas, para lograr el análisis sectorial y total del presupuesto.

386. Información a nivel de Contraloría. La Contraloría continúa el proceso contable tradicional del presupuesto. Ella vela por la utilización del presupuesto y por lo tanto, en su fase contable, le interesa aquella relacionada con los gastos efectivos. Para ella resulta interesante la planilla de Centralización presupuestaria que le permite controlar el movimiento con sus propios registros. Recuérdese aquí que, el concepto contable no es necesario que cambie en este organismo, sino que solamente adecúa su clasificación contable a los requerimientos del presupuesto por programas.

CAPITULO VIII

EMPRESAS DEL ESTADO

387. Cada día las empresas del estado adquieren más importancia en la vida económica de los países. Podrían citarse innumerables ejemplos sobre la formación y constitución de empresas que, bajo el patrocinio y tutela del estado, nacen y toman un papel preponderante en el desarrollo nacional. El estado, en su afán de desarrollo las forma y les da vida para que ellas asuman un papel importante en la economía, sea para la explotación de un recurso natural, la prestación de un servicio, la necesidad de crear financiamientos, de promover el desarrollo de ciertas actividades, de suplir defectos que la actividad privada no puede o no le interesa acometer, etc., ellas cumplen un importantísimo papel en las actividades del sector público.

388. Siempre se compara el poder y el vigor administrativo de la empresa privada a diferencia de la lentitud e inercia del sector público. Una de las grandes ventajas, desde el punto de vista administrativo, que puede estorbar la empresa del estado, radica en la posibilidad de adquirir y ejercitar las prácticas de administración que utiliza la empresa privada. La empresa del estado puede hacer esta aplicación sin perder de vista sus propios objetivos, a veces tan diferentes y distantes a los de una empresa particular.

389. La importancia de la empresa del estado, ha hecho conveniente la preparación de este capítulo separado para ellas. Hay que reconocer sí, que la tarea es enorme y que se pretende mostrar aquí sólo los conceptos fundamentales y los esquemas necesarios para poder incluírlas en el aspecto contable de la técnica de los presupuestos por programas.

390. Los conceptos que incluye este capítulo son aplicables tanto a las empresas del estado como a las empresas descentralizadas. Se trabaja con el concepto

de empresas del estado en la presentación por no existir una nomenclatura uniforme en este aspecto.

Características de las empresas del estado

391. Tratar de buscar características esenciales que definan y describan las empresas del estado representaría una tarea sumamente amplia. El campo de acción de las empresas del estado es sumamente extenso. Abarca, o puede abarcar, prácticamente todas las facetas de la vida nacional. Se encuentran empresas del estado en los rubros de explotación minera, prestación de servicios, financieros, salud, transporte, comerciales, etc. etc. Dado lo extenso que sería hacer un análisis exhaustivo de las características de las empresas del estado, análisis que escapa a las finalidades del presente trabajo, sólo se expondrán aquellas características principales que interesa destacar desde el punto de vista de la técnica y aplicación de la contabilidad de costos, orientada al control e información de los presupuestos por programas.

392. Por ésto es, que si se miraran estas características desde otro punto de vista, ellas pudieran resultar poco relevantes. Así, al pretender clasificar las empresas del estado, se hará la clasificación con el único objetivo de la aplicación de la contabilidad de costos, en ellas. En cambio , si se miraran esas empresas bajo el aspecto técnico de su producción, su importancia económica, su estructura orgánica, su sistema de financiamiento, o cualquier otro criterio, dicha clasificación perdería interés o podría resultar en algunos aspectos insuficiente y en otros, demasiado detallada.

393. En el Capítulo II se definen las empresas del estado como entes que tienen su propia administración con un alto grado de autonomía. Son empresas o instituciones que si bien tienen su fisonomía y se encuentran vinculadas estrechamente

con el gobierno central, tienen en cambio una marcada separación en lo que su administración se refiere. Su estrecha relación con el gobierno central nace en su fuente de formación del capital o bien, en la estructura de su financiamiento de operación. Ellas han nacido para llenar una necesidad, pero su capital se forma por aporte total o parcial del estado. Aún cuando este aporte sea parcial, mantiene primacía en el capital total aportado. En muchos casos el estado aporta fondos en forma periódica para ayudar al financiamiento de los gastos de operación de ellas. En cualquiera de las dos formas el Estado tiene una tutela importantísima que le permite influir en las decisiones sobre la política general con que ellas deben actuar. Incluso, resultan en la práctica el mejor instrumento para influir sobre el desarrollo económico del país y son las más fieles observantes de los planes y políticas de dicho desarrollo.

394. Todo ésto no excluye que ellas posean un alto grado de autonomía administrativa interna. Ello las posibilita a tener una alta flexibilidad en su administración. Son independientes en muchos aspectos administrativos y financieros y por ello pueden cumplir en mejor forma su cometido. Pero este mismo las obliga que su administración sea dinámica y eficiente, por lo que los ejecutivos que la dirigen a diferentes niveles, deben actuar en idéntica forma como sus similares de la empresa privada. Para que esto se cumpla, la administración de la empresa del estado debe contar con la información precisa y oportuna, La responsabilidad del que opera en el campo de la empresa del estado es muy grande, ya que por una parte tiene la libertad de acción que necesita, pero al mismo tiempo sus vínculos con el estado le imponen ciertas trabas legales y objetivos que no puede desconocer.

395. En resumen , para los efectos de la administración contable, la empresa del estado puede considerarse con las características de la empresa privada,

sujeta si a ciertas limitaciones que le impone la ley y que debe respectar en cuanto a la información y presentación de su actividad financiera.

Clasificación de las empresas del Estado[1]

396. Clasificar las empresas del estado puede resultar una tarea demasiado amplia ya que podrían utilizarse diversos criterios para ello. Mirado esta clasificación, desde el punto de vista de la aplicación de la contabilidad de costos en ellas, se pueden encontrar grupos bastantes amplios en cuanto a las características de los sistemas a aplicar. Esta clasificación incluirá dos grandes grupos: Empresas Fabriles y Empresas no Fabriles. Esta clasificación primaria debe considerarse mirando el objetivo general de la empresa, ya que es posible encontrar algunas que presentan condiciones mixtas, pero siempre uno de estos objetivos tendrá preponderancia.

397. Empresas Fabriles. Se considerarán en este grupo aquellas empresas del estado que tienen como objetivo producir bienes tangibles. Su producción se identifica por la fabricación de uno o varios artículos tangibles, si se quisiera expresar en un término más gráfico, artículos almacenables. En esta clasificación no se hace necesario identificar el destino de esos artículos, ya que pueden ser para la venta al consumidor para el consumo del propio estado, ambas situaciones a la vez, o cualquier otra variante que se desee. Ello no influye en la aplicación de la contabilidad de costos, porque en todos los casos el problema se centra en la determinación de los costos de los artículos producidos. Las empresas fabriles pueden a su vez clasificarse en consideración al método de producción que utilizan, en empresas que producen "por lote de producción" y empresas que producen "por procesos".

398. Empresas fabriles que producen por lote de producción o por órdenes específicas, son aquellas en que la producción es identificable en lotes, grupos

(1) Véase capítulo II, Cuadro II-1, pág.

u órdenes de producción a través de todas las etapas de la producción. T. Lang. define este tipo de fabricación como anual en que existe "la posibilidad de separar o identificar cuantitativamente el producto en elaboración en la fábrica o taller, en un momento dado cualquiera".(2) Existe una identificación de los artículos en fabricación a lo largo de las etapas de producción y por ésto, los gastos se pueden identificar por diferentes medios con los artículos en producción y determinar sus costos separadamente.

399. A las empresas que tienen este sistema de producción y con la posibilidad de identificación de gastos a los respectivos artículos, se les aplica el sistema de contabilidad de costos por órdenes específicas o lote de producción. Más adelante se presentará un esquema del funcionamiento de este sistema.

400. Sin pretender fijar un criterio definitivo, es posible decir que algunas de las empresas que comunmente adoptan este sistema de contabilidad de costos son:

- fabricación de piezas fundidas.
- productos de talleres mecánicos.
- fábricas de máquinas-herramientas pesadas.
- fábrica de locomotoras.
- fábricas de aviones.
- fábricas de vestuario.
- fábricas de muebles.
- astilleros.
- empresas constructoras.
- imprentas.
- empresas de reparaciones.
- fábricas de calzado.
- etc.

(2) T. Lang. Manual del Contador de Costo, Italia, México, 1958, página 422.

401. En esta clasificación podrá notarse el elemento común que significa la identificación del producto a lo largo del proceso de producción. Un grupo de muebles se puede identificar de otros a lo largo de toda su fabricación y por consecuencia, se pueden identificar los costos que le corresponde. Cuando un obrero trabaja en ellos se puede medir su tiempo y su jornal. Los materiales que se piden para fabricarlos se identifican con ellos, etc.

402. Empresas fabriles que producen por procesos son aquellas en la cual durante el proceso de fabricación no puede separarse un determinado lote ni puede tampoco ser identificado. Ta Lang expresa: que

> "la determinación de los costos por procesos representa un tipo "de procedimiento de costos aplicables a las industrias de pro- "ducción continua o en masa. En esta clase de industrias, la pro- "ducción consiste en unidades iguales, sometiéndose cada unidad "al mismo proceso. Por consiguiente, se supone que a cada unidad "producida hay que cargarle la misma cantidad de material de mano "de obra y de costos generales o indirectos".

403. En igual forma que el caso anterior es posible dar una pauta general de las empresas que comúnmente usan el sistema de contabilidad de costos por procesos. Esta pauta no debe considerarse con rígidez, ya que en último término quién fija el sistema, es la modalidad que se emplea en la fabricación de los artículos.

404. Las empresas que en forma más común usan esta modalidad de la técnica contable son:

- Explotaciones mineras en general.
- Industria del cemento.
- Industria del petroleo y sus derivados.
- Industria textil.
- Industria molinera.
- Industria del papel y celulosa.

- Industrias alimenticias.
- Industrias de productos químicos.
- etc.

405. La clasificación de empresas fabriles por lote de producción y por procesos debe considerarse como una clasificación pura. En la práctica sucede muy a menudo que hay una mezcla entre ambos sistemas, dependiendo de las características del sector de la empresa que comercia. Así Dohr, Ingbrsn y Love (Cost Accounting) expresan a este particular:

> "No es necesario poner toda la empresa sobre una misma base en lo "que respecta a los métodos de costos y, si fuera necesario, el "sistema de costos puede incluír la base de la orden de fabrica-"ción para un departamento, la de procesos para otro y así suce-"sivamente. En cada caso particular debe elegirse el método más "adecuado, teniendo presente la naturaleza del producto, los re-"sultados que se desean y el costo para obtener tales resultados".

406. Empresas no Fabriles. A diferencia del tipo de empresas señaladas anteriormente, las empresas no fabriles no están en condiciones de entregar un producto físico, o como se dijera anteriormente, "almacenable". Más bien, su producto final o el artículo que entregan al consumidor es intangible. Desaparece en ellas la función fabricación, en la forma tradicional que se ubica mentalmente al hablar de producción. Desaparece la producción física, pero puede aparecer la producción de un bien intangible. Por ejemplo, en un hospital no se tratará de ubicar una producción física, ya que el producto final es salud. Pero si se quiere asociar la idea al caso de la presentación anterior, existe una producción de salud o más bien, una fase de producir salud dentro del hospital.

[illegible] un sistema de contabilidad de costos para empresas no fabriles son extraordinarios. Esto podrá notarse en el esquema que se presentará más adelante. En general puede establecerse que más que un sistema de contabilidad de costos, el problema se traduce en un ordenamiento de la conta-

bilidad general. Este ordenamiento trata de otorgar los resultados clasificados según algún padrón en relación con los resultados de costos que se espera obtener.

408. Aunque las características de las empresas no familiares son similares para todas ellas en lo que a determinación de costos se refiere, es interesante intentar una clasificación de ellas. Esta clasificación tiene por objeto mostrar la gama de empresas que pueden considerarse dentro de este tipo.

409. Las empresas no familiares pueden clasificarse en tres grandes grupos:

a) Empresas del tipo comercial.

b) Empresas de prestación de servicios.

c) Empresas para el financiamiento.

410. Las empresas del tipo comercial son aquellas, que como su nombre lo indica, dedican su principal actividad a labores del tipo comercial. Su labor consiste en comprar y vender productos sin entrar a realizar ellas función alguna de producción. Normalmente sus funciones están basadas en una posición de regulación de mercados y precios, o bien como regulación de abastecimientos o también como incentivo al poder comprar para el fomento de otras actividades.

411. Las empresas de prestación de servicios abarcan una gama más amplia de actividades. En general se les podrá determinar por exclusión de los otros dos grupos. Ellas cumplen su función al prestar un determinado servicio a la comunidad. Dentro de ellas podrán ubicarse actividades de salud, transporte, vigilancia, asesorías técnicas, fomento de otras actividades, clasificación, seguridad social, etc.

412. Las empresas para el financiamiento son aquellas que desarrollan sus acti-

vidades en el terreno que tienen las características de las empresas mercantiles particulares. Bajo ellas típicas de este grupo lo serán las empresas de fomento y las corporaciones de fomento.

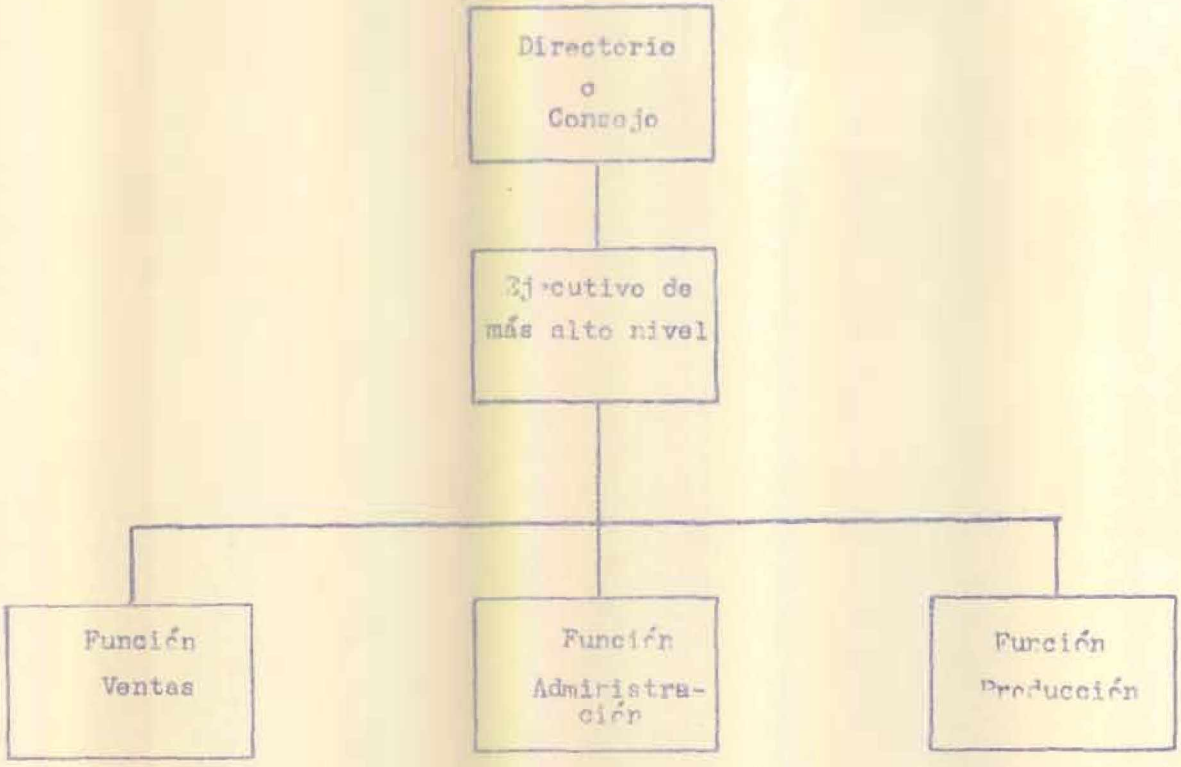
413. Al igual que la indicación para las empresas fabriles, se hace necesario señalar en esta parte de la clasificación, que el sistema general de la empresa puede definirse como un sistema de contabilidad de costos no fabril. Sin perjuicio de ello, en forma interna, el sistema puede adoptar las otras variantes señaladas según sean las características del sector de la empresa que abarquen. Así por ejemplo, una línea aérea del estado determinará en forma general sus costos con un sistema de contabilidad de costos para empresas no fabriles. Pero dentro de ella puede operar una maestranza que se encargue de la reparación y mantención de los aviones y vehículos. Para esta maestranza, por la modalidad de operación de ellas, puede existir un sistema de contabilidad de costos por orden de producción, complementario al sistema general.

414. Si se quisiera establecer una comparación entre las empresas del estado con lo expresado en capítulos anteriores, respecto al gobierno central se destacan dos elementos: primero que las empresas fabriles representan un aspecto de contabilidad de costos que no es posible de comparar con los organismos del gobierno central. En cambio, un segundo elemento muy interesante resulta de que las empresas no fabriles poseen características similares a los organismos descentralizados en relación al cálculo de costos. Claro está, en este último caso, que siempre habrá que mantener las diferencias necesarias por una serie de aspectos como, relaciones entre la contabilidad general y de costos, características de la contabilidad general y modalidades de las actividades mismas y su reflejo contable.

Esquema de organización general

415. Para los efectos de la implantación de la contabilidad de costos en la empresa del estado, se hace necesario definir previamente el esquema de organización general que ellas presentan. Nuevamente se hace necesario advertir que este esquema muy simplificado, ha sido realizado desde el punto de vista de la aplicación de la contabilidad de costos. Podrían suceder , como ya se dijo, que si el enfoque es diferente, este esquema no resultare representativo.

416. Cabe señalar que a cualquier empresa del estado u organismo descentralizado se le puede aplicar el siguiente esquema de organización; salvo pequeñas modificaciones:



417. Por su independencia de administración, las empresas del estado tienen un Consejo o Directorio que es el órgano máximo de la empresa, que fija las políticas a seguir y resuelve los problemas de alto nivel de la empresa. Bajo él, se encuentra el ejecutivo de máximo nivel, llámese Vicepresidente, Gerente General, Director General etc. Bajo este ejecutivo de máximo nivel se agrupan las tres funciones básicas que interesan a la contabilidad de costos:

a) Función ventas.

b) Función administración general.

c) Función producción.

418. La función ventas está encargada de ejecutar las ventas de los artículos o del servicio de la empresa. Tiene el contacto con el consumidor. Agrupa dentro de ella todos los organismos internos de la organización que tienen relación con la venta. Entre sus dependencias más características es posible destacar los departamentos de ventas propiamente tal, producción de ventas, propaganda y publicidad , estudios de mercados, etc.

419. La función administración general se encarga de la administración de la empresa en todos aquellos aspectos , como su nombre lo indica, que son generales en ella. Sus organismos más características son los departamentos de contabilidad general y de costos, departamento legal, departamento financiero, departamento de relaciones internas, contraloría, departamento de adquisiciones, etc.

420. La función producción, por su parte, se encarga de la elaboración física del producto o bien de la ejecución del servicio que presta la empresa. En el caso de las empresas fabriles, agrupa a todos aquellos departamentos que directa o indirectamente participan en la producción. Se dice también indirectamente

ya que la función producción puede agrupar tres tipos de organismos, Organismos o departamentos dedicados a la administración de la producción, organismos dedicados a darle servicios a la producción, como son mantención, energía, etc. organismos dedicados a la producción propiamente tal es decir, los talleres o departamentos que producen directamente los artículos.

421. A primera vista puede pensarse que este esquema de organización sería válido solamente para las empresas fabriles. Si bien las representa en mayor intensidad, no es menos cierto que él sirve para cualquier tipo de empresa con pequeñas adaptaciones y modificaciones. Al lograr aplicarlo en forma general a cualquier tipo de empresa del estado, se logra que el enfoque de la contabilidad de costos sea uniforme a través de ellas.

422. Si bien el esquema cubre perfectamente una empresa fabril de cualquier tipo, se necesitará hacer sólo pequeñas adaptaciones para aplicarlo a las empresas no fabriles y abarcar así toda la clasificación de las empresas del estado y organismos descentralizado como es, por ejemplo, una empresa no fabril del tipo comercial. Por definición se dijo de ella que no produce los artículos que vende. En ese caso el esquema se le aplica con toda intensidad en lo relativo a las funciones de ventas y administración general y en cambio la función producción será nula y desaparecerá. Esto último no quitará válidez al planteamiento general. Así también, en el esquema para un hospital sería aventurado pensar en la función ventas bajo el criterio que se ha señalado anteriormente, por lo que puede suponerse que no existirá. En cambio, la administración general tiene suma importancia dentro de su estructura. Por su parte la función producción estará representada por todos los organismos internos del hospital que en forma directa o indirecta "producen" salud, vale decir las clínicas, pabellones quirúrgicos, lavandería, banco de sangre .etc. Por lo tanto, también

sería aplicable en este caso al citado esquema.

423. Definido el esquema de organización general como aplicable a cualquier tipo de empresa del estado, es interesante relacionar este esquema con la contabilidad de costos, que lo utilizará en su criterio para determinar los costos. Así planteado el problema, la técnica contable determinará costos para cada una de las funciones señaladas. Esto llevará a la posibilidad que el costo de la función administración general, por ejemplo, se pueda descomponer a su vez en todas las partes que resulte interesante de analizar. Si a esto se agrega que se clasifique cada función de la empresa según el criterio sustentado por la técnica presupuestaria por programa, se podrá tener un elemento de indespechadas posibilidades como se señalará más adelante.

Características contables

424. Sin duda de lo establecido la nota superioridad en el terreno contable y administrativo que muestra la empresa privada frente al sector gubernamental. Esta amplia su remacía puede preservarse casi exclusivamente frente al gobierno central, teniendo menos válidez en comparación con las empresas del estado y organismos descentralizados. Ellos, por su mismo independencia administrativa han podido y pueden asimilar todo el desarrollo de la técnica contable y aplicarlo internamente, lo que significa beneficios y posibilidades enormes en el terreno de su administración. Esta asimilación se encuentra reflejada perfectamente en las empresas públicas suecas. En Contabilidad Pública y Ejecución del Presupuesto (3) se señala como una característica del sistema sueco que, las empresas calculan sus utilidades por el método de valores devengados, según las prácticas comerciales tradicionales".

(3) Véase Maciones Vridas, Contabilidad Pública y Ejecución del Presupuesto, Depto. de Asuntos Económicos, N.Y. 1953, pág. 135.

425. Características de la contabilidad general. La contabilidad general de la empresa del estado y de los organismos descentralizados podrá tener las mismas características que la de las empresas privadas. Será inevitable en este caso, el principio contable de la "partida doble". Como esquema básico operará una codificación de cuentas que deben considerar los siguientes grupos fundamentales: (4)

a) Cuentas de activos.

b) Cuentas de pasivos.

c) Cuentas de capital.

d) Cuentas de orden o responsabilidad.

e) Cuentas de ganancias o ingresos.

f) Cuentas de pérdidas o gastos.

426. Indudablemente que no podría, ni siquiera un esquema general, mostrar la amplia división interna de cada grupo con las variadas posibilidades que aparecen las empresas del estado y los organismos descentralizados. Pero, puede darse en cambio, una definición general de cada grupo para fijar su campo de acción.

427. Las cuentas de activos son aquellas que representan lo que la empresa posee en un momento dado. La clasificación de los activos varía de país en país pero pueden considerarse, en general como representativos, en este grupo, los activos fijos o inmovilizados, los activos circulantes (activos realizables, disponibles, etc.) y los activos nominales.

428. Las cuentas de pasivos son aquellas que representan lo que la empresa adeuda en un momento dado. En algunos países es válida la clasificación de pasivos a corto y largo plazo y pasivos transitorios.

---

(4) Esta clasificación está basada en la práctica corriente de las empresas chilenas.

429. Las cuentas de capital muestran el valor del capital aportado a la empresa y las reservas acumuladas por ello. En el caso de la empresa del estado, es posible clasificar el aporte en o capitales provenientes del estado y capitales provenientes de particulares, cuando esta situación se presenta.

430. Las cuentas de orden o responsabilidad, como su nombre lo indica, muestran la responsabilidad que surge de ciertas transacciones. Ellas no afectan momentáneamente el activo o pasivo de la empresa, pero pudieran llegar a afectarlo al realizarse dicha responsabilidad. Estas cuentas son una vez de alerta en la contabilidad.

431. Las cuentas de ganancias o ingresos representan los conceptos por los cuales la empresa percibe el dinero o los ingresos . Señalar los item que producen las ganancias.

432. Las cuentas de pérdidas o gastos señalan la clasificación que se ha hecho de los diversos item que constituyen el costo de la empresa. Aquí puede señalarse, a manera de clasificación, la importancia del esquema de organización general expuesto anteriormente. La aplicación de ese esquema permitirá concentrar y conocer los gastos de ventas, los gastos de administración y los gastos de producción.

433. Cualquier sistema contable por partida doble, funciona con ciertos registros fundamentales que no hacen excepción de la empresa del estado y que son:

a) Libro diario.

b) Libros mayores.

c) Cuentas individuales o de detalle.

434. El Libro Diario es un registro cronológico de todas las operaciones contables . Puede asumir la forma de un registro único, dependiendo del volumen e

importancia de las operaciones, o sea, dividirse por materias. En este último caso, es posible encontrar el libro diario de ventas, de caja, de compras, etc.

435. Los Libros mayores representan una concentración por materia de las operaciones contables.

436. Las cuentas individuales representan desglosses necesarios de los libros mayores. Así por ejemplo, la cuenta del mayor que representa los gastos a pagar se desglosa en lo que se adeuda a cada persona (cuenta individual).

437. Tanto la relación que existe entre estos registros, así como el formato de los mismos, depende indudablemente de las características y necesidades administrativas de cada empresa. Aquí se ha señalado como una visión muy general.

438. Finalmente, y como una características de la contabilidad general, se hace necesario señalar la posibilidad de utilizar plenamente una serie de conceptos contables que permiten la mejor determinación de costos y administración financiera. En estos conceptos se encontrará los gastos devengados, cálculos de reservas y provisiones, entre varios más que se presentarán oportunamente.

439. <u>Características de la contabilidad de costos.</u> Se hace necesario definir la contabilidad de costos como un sistema aparte de la contabilidad general. Este sistema funciona en forma paralela a la contabilidad general y con su metodología propia permite el cálculo y análisis de los costos totales y unitarios. Además, permite la contabilización de dichos costos y proporciona ayuda a producir estados financieros más reales y confiables.

440. La contabilidad de costos cuenta con una gama de registros y sistemas, en los cuales concentra la información requerida. A esa información le aplica la

técnica del cálculo de costos, que depende del sistema utilizado y produce los resultados requeridos (5). Más adelante se explicarán, en este mismo capítulo, los criterios que utiliza la contabilidad de costos en su metodología. Entre esos criterios se pueden señalar el proceso de asignación de costos, prorrateo de gastos, etc.

441. Para mostrar gráficamente la relación que existe entre la contabilidad general y la contabilidad de costos se ha preparado el Cuadro VIII-1. En este cuadro se representa la contabilidad general como un canal por el cual fluye la información contable. La contabilidad de costos toma de ese canal una parte del cauce de la información y la desvía hacia su propio sistema. En él, la procesa de acuerdo a su propia metodología, para devolverla finalmente a la contabilidad general. En esta devolución se están contabilizando los resultados obtenidos por el sistema de contabilidad de costos.

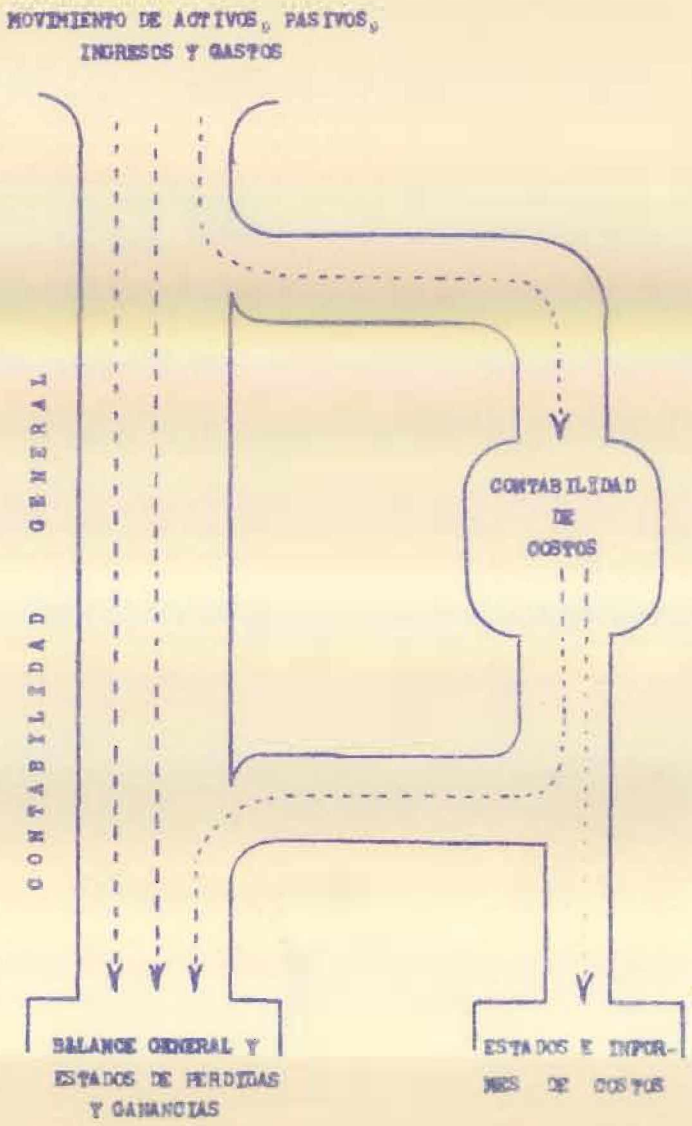
442. Esta representación sería válida para el caso en que el sistema de contabilidad de costo utilizado fuera uno solo. Pero, se ha señalado la posibilidad que dentro de la empresa hubiese necesidad que funcionara más de un sistema. En ese caso se presenta la necesidad de desviar parte de la información del sistema central de contabilidad de costos a un segundo sistema. En el Cuadro VIII-2 se podrá visualizar esta nueva desviación. Los datos de la contabilidad general se llevaron a la contabilidad de costos central. De ella, una parte se desvió a un segundo sistema de contabilidad de costos que abarca un sector específico de la empresa con modalidades diferentes al central. Una vez que este segundo sistema ha elaborado sus datos los devuelve al sistema central y este a la contabilidad general.

---

(5) Ver clasificación de las empresas del estado en este mismo Capítulo.

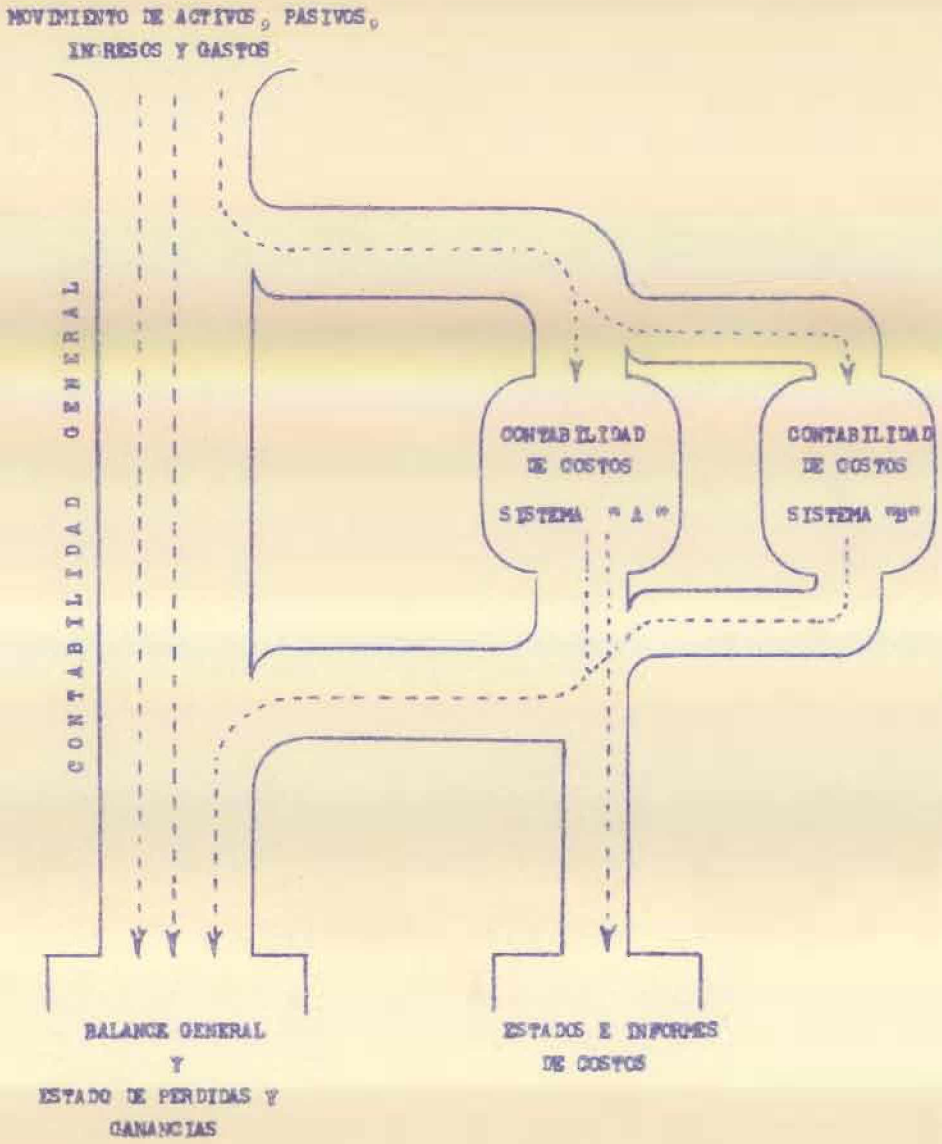
CUADRO VIII-1

RELACION ENTRE LA CONTABILIDAD GENERAL Y LA CONTABILIDAD DE COSTOS.



CUADRO VIII-2

FUNCIONAMIENTO DE DOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE COSTOS SIMULTANEAMENTE.



Ubicación y presentación de las empresas del estado en los presupuestos por programas

443. El presupuesto por programas es un instrumento de planificación y control del desarrollo de gran trascendencia en la administración económica de un país. Sus planteamientos de presentación y clasificación son bastante claros y específicos cuando ellos se refieren al poder central. Pero, al abarcar el presupuesto por programas todo el sector público, se hace necesario incluir en dicho presupuesto todo lo relacionado con las empresas del estado. Mucha más importancia adquiere este último desde el momento que cada día el gobierno traduce su acción en nuevas y más importantes empresas del estado, cuya acción económica cada vez es más fuerte y poderosa en las economías de los países.

444. Estas razones pueden llevar a la conclusión de lo importante que resulta la definición del problema de ubicación y presentación de los resultados y acciones de las empresas del estado en los presupuestos por programas. Aún más, las modalidades de las técnicas presupuestarias y contables deberían permitir ejercitar a la empresa del estado la eficiente autonomía administrativa que se les pretende otorgar. Por ello, se presentará en esta parte del presente capítulo un esquema de las modalidades contables y presupuestarias para cumplir con los propósitos de información y control, dándoles sin una flexibilidad básica en el terreno de su acción administrativa.

Condiciones básicas del esquema presupuestario y contable

445. Deben aceptarse ciertas condiciones básicas que deben regir el planteamiento de un esquema presupuestario y contable para las empresas del estado. Estas condiciones básicas están relacionadas por una parte con los requerimientos

de información para el planificador y para el contribuyente.

446. El presupuesto por programa define lo que el gobierno realiza con los valores que están a su disposición. Como la empresa del estado forma parte del sector público, ella debe informar también de lo que "hace" con los fondos que están a su disposición. Debe informar cuales son las metas que la empresa cumplirá y cual es su contribución al desarrollo o desenvolvimiento del país.

447. Se hace necesario aclarar el concepto que significa "los fondos que están a su disposición". Si sólo se dedicara este concepto a la contribución que el gobierno proporciona a la empresa del estado, sólo se necesitaría que ella informara del destino que dará a los fondos que reciba a través de un presupuesto. Pero ello limitaría el procedimiento de administración interna en la empresa, dándole una rígidez de operación que precisamente se quiere evitar.

448. Por otra parte, es posible concluir que, en muchos casos, la cuenta de ingresos totales de la empresa del estado no está sólo en el aporte que el estado realiza para financiamiento o como aporte a su capital. Por este motivo si sólo se informara en forma restringida sobre el aporte del estado, no se reflejaría en el presupuesto del sector público la total ubicación de la empresa del estado, ya que no consideraría esta información los ingresos propios de ella.

449. Esto último no significa que la empresa del estado deba necesariamente mantener un régimen, con respecto a sus ingresos y gastos idéntico al del gobierno central. Se ha dicho que la mayor ventaja administrativa está en la autonomía, pero, esa autonomía no limita las posibilidades de integrar en el presupuesto central toda la información relativa a la empresa.

450. Esta condición de integración de la información, podría llevar a tener que incluir a la empresa del estado en ciertos aspectos de la clasificación contable

del gobierno central, por ejemplo, que utilice el mismo clasificador de gastos e ingresos, las mismas cuentas contables, etc. Como el campo de acción de las empresas del estado es muy diverso, amplio y sobre todo muy diferente en su operación al del gobierno central, esto puede resultar un perjuicio ayer o dentro de la gestión administrativa contable de ella, por lo que la información debe atenerse por un sistema absolutamente separado.

451. Sin embargo, puede incluirse en forma anexa - como se verá en las páginas siguientes - en el presupuesto general de la Nación, la información correspondiente a todas y cada unas de las empresas del Estado, de tal modo de tener un cuadro completo del sector público con el fin de que el planificador así como también el contribuyente, estén informados en detalle de la forma en que el estado invierte los ingresos que obtiene.

Ubicación de la empresa del estado en el presupuesto central

452. La empresa del estado se encontrará ubicada en el presupuesto central como un valor neto. Este valor neto estará dividido en dos conceptos: el aporte del estado en financiamiento del déficit de operación y el aporte del estado para aumentar su capital. "El resumen de las cuentas presupuestarias del gobierno de Suecia sólo refleja el resultado neto de las operaciones de las empresas públicas". Esta es una afirmación dada por Contabilidad Pública y Ejecución del Presupuesto (6) Este tipo de ubicación tiene grandes ventajas para la aplicación contable posterior. Indudablemente que como información no podría restringirse más. Por ello más adelante se propone la presentación adicional que suplirá esta deficiencia

(6) PACIONES PEIDAS, Contabilidad Pública y Ejecución del Presupuesto, Depto. de Asuntos Económicos I.Y. 1956, pag. 175.

453. El hecho de presentar a la empresa del estado como un valor neto en el presupuesto central, tiene la gran ventaja contable que se necesitaría sólo una o dos cuentas en la contabilidad central para operar la relación entre ambas partes. Esa cuenta contable representa una cuenta corriente de la empresa del estado. Por su parte, en la contabilidad de la empresa la relación la puede mostrar una cuenta que refleja el ingreso por el concepto de aporte del estado y su correspondiente ingreso a caja (partida doble). Esto significa una gran simplificación contable en ambos lados.

Presentación de la empresa del estado en el presupuesto central

454. Se señaló anteriormente que la Empresa del estado logra su ubicación en el presupuesto central por medio de valores netos. Si bien esta alternativa otorga una gran facilidad y flexibilidad contable, tanto en la contabilidad central como en la contabilidad general de la empresa, no es menos cierto que representa una información muy restringida para el planificador y el contribuyente. Por lo tanto, debe darse alguna información complementaria para lograr la visión completa de lo que la empresa del estado representa dentro del sector público. Esta visión se logra presentando un anexo que se agregaría al presupuesto central y que permite la completa evaluación de ella. Este anexo incluiría tres elementos fundamentales:

a) Presupuesto por programa interno.

b) Balance general.

c) Estado de pérdidas y ganancias.

455. Estos tres elementos o estados financieros no limitan indudablemente la posibilidad de confección de otros estados financieros que permitan un análisis total de la empresa, tanto en los aspectos financieros como económicos.

456. Presupuestos por programa interno. Esta parte del anexo presentará, en la misma forma que para el gobierno central, toda la información presupuestaria por programas y objeto de gastos interno de la empresa. Estará los niveles de actividades y las metas que cumplirá la empresa y para cada uno de ellos los correspondientes costos totales y unitarios. Con esto se tendrá la visión completa de lo que la empresa "hará" en el período.

457. Balance general. Mostrará la situación de activos, pasivos y capital de la empresa. Esto proporcionará los antecedentes que permiten el estudio y la consideración financiera de ella. Aquí se podría visualizar el aporte del estado al capital de la empresa.

458. Estado de Pérdidas y Ganancias. Mostrará el estado de los ingresos y gastos de la operación de la empresa. En ella se encontrarán reflejados los aportes del estado para el financiamiento de ella.

459. Estos tres elementos o estados financieros no limitan indudablemente la posibilidad de confeccionar otros estados financieros que permiten un análisis más acendado aún de la empresa tanto en los aspectos financieros como económicos, pero ellos no deben necesariamente ser incluídos en el anexo del presupuesto, sino pueden ser utilizados para su administración financiera interna.

460. Con el sistema propuesto puede lograrse la descentralización total de la contabilidad y estados financieros de la empresa del estado. En cambio, si por el contrario, se pretendiera incluir la totalidad de las cuentas de la empresa en el presupuesto y contabilidad central podría llegarse a una centralización muy perjudicial, que entrabaría la administración y la marcha de la empresa, obligándola a asimilar mucho de los conceptos y sistemas en uso en el gobierno central.

Fraccionamiento por precios a través de la economía del estado

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

cambios en el sistema de contabilidad general, pero en el terreno de la contabilidad de costos aparecen cambios fundamentales de clarificación y presentación para adecuarse a la nueva técnica presupuestaria.

466. La nueva técnica presupuestaria es perfectamente aplicable en la empresa del estado en su forma conceptual y de las clasificaciones que utiliza. Su funcionamiento puede cumplirse por medio de la realización de ciertas funciones determinadas. Las funciones están compuestas por una serie de programas internos. Estos a su vez incluyen los sub-programas necesarios para el cumplimiento del programa total. Los sub-programas estarán compuestos por las actividades y proyectos necesarios. La definición conceptual de cada una de estas partes no se aleja en lo más mínimo de las dadas para el presupuesto central.

467. En la empresa del estado se logrará una mejor y más clara asimilación entre las actividades y proyectos con las respectivas unidades ejecutoras, lográndose de esta manera una gran simplificación entre los postulados presupuestarios y el cálculo de costos. En general, los sistemas de costos operan sobre una base departamental, que normalmente corresponde con las unidades ejecutoras. Este último dará como consecuencia un sub-producto muy interesante. Por su autonomía de administración las empresas del estado pueden adecuar con mucha flexibilidad su organización a las necesidades operativas. Si a ésto se agrega que la operación se expresará ahora a través de programas, sub-programas y actividades o proyectos, la organización interna se puede también asimilar a esos objetivos. En otras palabras, la organización de la empresa se estará perfeccionando por medio de la formulación y ejecución del presupuesto interno y corresponderá a las necesidades clarificadas de operación de la empresa. Al lograrse el perfeccionamiento interno de la empresa se estarán mejorando las posibilidades de conseguir los objetivos buscados por medio de una organización eficiente. Es necesario

recordar que la organización de una empresa responde a las necesidades de operación para cumplir sus objetivos.

468. El sistema de contabilidad de costos que opere en estas circunstancias se acomodará a las clasificaciones y necesidades de información establecidas por el presupuesto por programas interno de la empresa. Ello no incide que siga utilizando la metodología impuesta por la técnica y experiencias de esa rama contable.

Esquema general del presupuesto interno por programas (7)

469. Para formarse una idea del significado del presupuesto interno por programas se presenta a continuación una enunciación general de los programas, sub-programas y actividades de la empresa. Al confeccionar este esquema, se tiene como ejemplo una empresa del estado constituída por una fábrica de calzado que tiene su propio sistema de distribución en el país. Se supone, además que esta empresa trabajará con la modalidad de lotes de producción. Esto último define inmediatamente el sistema de contabilidad de costos que utiliza. En general las actividades se identifican con las unidades ejecutoras, o bien, estas últimas se han adecuado a las actividades que se hace necesario realizar para cumplir los diferentes programas. Podrá notarse la similitud que existe entre los programas formulados y las funciones básicas que debe cumplir la empresa en su funcionamiento. Al uniformar este sistema en la totalidad de las empresas del estado, indudablemente, dá todas las posibilidades de comparación entre ellas.

---

(7) En el Anexo VIII-A se presenta un ejemplo de presupuesto por programa interno para la Empresa Colombiana de Aeródromos. En él podrá notarse la similitud con la clasificación presentada en el esquema propuesto para el presupuesto interno por programa.

PROGRAMAS	SUB-PROGRAMAS	ACTIVIDADES
100 ADMINISTRACION GENERAL	110 Dirección	111 Gerencia General 112 Directorio. 113 Secretaria.
	120 Asesorías.	121 Legal 122 Administrativa.
	130 Financiero	131 Finanzas. 132 Tesorería. 133 Presupuesto.
	140 Personal.	141 Personal. 142 Bienestar. 143 Servicio Médico.
	150 Contabilidad.	151 Contabilidad General. 152 Contabilidad de Costos. 153 Cuentas Corrientes. 154 Sistematización de datos. 155 Compras.
	160 Contraloría	161 Contraloría. 162 Auditoría interna. 163 Inventarios.
200 VENTAS.	210 Dirección.	211 Gerencia de ventas. 212 Sub-gerencia de ventas.
	220 Ventas.	221 Distribuidores locales. 222 Distribuidores provinciales. 223 Ventas técnicas. 224 Ventas al detalle.
	230 Promoción.	231 Estudios de mercados 232 Publicidad y propaganda.
300 ADMINISTRACION DE LA PRODUCCION.	310 Dirección	311 Gerencia Técnica.
	320 Investigación y Desarrollo	321 Experimentaciones. 322 Diseño de Productos. 323 Ingeniería Industrial 324 Laboratorio químico.

PROGRAMAS	SUB-PROGRAMAS	ACTIVIDADES
	330 Control de Producción.	331 Control de materiales. 332 Planificación. 333 Control de calidad
400 SERVICIOS A LA PRODUCCION	410 Mantención y reparaciones.	411 Mantención eléctrica. 412 Mantención mecánica. 413 Mantención de edificios. 414 Mantención de patios y jardines.
	420 Transporte y movilización.	421 Transporte interno. 422 Transporte externo. 423 Garage.
	430 Generales.	431 Bodegas. 432 Comedor y casino. 433 Luz y energía. 434 Vigilancia y porterías.
500 PRODUCCION	510 Preparación de materiales y partes	511 Cortes de cuero 512 Cortes de suelas. 513 Preparación de plantillas. 514 Preparación de tacos.
	520 Ensamble de partes y armado.	521 Armado de cortes de cueros. 522 Armado de forros interiores. 523 Armado de calzado. 524 Ensamble de calzado.
	530 Terminación y embalaje.	531 Terminación, lustre y abrillantado. 532 Embalaje del calzado.

470. El análisis por item de gasto de cada una de las actividades se logra al aplicar la clasificación de gastos de la empresa a cada una de ellas.

471. Al igual que en el presupuesto central cada una de las actividades presenta asociada esta la clasificación de gastos, las metas internas a alcanzar y toda su información de identificación y costos globales y unitarios. En las actividades-centros conductores a producción se hace necesario agregar un último desglose. Este sería especificar las tareas que cumplirá cada actividad para desarrollar su totalmente. Esto significa, identificar las tareas con las diferentes "órdenes de producción" que se realizarán durante el período que cubre el presupuesto. En otras palabras, planificar la producción del período a sus correspondientes costos unitarios por cada una de las actividades.

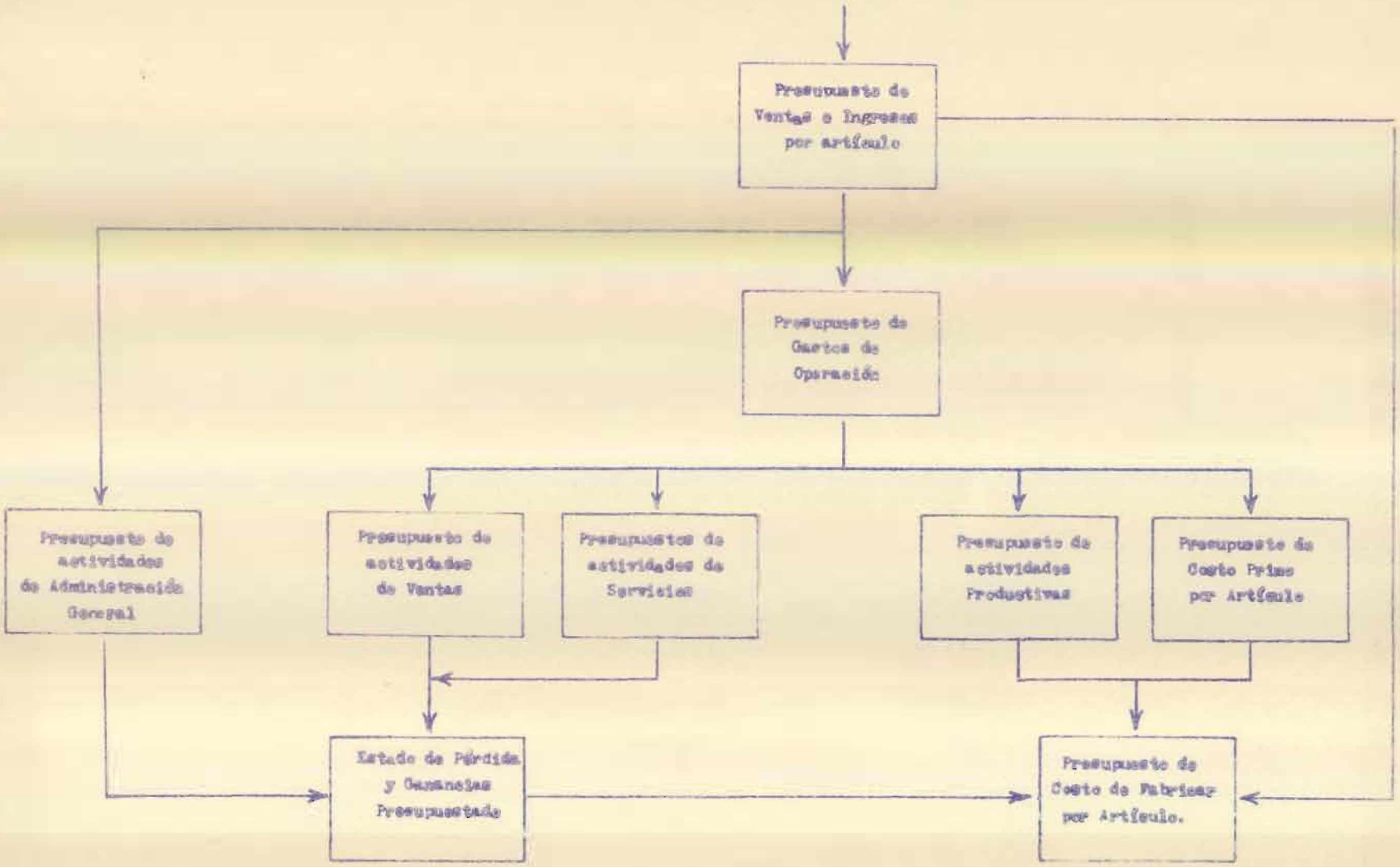
Relación de la formulación del presupuesto interno

472. En el Cuadro VIII-3 se presentan las relaciones y interacciones que se sus-citan de la formulación del presupuesto interno. Podrá notarse en este Cuadro la similitud de él con la presentación que se hizo de los sistemas de contabili-dad de costos de los diferentes sistemas.

473. En el caso de la empresa facril todo el proceso de formulación del presupuesto se inicia al estimar el presupuesto de ventas. El presupuesto de ventas debe-rá incluir en su presentación la cantidad y valores que se estima vender por cada artículo. Esta estimación, en comparación con los stocks de artículos terminados, fija la cantidad a producir para cumplir ese nivel de venta. Con estos dos ante-cedentes, cantidad a vender y cantidad a producir, se conocen el resto de las [illegible] necesarias para abarcar toda la empresa.

C U A D R O VIII - 5

RELACIONES EN LA FORMULACION DEL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS INAERUC



474. La formulación de los presupuestos parciales cubre dos aspectos; el presupuesto de cada una de las actividades y el presupuesto del costo primo (material y mano de obra directa) por artículos. El presupuesto de las actividades de fabricación pasa a reunirse con el costo primo por artículo, constituyendo de este modo el presupuesto de costo de fabricar cada artículo. Este costo de fabricar por artículo en unión con los presupuestos de las actividades de administración general y de ventas, constituyen finalmente el estado de pérdidas y ganancias presupuestado para la empresa en cuestión.

A N E X O V I I I - A

EMPRESA COLOMBIANA DE AERODROMOS

Fué creada por medio del Decreto Ley Nº 3269 del 10 de Noviembre de 1954.

Funciones Principales:

1. Construir, organizar, administrar, operar y mantener los aeródromos y los demás servicios necesarios para la navegación y transporte aéreos.

2. Adquirir los bienes inmuebles necesarios para el establecimiento, ampliación y desarrollo de todos sus servicios.

3. Celebrar toda clase de contratos que faciliten el cumplimiento de las funciones de la Empresa.

PRESUPUESTO DE INGRESO Y GASTOS

Ingresos	Presupuesto 1962	Gastos	Presupuesto 1962
I. Ingresos Corrientes.	17.600.000	I. Gastos de Consumo....	17.479.479
II. Aportes.....	25.000.000	II. Gastos de Capital....	32.000.000
		III. Gastos de Transferencia.....	520.521
Sub-total	42.600.000		
III. Recursos no Provenientes del Presupuesto Nacional.....	7.400.000		
T o t a l	50.000.000	T o t a l	50.000.000

PRESUPUESTO DE INGRESOS

C o n c e p t o	P r e s u p u e s t o
I. INGRESOS CORRIENTES	19.900.000
1. Servicios y productos	12.000.000
a. Aterrizajes.....	9.700.000
b. Radiocomunicaciones.....	2.200.000
c. Estacionamientos.....	100.000
2. No Provenientes de Explotación	1.900.000
a. Arrendamientos.....	1.400.000
b. Aprovechamientos varios.....	500.000
II. APORTES, AUXILIOS Y TRANSFERENCIAS	25.000.000
a. Del Gobierno Nacional.....	25.000.000

APROPIACIONES para Gastos 1962 — EMPRESA COLOMBIANA DE AEROPUERTOS

Concepto	Presupuesto 1962
III. INGRESOS DE CAPITAL	3.700.000
a. Recursos del Crédito	3.700.000
Total	42.600.000
IV. RECURSOS NO PROVENIENTES DEL PRESUPUESTO NACIONAL	7.400.000
Total	50.000.000

DISTRIBUCION DEL PRESUPUESTO DE GASTOS POR RENGLONES ECONOMICOS

Clave Económica	Concepto	Presupuesto 1962
	GASTOS DE CONSUMO	17.479.479
	A. Sueldos, jornales, primas, vacaciones, cesantías, recompensas	8.781.798
101	I. Remuneración del Trabajo (sueldos, sobresueldos, honorarios, etc.) y gastos de representación del personal civil	7.879.381
102	II. Primas, subsidios, vacaciones, cesantías, recompensas y demás suplementos del personal civil	962.417
	B. Compra de Servicios y Bienes de Consumo	8.697.681
105	I. Compra de Servicios y Bienes de Consumo durables	1.087.950
106	II. Compra de Servicios y Bienes de Consumo finales	7.609.731
	GASTOS DE TRANSFERENCIAS	520.521
	A. Pagos a otras entidades del sector público que no se convertirán en gastos de capital	520.521
804	I. Empresas y otras entidades descentralizadas	520.521
	GASTOS DE CAPITAL	32.000.000
	A. Inversión Directa	32.000.000
	I. Aeropuertos	32.000.000
	Total	50.000.000

DISTRIBUCION FUNCIONAL DE LOS GASTOS

Clave Económica	Concepto	Presupuesto 1962
	GASTOS DE FUNCIONAMIENTO	18.000.000
Programa	I. Dirección y Administración General	520.434
Programa	II. Administración Financiera.....	917.000
Programa	III. Servicios Aeroportuarios-oficinas centrales	314.109
Programa	IV. Auditería y Control.....	465.420
Programa	V. Administración Aeropuerto "Eldorado".....	2.747.931
Programa	VI. Aeropuertos fuera de Bogotá.....	9.299.114
Programa	VII. Construcción de Aeródromos.....	18.300.000
	Total	50.000.000

GASTOS DE FUNCIONAMIENTO

PROGRAMA I

DIRECCION Y ADMINISTRACION GENERAL

Comprende este programa: la Gerencia, Subgerencia, Secretaría, Correspondencia y Archivo. A su cargo está la planeación, dirección y organización de todas las actividades de la Empresa.

Distribución de los Gastos:

Claves Económica	Claves Funcional	Concepto	Apropiación
		Servicios Personales	
101	111	Sueldos del personal de nómina.....	265.000
101	111	Gastos de representación.....	15.000
101	111	Honorarios.....	30.000
102	111	Prima de Navidad	22.085
102	111	Indemnización por vacaciones.....	11.045
		Gastos Generales	
106	111	Materiales y suministros.....	35.000
105	111	Compra de equipo.....	10.000
106	111	Viáticos y gastos de viaje.....	50.000
106	111	Servicios de comunicaciones.....	12.000
106	111	Servicios Públicos.....	18.000
106	111	Impresos y publicaciones.....	7.200
105	111	Mantenimiento y aseguros.....	2.400
106	111	Gastos varios e imprevistos.....	10.204
		Transferencias	
204	111	Empresas y otras entidades descentralizadas (SENA)	32.500
		T o t a l	520.434

PROGRAMA II

ADMINISTRACION FINANCIERA

Está compuesta por tres secciones a saber: Contabilidad, Presupuesto y Control, Tesorería. Tiene a su cargo las funciones técnico-financieras y contables de la Empresa que mediante sus diferentes secciones dirige y examina los ingresos y egresos de la institución.

Distribución de Gastos:

Claves Económica	Funcional	Concepto	Apropiación
		Servicios Personales	
101	111	Sueldos del personal de nómina.....	600.000
102	111	Prima de Navidad.....	50.000
102	111	Indemnización por vacaciones.....	25.000
		Gastos Generales	
106	111	Materiales y suministros.....	80.000
105	111	Compra de equipo.....	20.000
106	111	Viáticos y Gastos de viaje.....	18.000
106	111	Servicios públicos.....	18.000
105	111	Mantenimiento y seguros.....	12.000
106	111	Impresos y publicaciones.....	6.000
106	111	Gastos varios e imprevistos.....	18.000
		Transferencias	
304	111	Empresas y otras entidades descentralizadas (SENA)	70.000
		T o t a l	917.000

PROGRAMA III

SERVICIOS AEROPORTUARIOS OFICINAS CENTRALES

Se compone de dos secciones: una Administrativa y una de Servicios. A su vez, la de Servicios la integran dos grupos: 1. Seguridad y Vigilancia. 2. Concesiones y Arrendamientos.
En general, se encarga de la Administración de todos los Aeropuertos a cargo de la Empresa, dirige y controla la prestación de los servicios así como la seguridad y vigilancia de los mismos. Tiene la facultad para ceder y arrendar los bienes inmuebles de la Empresa.

Distribución de Gastos:

Claves Económica	Funcional	Concepto	Apropiación
		Servicios Personales	
101	111	Sueldos del personal de nómina.....	205.800
102	111	Prima de Navidad.....	17.150
102	111	Indemnización por vacaciones.....	8.570

		Gastos Generales	
106	111	Materiales y suministros.....	10.270
105	111	Compra de equipo.....	15.000
106	111	Viáticos y gastos de viaje.....	60.000
106	111	Gastos varios e Imprevistos.....	6.689
		Transferencias	
204	111	Empresas y otras Entidades Descentralizadas (SENA).....	16.900
		T o t a l	341.109

PROGRAMA IV

AUDITORIA Y CONTROL

Es esta una dependencia de la Contraloría General de la República, y cuya finalidad es el control estricto de todos los Ingresos y Egresos de la Empresa.

Distribución de los Gastos:

Claves Económica	Funcional	Concepto	Apropiación
		Servicios Personales	
101	113	Sueldos del personal de nómina.....	249.000
102	113	Prima de Navidad.....	20.750
102	113	Indemnización por vacaciones.....	10.675
		Gastos Generales	
106	113	Materiales y suministros.....	4.830
106	113	Viáticos y Gastos de viaje.....	5.040
106	113	Gastos varios e imprevistos.....	9.125
106	113	Fiscalización fuera de Bogotá D.E.....	166.000
		T o t a l	465.420

PROGRAMA V

ADMINISTRACION AEROPUERTO "ELDORADO"

Comprende este programa la administración en todas sus fases de el moderno Aeropuerto "Eldorado".

Distribución de los Gastos:

Clave Económica	Clave Funcional	Concepto	Apropiación
		Servicios Personales	
101	111	Sueldos del personal de nómina.....	1.008.780
102	111	Prima de Navidad.....	87.700
102	111	Indemnización por vacaciones.....	43.850
		Gastos Generales	
106	111	Materiales y suministros.....	120.000
106	111	Servicios públicos.....	600.000
105	111	Mantenimiento y aseguros.....	761.000
106	111	Gastos varios e imprevistos.....	53.881
		Transferencias	
204	111	Empresas y otras entidades Descentralizadas (SENA)	72.680
		Total.....	2.747.991

PROGRAMA VI

AEROPUERTOS DE FUERA DE BOGOTA

Comprende la administración en general de todos los Aeropuertos y Aeródromos que funcionan en el país con excepción del Eldorado que debido al volumen de pasajeros y categoría, requiere una administración por separado.

Distribución de los Gastos:

Clave Económica	Clave Funcional	Concepto	Apropiación
		Servicios Personales	
102	111	Sueldos del personal de nómina.....	2.939.371
102	111	Prima de Navidad.....	265.930
102	111	Indemnización por vacaciones.....	133.537
		Gastos Generales	
106	111	Materiales y suministros.....	4.918.180
106	111	Viáticos y gastos de viaje.....	85.105
106	111	Servicios públicos.....	201.094
106	111	Gastos varios e imprevistos.....	550.241
		Transferencias	
204	111	Empresas y otras entidades descentralizadas (SENA).....	202.466
		Total.....	9.299.114

PROGRAMA V I

SERVICIO DE COMUNICACIONES

Con el fin de lograr una mayor rapidez y una mejor eficiencia, la ECA ha resuelto separar la administración de los servicios de comunicaciones de la administración general.

Distribución de los Gastos:

Claves Económica	Funcional	Concepto	Apropiación
		Servicios Personales	
101	255	Sueldos del personal de nómina.....	2.508.420
102	255	Prima de Navidad.....	160.475
102	255	Indemnización por vacaciones.....	104.600
		Gastos Generales	
106	255	Materiales y suministros.....	250.000
105	255	Compra de equipo.....	287.510
106	255	Viáticos y gastos de viaje.....	150.180
106	255	Servicios públicos.....	18.000
106	255	Impresos y publicaciones.....	51.600
106	255	Gastos Varios e Imprevistos.....	72.232

		Transferencias	
204	255	Empresas y otras entidades Descentralizadas (SENA)	185.375
		T o t a l	3.708.992

V. Sección de Equipo Mecánico:

1. Grupo de Control de Vehículos y Maquinaria
2. Grupo de Talleres e Inspección
3. Grupo de Talleres

VI. Sección encargada del estudio, planeación, construcción y mantenimiento de los Aeropuertos.

PROGRAMA I

ESTUDIOS CONSERVACION Y AMPLIACION DE AERODROMOS

Contempla este programa lo relacionado con estudios, proyectos, ampliación y conservación de las diferentes obras en: 28 aeropuertos que cuentan con pista terminal de pasajeros y servicios completos de radio-comunicaciones; 50 aeródromos que tienen pista y servicios de comunicaciones; 13 estaciones auxiliares de algunos aeropuertos o aeródromos en el servicio de radiocomunicaciones.

Distribución de los Gastos:

Claves Económica	Claves Funcional	Concepto		Apropiación
437	255	Proyecto 1.	Zona Norte - 23 aeropuertos	1.200.000
437	255	Proyecto 2.	Zona Central - 23 aeropuertos	1.100.000
437	255	Proyecto 3.	Zona Oriental- 17 aeropuertos	600.000
437	255	Proyecto 4.	Zona Sur - 7 aeropuertos	800.000
437	255	Proyecto 5.	Otros estudios	300.000
		T o t a l		4.000.000

GASTOS DE INVERSION

PROGRAMA I

SERVICIOS DE INGENIERIA

Está compuesto por seis Secciones, tiene Grupos y una Comisión permanente de levantamientos topográficos.

I. Sección de Construcción y Mantenimiento

II. Sección de Diseño e Interventoría:
   1. Grupo de Arquitectura
   2. Grupo de Interventoría

III. Sección de Instalaciones Eléctricas y Electrónicas:
   1. Grupo de Planeamiento y Control
   2. Grupo de Energía Eléctrica
   3. Grupo de Mantenimiento de Comunicaciones y Ayudas de Navegación
   4. Grupo de Meteorología

IV. Sección Administrativa:
   1. Grupo de Compras y Almacenes
   2. Grupo de Control a Interventoría
   3. Grupo de Almacenes
   4. Grupo de Compras

Distribución de los Gastos:

Claves Económica	Claves Funcional	Concepto	Apropiación
437	255	Adquisición de Equipos Complementarios:	
437	255	Proyecto 1: C° E. Halaby & Cía. Equipos de Neocata.....	264.302
437	255	Proyecto 2: Otis Elevator Co., contrato N° 2 escaleras.....	133.573
437	255	Proyecto 3: Otis Elevator Co., contrato N° 3 escaleras.....	145.000
437	255	Proyecto 4: Motores S.A. contrato por dos plantas.....	18.651
437	255	Proyecto 5: Motores S.A. contrato por una Planta.....	80.000
437	255	Proyecto 6: Erdle & Cía. Ltda. contrato por 5 plantas.....	42.659
437	255	Proyecto 7: Held & Cía. Ltda. barredera de pista.....	45.000
437	255	Proyecto 8: Henry R. Jave & Son. barredora de pistas.....	30.786
437	255	Proyecto 9: Para adquisición de plantas eléctricas.....	264.000
437	255	Proyecto 10: Para adquisición de repuestos para plantas.....	600.000

		T o t a l	1 .633.971

Subprograma 3. Terrenos.

Atiende lo relacionado con la "Sucesión Eduardo Jaramillo" con el fin de adquirir unos terrenos para la Empresa "ECA".

Distribución de los Gastos:

Claves Sección	Funcional	C o n c e p t o	A p r o p i a c i ó n
438	255	Sucesión Eduardo Jaramillo.....	850.000
		T o t a l	850.000

PROGRAMA II

ADQUISICION DE EQUIPOS DE RADIO, AYUDAS DE NAVEGACION Y OTROS.

Por medio de sus Secciones de instalaciones eléctricas y las electrónicas, la Empresa ha planeado la adquisición e instalación de los equipos más modernos de radiocomunicaciones y ayudas de navegación que incluso comprende los radiofaros " VOR ".

Subprograma 1.1. Equipos de Radiocomunicaciones.

Su finalidad principal es dotar a la Empresa de todos los equipos necesarios.

Distribución de los Gastos:

Claves Económica	Funcional	Concepto	Apropiación
437	255	Adquisición de Equipos de Comunicaciones:	
		Proyecto 1: Philips Telecomunicate, contrato Nº 1.....	1.025.000
		Proyecto 2: Philips Telecomunicate, contrato Nº 2.....	1.840.000
		Proyecto 3: Philips Telecomunicate, contrato Nº 3.....	758.549
		Proyecto 4: Philips Telecomunicate, contrato Nº 4.....	175.000
		Proyecto 5: No Allister, contrato por radio faros.....	630.000
		Proyecto 6: Enrique Pérez, Radiocomunicaciones radio faros.....	211.480
		Proyecto 7: Un sistema VOR y NDB de 100 Watts para Cartagena.....	248.000
		Proyecto 8: Un sistema VOR y NDB de 100 Watts Arauca.....	248.000
		Proyecto 9: Un radiofaro moderno para Cúcuta.....	128.000
		Proyecto 10: Un radiofaro moderno para Turbo.....	128.000
		Proyecto 11: Un transmisor NDB simple para Tumaco.....	64.000
		Proyecto 12: Un sistema VOR y NDB de 100 Watts Neiva.....	248.000
		Proyecto 13: Complemento del sistema GNH de Meteorología.....	522.000
		T o t a l	6.226.029

Subprograma 2. Otros Equipos Complementarios.

Comprende especialmente la dotación de equipos como ascensores, plantas eléctricas, barredoras de pista, etc.

PROGRAMA III

TERMINACION OBRAS AEROPUERTO " ELDORADO "

Comprende la iniciación de un plan cuatrienal de obras en el Aeropuerto "Eldorado" y cuyo monto total se ha calculado en $ 5.000.000, destinados a construir un nuevo terminal de carga, así como también construcción de talleres y terminación de los depósitos para Almacenes.

Distribución de los Gastos:

Claves Recursos	Funcional	Concepto	Apropiación
437	255	Nuevas obras en el Aeropuerto Eldorado.....	1.000.000
		T o t a l	1.000.000

PROGRAMA IV

CONSTRUCCION DE AERODROMOS

Comprende la reconstrucción de los aeropuertos de los Llanos Orientales y de la Costa Pacífica; la terminación y mejoras en los Aeropuertos de Barranquilla y Cúcuta, así como también la iniciación de los nuevos Aeropuertos de Cali, Montería y Abrego.

Distribución de los Gastos:

Clave Económica	Clave Funcional	Concepto	Apropiación
437	255	Proyecto 1: Continuación Aeropuerto Barranquilla.....	9.000.000
437	255	Proyecto 2: Continuación Aeropuerto Cúcuta...	3.000.000
437	255	Proyecto 3: Continuación Aeropuerto Providencia.....	500.000
437	255	Proyecto 4: Iniciación Aeropuerto Cali.....	3.000.000
437	255	Proyecto 5: Iniciación Aeropuerto Montería...	1.000.000
437	255	Proyecto 6: Construcción Aeropuerto Abrego...	900.000
437	255	Proyecto 7: Reconstrucción Aeropuerto Llanos Orientales.....	500.000
437	255	Proyecto 8: Reconstrucción Aeropuerto Costa Pacífico.....	400.000
		T o t a l	18.300.000

CAPITULO IX

LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y LAS EMPRESAS DEL ESTADO

475. En este Capítulo se describirán las diferentes modalidades que puede asumir la contabilidad de costos cuando es aplicada a la empresa del estado. Para una mayor claridad, se han agrupado estas modalidades según si son de aplicación general a cualquier sistema de costos, o bien si son de aplicación propia de un sistema en particular. Se presentarán además, los esquemas básicos de los diferentes sistemas, en una forma muy simplificada de tal modo que el lector pueda comparar entre ellos las similitudes y diferencias más importantes que existen entre todos y cada uno de ellos. No se ha hecho una explicación exhaustiva de cada uno de los sistemas, puesto que ello escaparía a los objetivos del presente trabajo y su profundización sólo cansaría al lector ya que, al mostrar en mayores detalles, sólo podría hacerse en forma teórica porque el trabajo no se ha hecho para ninguna empresa específica sino para las empresas del estado en general.

Características generales de la contabilidad de costos en relación al presupuesto por programas interno

476. La implantación de un sistema de contabilidad de costos necesita la consideración de ciertas características generales que resultan casi ineludibles. Estas características acompañan a cualquier sistema independientemente de sus modalidades propias. Estas características generales fueron presentadas, en algunos casos, en capítulos anteriores, cuando ellas era aplicables a los costos de programas del gobierno central.

Clasificación de las funciones fundamentales de la empresa

477. Al presentar en el capítulo anterior el esquema de organización general de la empresa del estado se mostró que la organización de ésta, normalmente se agrupa en tres funciones fundamentales: Ventas, Administración General y Producción. Esta clasificación, mirada desde el punto de vista de la contabilidad de costos, es la que permite que el sistema contable determine los tres costos fundamentales de la empresa: Costo de Vender, Costo de Administrar y Costo de Producir.

478. El costo de cada una de estas funciones resulta de la concentración del costo de los programas que quedan incorporados a ellas.

Clasificación de los centros de costos

479. El sistema de contabilidad de costos que se implante necesita del concepto de centros de costos para operar. Este concepto es necesario para poder agrupar todos aquellos gastos que no son imputables en forma directa al artículo que se fabrica. Este concepto es similar al presentado en el Capítulo IV al presentar los Centros de Concentración de Gastos para el Gobierno Central. En esa parte fué presentada su definición por lo que no se hace nuevamente aquí.(1)

480. Como se explicará más adelante, los gastos de una empresa pueden clasificarse en directos e indirectos. Los gastos directos se asimilan directamente con el producto que se elabora. Los gastos indirectos no pueden ser asimilados directamente por el producto y por eso se concentran por centro de costo en forma primaria y se distribuirlos posteriormente en base a algún criterio.

481. Una clasificación de los centros de costos que no se presentó en el Capítulo IV por no ser utilizable por el gobierno central, es aquella que mira por el tipo de actividad que desarrolla el centro de costo. Los centros de costos,

(1) Véase Capítulo IV , pág.45.

que en la empresa del estado tienen una correspondencia casi perfecta con las unidades ejecutoras, se clasifican según sea la función en la cual están asimiladas. Por lo tanto se encontrarán:

a) Centros de Costos de Ventas.

b) Centros de Costos de Administración general.

c) Centros de Costos de Producción.

482. Los centros de costos de producción a su vez, se clasifican en dos tipos. Los Centros de costos que participan directamente en la elaboración del producto se denominan productivos. En cambio aquellos centros de costos, que pertenecienda a la función de producción, no participan directamente en la elaboración del artículo se les designa como centros de costos de servicios. Esta última clasificación será utilizada más adelante al presentar los costos prorrateados.

483. Al clasificar o individualizar los centros de costos se facilita al sistema la estimación del valor del costo indirecto correspondiente a cada uno de ellos, en otras palabras conocer cual es el valor de los costos de operación de cada centro de costos.

Clasificación de costos

484. Otro elemento fundamental que necesita un sistema de contabilidad de costos para operar es la clasificación de costos. La clasificación de costos es el establecimiento de los diferentes ítems por los cuales resulta interesante analizar la composición del costo de un artículo o de un centro de costos.

485. No puede establecerse una clasificación general de costos que sea aplicable a todas las empresas, pero si se pueden establecer la estructura general que ello debe de seguir. Nuevamente se hace necesario volver a la clasificación de los

funciones de la empresa. Se dijo que uno de los objetivos de esa clasificación era la de determinar el costo de cada una de las funciones que ejercita la empresa. Si el costo de la función es la resultante de la suma de todos sus costos se tendrá lógicamente que, existirán gastos de ventas, costos de administración general y costos de producción o fabricación.

486. La clasificación de costos más amplia es aquella que se aplica en las empresas familiares que poseen su propio departamento de ventas. Se dice que es la más amplia, porque en este caso aparecerán las tres funciones de la empresa. De esta clasificación se pueden deducir las que corresponden a otros tipos de empresas por simple eliminación. Esta clasificación se presenta en el Cuadro IX-1.

487. W.B. Lawrence dá las siguientes definiciones para algunos de los conceptos incluídos en la clasificación:(2)

"Material:

"Material directo es el que se usa en la manufactura de un "producto particular y que puede ser medido y cargado direc- "tamente al costo de ese producto. Ejemplos: el alambre de "cobre utilizado en los motores eléctricos; la madera utili- "zada en la manufactura de muebles; el cuero empleado en la "fabricación de zapatos.

"Material indirecto es aquel que, si bien es necesario para la "fabricación del producto se usa de tal manera que la canti- "dad empleada no se puede medir o cargar directamente al "producto; ejemplo, los materiales que se usan en la fábrica "y que no llegan a constituir parte del producto, como sucede "con los lubricantes, el papel de lija y los desperdicios. "Estos materiales, aunque sean necesarios para la producción, "no se incorporan al producto ni se puede determinar exacta- "mente el importe de los que se han usado en la fabricación "de un artículo particular, como lo son ya siendo una dificul- "tad tan grande que el resultado obtenido después de la in- "vestigación, apertura no compensa el esfuerzo necesario para "conseguirla.

"Mano de obra:

"Mano de obra directa es la que se aplica directamente a la "materia prima con [illegible], y cuyo importe puede cargarse directamente al costo; así sucede, por ejemplo, en el trabajo necesario para colocar

(2) W.B. Lawrence, Contabilidad de Costos, México, Utehá, 1962, pág. 24-25

C U A D R O IX - 1

CLASIFICACION DE GASTOS Y COSTOS

- **COSTO TOTAL**
  - **Costo de Fabricar**
    - Material Directo ..... Item de Gastos
    - Mano de Obra Directa ..... Item de Gastos
    - Gastos de Fabricación
      - Mano de Obra Indirecta ..... Item de Gastos
      - Materiales Indirectos ..... Item de Gastos
      - Gastos Indirectos ..... Item de Gastos
  - **Costo de Administrar** ..... Item de Gastos
  - **Costo de Vender** ..... Item de Gastos

Costo Prime: Material Directo, Mano de Obra Directa

Costo de Operación: Mano de Obra Indirecta, Materiales Indirectos, Gastos Indirectos, Costo de Administrar, Costo de Vender

Se individualiza con el producto a elaborar directamente

Es necesario individualizarlo con los Centros de Costos respectivos

"un motor, para cortar una determinada cantidad de madera, o para "dar forma a un metal.

"Mano de obra indirecta es aquella que no se aplica directamente al "material, sino que se emplea de una manera tan general que resul- "ta imposible cargarla directamente al costo de un producto concreto, "como sucede con las labores de un encargado o jefe de talleres, "que inspecciona la mano de obra directa, pero que no trabaja direc- "tamente sobre el material; o con las de un movilizador, que trans- "porta el material de un sitio a otro de la planta sin alterar la "forma ni la naturaleza de lo que transporta; o con las del contador "de costos, que registra los costos de un artículo, pero que no "interviene en los cambios que experimenta el material.

"Gastos:

"Se llama gasto directo el causado por un producto particular, y "que se puede cargar directamente a ese producto. Puesto que, "generalmente, los gastos tienen una naturaleza de servicios, es "raro que se ha un gastos directos sobre un producto, ya que, prác- "ticamente, todo lo que se puede cargar directamente al producto "se deriva de materiales o mano de obra.

"Se llama gasto indirecto el que no se efectúa en un producto espe- "cífico, sino en la ejecución de los actos generales de la empresa, "como sucede con la depreciación, los impuestos, los seguros, la "adquisición de fuerza motriz, o el costo de cualquier otro servicio "general.

408. El esquema de clasificación deberá adoptarse a cada empresa en particular e indudablemente puede en algunos casos simplificarse al adoptarse en cada empresa un clasificador de gastos por ítem, de orden general.(3) Puede notarse en la clasificación presentada que el ítem sueldos se refleja en varias partes de la clasificación. De esta manera, al juntar las clasificaciones de los centros de costos y el clasificador de gastos general producirá la clasificación dada en el esquema. En el Anexo IX-A se presenta el clasificador de gastos y la clasificación de centros de costos utilizados por el Hospital Clínico de la Universidad de Chile. En la clasificación de centros podrá notarse que ella ha sido simplificada y adecuada a los requerimientos de información del hospital. La clasifica-

(3) Véase el Anexo IX-A. En este caso el esquema propuesto se ha simplificado agrupando los diferentes gastos por ítem generales que son aplicables a todos los centros de costos.

ción de gastos no los separa según ellos correspondan a administración o producción sino que esa separación se logra automáticamente al considerar los gastos de cada centro de costos, puesto que ellos se encuentran clasificados según esos conceptos.

429. A la misma clasificación del hospital citado, podrá notarse que el clasificador de gastos tiene las características indispensables para una institución de este tipo. Se ha alejado de la clasificación de gastos del gobierno central - aunque pueden encontrarse ciertas similitudes - porque los requisitos de información han cambiado. Si se utilizara la misma clasificación del gobierno central se limitaría y forzaría la información de costos para la institución. Si se cambia el ejemplo al caso de una compañía de aeronavegación estatal, se encontrará que la dicotomía del clasificador de gastos será total entre diferentes. Por estas razones al enunciar los clasificadores de gastos es necesario velar por los requisitos de información internos y no forzarla con un criterio de uniformidad total dentro del sector público, que puede resultar más perjudicial que beneficiosa.

430. Todos aquellos gastos que se pueden ser imputados directamente a un producto en elaboración se identifican con los centros de costos. Como al mismo tiempo el tipo de gasto (clasificación por objeto de gasto) permite una segunda clase de identificación, se produce una asociación de ambos conceptos lográndose una de las bases más importante de análisis dentro de la contabilidad de costos.

431. Los costos que se identifican con un centro de costo corresponden a los gastos de operación de la empresa. Como se dijo en el párrafo anterior, la doble clasificación permitirá conocer, dentro de la empresa, el costo de operación de cada centro de costos, analizado por ítem de gasto. Esto resulta válido para cualquier tipo de empresa, ya que en las fabriles se conocerá el costo de opera-

ción de los centros de costos de fabricación (producción y servicios), administración y ventas (y posiblemente en los centros productores de servicios), dependiendo del tipo de empresa.

482. Esta metodología en la agrupación de gastos, dá la máxima posibilidad para establecer presupuestos departamentales y operar con el concepto de programas. Recuérdese que se señaló que en la empresa del estado existe una mayor correspondencia que en el gobierno central, entre el concepto centro de costo y unidad ejecutora.

Aplicación de algunos criterios en el tratamiento de gastos

483. Las características comerciales de las prácticas contables en las empresas del estado, por ejemplo aplicación de una serie de criterios en el tratamiento de gastos que posibilitan que los cálculos de costos sean perfeccionables al extremo de determinar los costos absolutamente reales. Si bien la aplicación de estos criterios es teórica ente aplicable a la determinación del costo en el gobierno central, en la práctica suelen encontrarse obstáculos insalvables para su completa instauración. En cambio ellos son totalmente aplicables, y aún más, absolutamente necesarios en las empresas del estado. Algunos de estos criterios se señalarán a continuación.

484. Gastos devengados. La empresa del estado tiene clara posibilidad de calcular los costos incorporados en sus prácticas contables el concepto de los gastos devengados. Quizás si debiera sentarse como principio, que ella no puede operar sin la aplicación de este concepto.

485. Los gastos devengados están representados por todos aquellos desembolsos realizados en un período y que afectan el costo de otros períodos sucesivos. Al momento de producirse el desembolso, esto pasa a reflejarse en el activo de la empresa. A medida que se produce el consumo real del desembolso este

se rebaja del activo la parte correspondiente del desembolso para ser considerada como gasto. Las porciones que quedan se estimarán como activos a la fecha del balance.

[illegible]. Por muchos casos de gastos pagados por anticipado, dependiendo el número y [illegible] detalles de la naturaleza y las necesidades de la empresa. En todo caso, el [illegible] para el costo se puede calcular sobre las tres bases siguientes.(1)

1.-"La base del tiempo o del uso, cuando el activo se consume aproximada o exactamente en proporción al tiempo transcurrido. Son "ejemplos de ésto: a) la parte anticipada; b) los impuestos "pagados por anticipado; c) los intereses y descuentos anticipados; d) las comisiones anticipadas; e) los anticipos a compradores y empleados; f) los gastos y descuentos no amortizados sobre obligaciones; g) los seguros no vencidos; h) los "gastos diferidos de alterraciones o las mejoras no amortizadas "consideradas algunas veces sobre una base arbitraria)".

2.-"La base arbitraria, cuando el activo expira de tal manera que "sólo un criterio razonable puede servir de guía para el cálculo del gasto apropiado y de los elementos diferidos. Estos "cargos diferidos son discutibles. Son ejemplos de este tipo: "a) Los gastos de organización; b) los gastos diferidos de propaganda y ventas (que algunas veces expira sobre la base "del tiempo o del uso) ; c) los gastos diferidos de desarrollo, "experimentales y de producción".

3.-"La base de inventario, cuando el activo expira sobre la base "del uso. Son ejemplos de este tipo: a) los timbres en existencia; b) las existencias de papelería y efectos de oficina; "c) el inventario de suministros de fábricas".

[illegible]. Habrá notarse que el concepto de gastos devengados involucra dos tipos de [illegible] bien definidos: gastos anticipados e inventarios de bienes almacenables (materiales). El tratamiento contable de los gastos anticipados es relativamente simple. El valor total del gasto se llevará a una cuenta de activo que puede analizarse con tantas subcuentas como gastos de este tipo existan. Los [illegible] al Depto. de Contabilidad de la empresa comunica al Depto. de Costos cual es el valor de los gastos anticipados [illegible] rse a los costos del período.

---

(1) Arthur W. Holmes, Auditoría, Principios y Procedimientos, [illegible], [illegible], 1967, página 255.

El Depto. de Contabilidad podrá llevar este control en forma simplificada por medio de planillas de vencimientos. El problema más complejo está en el hecho de asociar el gasto con la base más adecuada para cargar a los costos la porción que le corresponda. Indudablemente, a medida que la base representa en forma más fiel el gasto utilizado se consigue obtener cifras más ajustadas a la realidad para cargar a los costos del período.

496. El otro concepto de los costos devengados, los inventarios de bienes almacenables, adquiere en la empresa del estado insospechada importancia para la administración de ella. El correcto tratamiento de este concepto lleva a la necesaria aplicación del concepto de control y registro de materiales. Si esta técnica tiene gran importancia en su aplicación en el período corriente, en la empresa del estado resulta fundamental, por las conexiones que ella tiene con la aplicación de otras técnicas de administración interna. En realidad, en términos de administración racional, no puede concebirse una empresa que pudiera funcionar eficientemente sin la aplicación de este concepto.

497. Las modalidades de la técnica de control y registro de materiales son aplicables tanto a los materiales como al inventario de artículos terminados. Los sistemas de registros de varían fundamentalmente de un caso al otro. Indudablemente, que si se consideran los diferentes tipos de empresas del estado, presentados en la clasificación anterior, la importancia relativa de un rubro puede superar al otro. Por ejemplo, en una empresa fabril sin un sistema de distribución propio el control de materiales aplicado sobre las materias primas y materiales superará en importancia al correspondiente a los artículos terminados. En cambio, en una empresa comercial la aplicación tendrá obviamente mayor importancia en el terreno del control de los artículos terminados que se venden al público. Por último, en una empresa fabril con su propio departamento de ventas, no podría establecerse cual de los dos es más importante, porque ambos resultan vitales.

500. La técnica de control y registro de los materiales puede representar el epicentro de información para la aplicación y funcionamiento de otras técnicas de administración de empresas. En general, puede decirse que algunos de los aspectos que pueden relacionarse con ella son[5]:

a) Contabilidad de Costos.

b) Planificación y Control de la Producción.

c) Planificación de Compras.

d) Determinación y análisis de inventarios.

501. Gastos asignados.[6] La operación del sistema de contabilidad de costos necesita de la metodología para la asignación de gastos. Este concepto se aplica en este caso con la misma intensidad y propósito que lo señalado para los centros de concentración de gastos del gobierno central.

502. Gastos prorrateados. Al presentar la clasificación de los centros de costos en este mismo capítulo se individualizaron los correspondientes a la función producción en dos tipos: centros de costos productivos y centros de costos de servicios. Se definieron los centros productivos como aquellos que intervienen directamente en la elaboración del producto. Por su parte, los centros de servicios no participan directamente en la elaboración del producto, sino que dedican su actividad a atender los centros productivos con el servicio que proporcionan. Esta atención, incluso es extensiva a los otros centros de servicio, a la función de administración y a la función de ventas.

503. Sin lugar a dudas que el costo de los artículos producidos o de los servicios prestados, debe calcularse a base de los centros de costos que participan en estas actividades directamente, en otras palabras, el costo de los artículos se determina en los centros de costos productivos. Si se quiere incluir la

(5) Véase L.P. Alford y J.R. Dangs, Manual de la Producción, México, Utehe, 1953, Capítulo V, pág. 363-460.
(6) Véase Capítulo VII, Gastos Asignados, pág. 111

totalidad de los gastos de la función producción en el cálculo de costos, se deberá traspasar los gastos de los departamentos de servicios a los centros o departamentos productivos. Ello permite concentrar en estos últimos la totalidad de gastos y proceder al cálculo de costos de los artículos o servicios producidos.

505. Los gastos que se traspasan de los centros de servicios a los productivos se denominan gastos prorrateados. Este valor se suma a los gastos propios del centro de costo productivo para obtener el valor total imputable al costo de los artículos o servicios producidos.

506. El concepto de gastos prorrateados es absolutamente indispensable en el cálculo de costo en las empresas fabriles. En cambio, en las empresas no fabriles es necesario hacer ciertos distingos, dependiendo del tipo de empresa. Las empresas que prestan servicios, por su similitud del concepto "producción" con las empresas fabriles, tienen necesidad de aplicar este concepto en toda su extensión. Por su parte , tanto en las empresas del tipo financiero como comerciales, la aplicación de los gastos prorrateados significa un gran adelanto en materia del cálculo de costos, ya que esto , más bien, tiende a controlarse por totales (7).

507. Para proceder al prorrateo de los gastos de los centros de costos de servicios, se hace necesario considerar ciertos aspectos básicos del problema. En primer término, determinar la concentración de gastos por centro de costo de servicio. Esto permite , conocer cuales son los gastos de operación de cada uno de ellos, y por ende, el costo del servicio que proporcionan. Por otra parte posibilita la distribución o prorrateo de esos gastos al resto de los centros de costos. En segundo término, se hace necesario ubicar el criterio, o la base,

---

(7) Véanse en el Capítulo VII los conceptos de gastos prorrateados para los centros de administración general del gobierno central, cuyos conceptos son perfectamente aplicables en este caso.

en función de la cual se hará el prorrateo. Esta base está en relación directa con el tipo de servicio prestado. La base o criterio representa la actividad que desarrolla el centro y en función de ella se ejecuta el prorrateo a los otros centros que han hecho utilización del servicio que presta.

507. En último término, en función de la base o criterio que se utilice, para cada centro de servicio, es necesario reunir la información con la cual se ejecuta el prorrateo en cada período de costos. La información que se utiliza para el prorrateo puede clasificarse según sea la posibilidad de obtención de ella. La medición de los servicios prestados puede hacerse según los tres métodos siguientes, dependiendo ello del tipo de información a recolectar y de los medios internos de la empresa:

a) Contadores o medidores automáticos.

b) Información estadística recopilada.

c) Tasas fijas para el prorrateo.

508. Supóngase por ejemplo un centro de costo de servicio "planta eléctrica". Este centro de costo tiene por objeto producir energía eléctrica para abastecer a los otros centros de costos. Los gastos del centro se concentran y se conocerá así el costo de la planta eléctrica. Este costo se distribuye posteriormente entre aquellos centros que utilizan de la energía que ella produce. Para ello es posible utilizar el criterio de los Kwh que consume cada centro de costo. Conocer el consumo de cada centro podría realizarse por medio de la instalación de un medidor en cada uno de ellos. Esto daría la cifra de consumo y posibilitaría el cálculo del valor de gastos que debería absorber por concepto de energía eléctrica. Algunas empresas no tienen estos medidores por diferentes razones. En este caso, puede realizarse un estudio de la capacidad de Kwh instalada en cada centro de costo y confeccionar una tabla con dicha capacidad. Esta tabla

expresada en porcentaje permitiría prorratear el costo de la planta eléctrica en los otros centros de costos. Claro que esta última solución no representa el mismo grado de exactitud que la anterior, pero posibilita la solución del problema.

509. Algunas de las bases o criterios más comunes que se utilizan en el prorrateo de gastos se detallan a continuación :

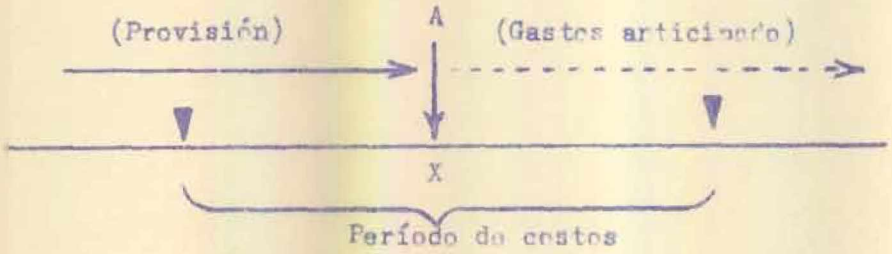
Centro de Costo	Base o criterio
Producción de vapor.	Kilogramos de vapor
Energía eléctrica.	Kilowatts - hora.
Calefacción.	Espacio cúbico ocupado o superficie de radiación.
Restaurant.	N°de empleados.
	N° de comidas servidas.
Servicio Social.	N° de empleados.
Sala - Cuna.	N°de obreras casadas.
Bodegas.	N°de pedidos atendidos o valor de los materiales despachados.
Lavandería.	Kilogramos de ropa lavada.

510. En el Anexo IX-B se presenta la solución al problema del prorrateo de gastos tomado del Manual de Costos del Hospital Clínico José Joaquín Aguirre de la Universidad de Chile. En este Anexo se encontrará para cada centro de costo del hospital la base o criterio que se utiliza en el prorrateo. El problema del hospital es muy interesante por la diversificación de centros de costos que en él existen y la información que es necesario recopilar consecuentemente para poder efectuar el prorrateo.

511. Provisiones. Otro concepto de analizar en la determinación de costos es la inclusión de las provisiones por variados conceptos, dentro de los gastos imputables al costo. Estas provisiones tienen por objeto normalizar ciertos desembolsos que al momento de producirse afectarían sobremanera los costos de ese período. Ellas representan la antitésis de los gastos anticipados.

512. Se dijo en los gastos anticipados que cuando un gasto afectaba períodos sucesivos, se contabilizaban en el activo de la empresa y que posteriormente se descargaba en los costos según una pauta dada y en una sucesión de períodos. Con las provisiones se utiliza un criterio similar, pero en sentido contrario. Se cargan a los costos ciertas cantidades estimadas que se contabilizan como un fondo para cumplir con ciertos gastos cuando ellos se produzcan. Al momento de producirse el evento que ocasiona el gasto, éste no se imputa al costo, porque ya ha sido imputado previamente, sino que se neutraliza con la provisión correspondiente.

513. Gráficamente, la solución puede representarse de la siguiente manera:



Cierto suceso A ocurre en una fecha X. Previamente al suceso A se ha cargado a los costos una provisión para compensar los gastos que se han producido con el acaecimiento del suceso. De esta manera el suceso ha reflejado su efecto en un período más extenso y no afectará exclusivamente los costos del período a que corresponda X, lográndose así una mayor uniformidad en la información.

514. Si se adoptara la solución presentada para los gastos anticipados, al producirse el suceso A, sus gastos se comenzarían a cargar a los costos en períodos posteriores. Esta situación se ha presentado con la línea punteada.

515. Al igual que los gastos anticipados, las provisiones necesitan de una base para proceder a su cálculo en forma similar a la presentada para los gastos anticipados. Conocida esta base se aplica sobre el elemento que tiene relación con la provisión que se calcula. Así muchas empresas calculan una provisión , por ejemplo, para afrontar el pago de las rentas del personal durante el período de vacaciones. Esta provisión se calcula en función del valor de las rentas que se pagan mensualmente a través de las nóminas de sueldos y salarios. El porcentaje que se utiliza, es el resultado de calcular la proporción de las rentas a pagar durante el período de vacaciones con las rentas totales del año.

516. Las provisiones más comunes de encontrar corresponden a:

Provisión para vacaciones.

Provisión para impuestos.

Provisión para gratificaciones y aguinaldos.

Provisión para regalías sociales.

Provisión para gastos de propaganda.

Provisión para deudas incobrables.

Provisión para reparaciones de equipos.

517. Gastos aplicados. Al presentar la clasificación de costos se definieron algunos desembolsos como directos. Ellos se identifican directamente con el producto incorporándose a su costo. Pero, al mismo tiempo existen otros gastos del costo de producción que no pueden identificarse con el producto en elaboración. Así,

se dijo que, se concentran por centro de costo de fabricación y que los servicios traspasan sus costos a los de producción concentrándose en ellos la totalidad de los gastos de fabricación. Cuando esto ocurre se está en posición de distribuir los gastos concentrados en cada centros de producción (gastos propios + gastos prorrateados) entre la producción que han realizado en el período.

518. Por lo tanto, se definirán como gastos aplicados, la parte de los costos de fabricación de un centro de costos productivo, que le corresponden a un determinado producto. El proceso de distribución se conoce con el nombre de aplicación de gastos.

519. La manera más simple de aplicar gastos se presenta en aquellas empresas que elaboran un sólo producto. En este caso, bastará con en cada centro de costos se dividen los gastos de él por las unidades producidas, conociéndose así cuanto le corresponde absorber a cada una de ellas. En este caso resulta evidente que el factor común está representado por la unidad producida.

520. Sin embargo, es posible determinar en la práctica, que la gran mayoría de las empresas han diversificado su producción en gran medida. Por ésto, su producción normal suele incluir una extensa variedad de productos y unidades lo que obliga a pensar en otras bases para poder distribuir los gastos de fabricación. La elección de esta base implica la necesidad de determinar un elemento común que permita la aplicación de gastos de fabricación de tal manera que a cada unidad le corresponda una cantidad de gastos, según sea la utilización de esa base en la elaboración de la citada unidad.

521. En general, la cuota que sirve para aplicar los gastos de fabricación se calcula según la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{GASTOS DE FABRICACION}}{\text{BASE}} = \text{Cuota}$$

522. Las bases que son utilizadas normalmente por las empresas son las siguientes:

1.- Valor de la mano de obra directa.

2.- Horas de mano de obra directa (tiempo).

3.- Horas de máquinas.

4.- Unidad del producto.

5.- Costo del material directo.

6.- Costo primo (valor de la mano de obra directa más el valor de los materiales directos).

7.- Relaciones entre los precios de ventas o de mercado.

523. La elección de una determinada base para la aplicación de gastos depende de las características de producción y del comportamiento de los costos de fabricación. Por esta razón no es posible dar una pauta estricta con respecto a la elección de la cuota a utilizar. De todas maneras se ha podido establecer que existen cuotas que son utilizadas con más frecuencia que otras. Para ésto se incluye a continuación un cuadro tomado del Manual del Contador de Costos:(6)

"Un estudio realizado expresfoso por la Asociación Nacional "de Contadores de Costos de los Estados Unidos, mostró cla- "ramente el grado en que se usaban los diferentes métodos, "así como la popularidad relativa de cada uno en ese momento "(N.A.C.A. Bulletin, Vol.19). El cuadro que sigue se han "dispuesto los distintos métodos por el orden en que se acu- "só que eran preferidos en la industria, teniendo en cuenta "su uso combinado, ya fuera como base primaria o secundaria.

---

(6) T. Lang., Manual del Contador de Costos, México, Utehe, 1955, pág. 1083.

Métodos empleados	Número de compañías: Lo utilizan como base principal o única	Lo utilizan como base secundaria	Total
Costo real de la mano de obra directa.	96	13	109
Horas reales de mano de obra directa.	27	21	48
Horas reales de máquina.	30	13	43
Base del peso (ton. lbs.,etc.)	7	29	36
Horas standard de máquina.	13	22	35
Horas standard de mano de obra directa.	29	4	33
Unidad del producto.	11	18	29
Costo del material.		11	11
Costo primo.	5	5	10
Costo standard de la mano de obra directa.	5	-	5
Varios.	1	2	3
	224	138	362

524. Algunas empresas prefieren utilizar una sola cuota general para aplicar los gastos de fabricación. Para ello se concentra la totalidad de los gastos de fabricación de la empresa y se dividen por la base que se haya elegido. Esta cuota se aplica a cualquier artículo producido en ese período.

525. En cambio otras empresas prefieren la modalidad de calcular una cuota para cada centro de costos productivo. En este método, la cuota de gastos de fabricación de cada centro se aplica sobre los artículos que haya producido cada cual. Aún más, puede suceder que dentro de la misma empresa existan cuotas para gastos de fabricación calculadas con diferente base, porque las condiciones internas y el comportamiento de los gastos de fabricación así lo aconsejen:

Características especiales de los diferentes sistemas de contabilidad de costos

526. Si bien todos los sistemas de contabilidad de costos utilizan o pueden utilizar los conceptos que se presentaron anteriormente, ellos tienen además características propias, especiales, en sus modalidades de operación.

527. A continuación se presentarán los esquemas correspondientes a los sistemas básicos de contabilidad de costos. En la presentación de estos esquemas se analizarán las características especiales de cada uno de ellos y su expresión en términos de operación bajo un sistema de presupuestos por programas interno en la empresa.

Sistemas de contabilidad de costos para empresas fabriles por lotes de producción

528. Se ha definido este tipo de empresas como aquellas en las cuales es posible identificar determinadas unidades o lotes de producción a través de la elaboración. Esta identificación es posible al extremo que los gastos se identifican, o se llegar a identificar, con esos lotes de producción y se determina así el costo de fabricación del artículo identificado.

529. El funcionamiento del sistema se basa en esta posibilidad de identificación entre las unidades y los gastos correspondientes. Por esta razón, el elemento fundamental del sistema está en el funcionamiento contable de las Órdenes de Producción, u Órdenes de Fabricación, u Hojas de Costo por Lote de Producción, etc. (Formulario N°10). Este elemento central permite la identificación de los gastos que les corresponde a las unidades de un determinado lote de producción

y permite, además, conocer al término de su fabricación cuál es el costo total de ella y el correspondiente análisis.

530. Por ésto, se hace necesario que al iniciar la fabricación de un lote de artículos cualquiera, se emitan las correspondiente Orden de Fabricación. Con esta Orden se avisa a las correspondientes dependencias de la empresa y desde ese momento, a medida que transcurre el trabajo, se comienzan a identificar los gastos respectivos con esa orden.

531. El elemento que puede representar la Orden de producción puede variar considerablemente y depende del tipo de empresa a la cual se aplique. En una fábrica de muebles puede representar la producción de un lote determinado de tipo de escritorios. En un astillero, la construcción de un barco. En un garage, la reparación de un tractor. En una empresa constructora, la construcción de un grupo habitacional, etc.

532. Indudablemente, que a medida que la complejidad de la fabricación de un elemento crece, no bastaría con la presentación de una sola orden para amparar todas las fases de ellas. En este caso la elaboración de un elemento puede estar representada por varias órdenes que convergen a un objetivo común. Por ejemplo, sería imposible pedir toda la información en una sola orden para la construcción de un barco. Por ésto, la construcción del total se puede desglosar en diferentes conceptos y etapas y tener una orden para la construcción del casco, otra para la instalación de las máquinas, etc. La suma de todas ellas , daría, por lógica consecuencia, el costo de construcción del elemento deseado.

533. La misma diversidad de posibilidades de aplicación de la orden de producción es la que permite una gran variedad de aplicaciones. Sólo se necesita, como criterio básico, que se pueda identificar el artículo a producir y utilizar este concepto para la imputación de los gastos.

534. Como la producción dentro de la empresa, es un elemento que se desarrolla continuamente, los diferentes lotes de producción se están comenzando, están a media elaboración o se están terminando. Para cada uno de ellos se abre y se mantiene la correspondiente orden de producción, de manera tal, que lo normal será encontrar tantas órdenes como lotes en elaboración hayan. Esto mismo posibilita incluso que un mismo artículo, que se está produciendo en forma simultánea, esté identificado por varias órdenes de producción, si está dividido en varios lotes diferentes. Esto mismo posibilita, al final de la elaboración, que se conozca el costo de cada lote por separado. Continuando con el ejemplo de los astilleros, supóngase que tres barcos gemelos se construirán simultáneamente. En este caso sería posible, si se desea, abrir una orden por cada uno de ellos y determinar su costo separadamente. En ésto podría basarse una serie de análisis que permiten, indudablemente, una mejor administración y un mejor control.

535. En el Cuadro IX-2 se presenta el esquema de funcionamiento del sistema de contabilidad de costos por órdenes de fabricación. Este esquema es válido para una empresa fabril que opera su propio departamento o división de ventas. Si esto último no fuese así, siendo la empresa pura y exclusivamente fabril bastará eliminar la parte correspondiente del esquema.

536. El esquema se genera en la aplicación de la clasificación de costos de la empresa (9) y en la operación central de los registros denominados Órdenes de Producción (10) (Formulario N°10). Los dos elementos del costo primo pasan a registrarse en la orden de producción del artículo para el cual han sido consumido y pedidos expresamente.

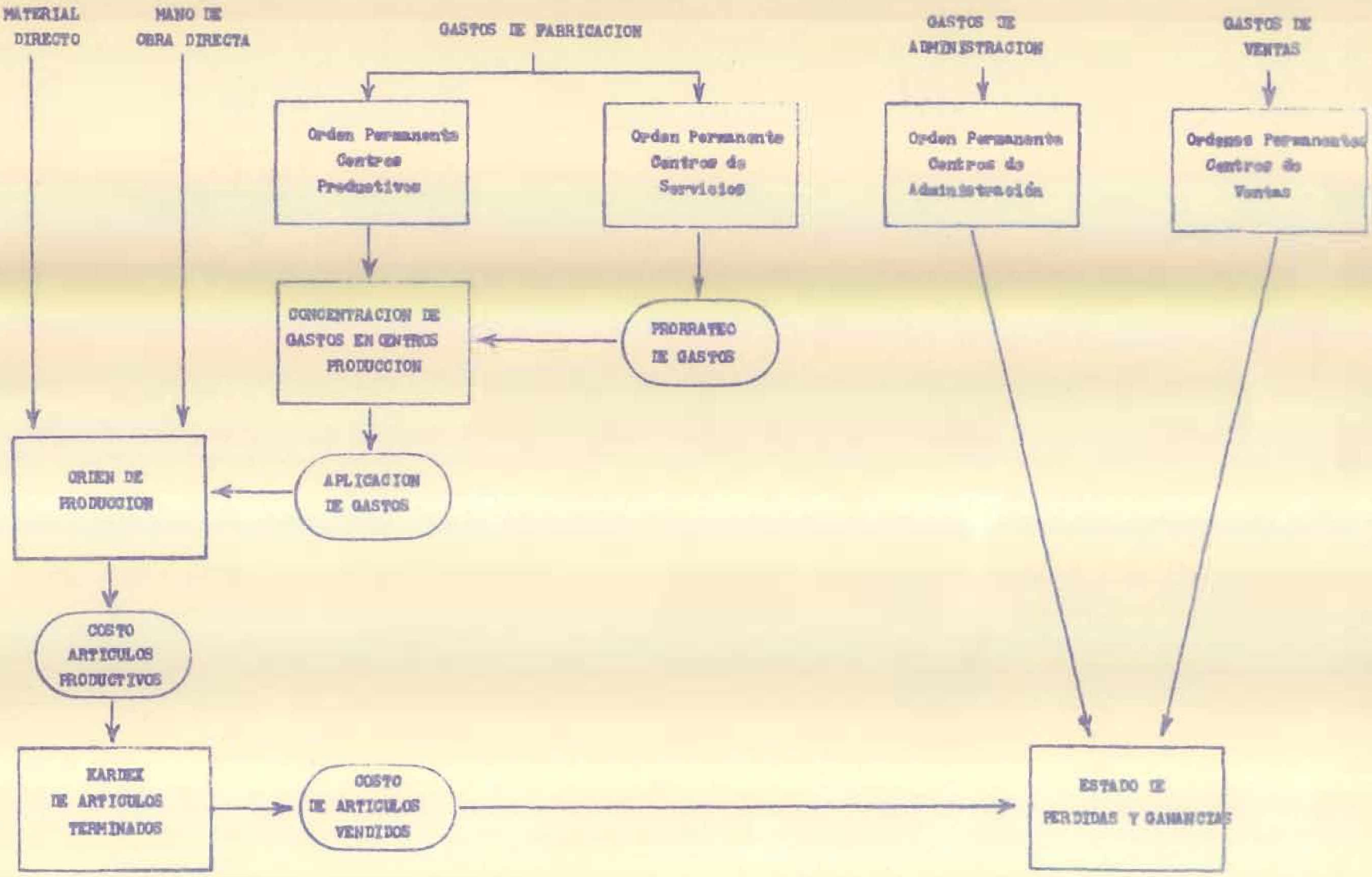
---

(9) Véase Cuadro IX-1.

(10) Por razones de simplicidad se han omitido las rutinas administrativas y sus formularios para cada elemento del costo. De todas maneras, el tema se detalla en cualquiera de los textos de contabilidad de costos citados en la bibliografía.

C U A D R O IX - 2

ESQUEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS POR ORDEN DE PRODUCCION



537. Tal como se señaló en la clasificación de gastos, los gastos de fabricación no pueden identificarse directamente con las órdenes de producción y por esto necesitan de un tratamiento especial para lograr esa identificación. Los gastos de fabricación se identifican con los centros de costos y se registran por esta razón en unos registros especiales para ellos, denominados Ordenes Permanentes (Formulario [illegible]).

538. Existirán tantas ordenes permanentes como centros de costos hayan y representan un registro de concentración de los gastos de fabricación. Este registro de concentración permite además el análisis por centro de costo de los item de gastos que componen los gastos de fabricación. Tal como se señaló en la parte correspondiente a centros de costos de este mismo capítulo, existirán órdenes permanentes correspondientes a centros productivos y otras a centros de servicios.

539. Al finalizar el período de costos y totalizar cada orden permanente se estará conociendo el valor de los gastos de operación de cada centro de costo.

540. El total de cada centro de costo de servicio, mediante el procedimiento y criterios para prorratear gastos de estos centros, se estará traspasando a los centros productivos en la proporción que ellos hayan utilizado de los servicios de aquellos. Se consigue así la concentración de la totalidad de los gastos de fabricación de los centros de costos productivos, es decir, en los que han intervenido directamente en la elaboración de los productos en fabricación.

541. Una vez concentrado los gastos en los centros productivos se hace posible la utilización del criterio para aplicar dichos gastos a las ordenes de producción. Para ello se aplicará la modalidad y criterios analizados anteriormente en este mismo capítulo. Una vez que se ha realizado la aplicación de gas-

tos, se habrán traspasado los costos de fabricación desde las cuentas permanentes a las cuentas de producción. En otras palabras, los costos que inicialmente se identificaban con los centros de costos, se encontrarán ahora identificados con las órdenes de producción en ejecución.

542. Mediante la aplicación de costos a la orden de producción quedarán los tres elementos del costo de producción: material directo, mano de obra directa y gastos de fabricación. Cuando la orden de producción se ha terminado en su elaboración, se tiene a la vista todos los antecedentes para calcular el costo de los artículos producidos. La orden de producción tuvo una vigencia igual al tiempo de elaboración del artículo. Durante ese lapso fué acumulando sus costos y al terminar la elaboración ha sido posible calcular el costo real del correspondiente artículo.

543. El costo de los artículos producidos, es decir, las órdenes de producción terminadas, permite hacer el ingreso correspondiente en el kardex de artículos terminados. Este kardex lleva una hoja para cada artículo, que registra el movimiento de entradas y salidas, e indica, además, el saldo de cada una de los artículos. El movimiento de entradas, salidas y existencias, en valores en este kardex a precios de costos de producción y es así donde finalmente el incorporarán los datos de la producción de la orden de producción.

544. Las ventas de los artículos, salidas del kardex de artículos terminados, valorizadas por sus correspondientes valores, que de los producirán el antecedente del costo de los artículos vendidos. Este antecedente resulta importantísimo para la confección del Estado de Pérdidas y Ganancias.

El Estado de Pérdidas y Ganancias tendrá la siguiente estructura:

Ventas del período.

- Costo de fabricación de los artículos vendidos.

Utilidad bruta.

- Gastos de Administración del período.

- Gastos de ventas del período.

Utilidad neta, o pérdida neta.

545. De la formulación de este estado de pérdidas y ganancias surgen varios conceptos interesantes que contribuyen a realzar la utilidad de la contabilidad de costos y sus relaciones con la contabilidad general. Las ventas del período se obtienen a través de los registros contables que dan las ventas y proporcionan el correspondiente análisis por artículos. Pero, el costo de fabricación no corresponde a los artículos producidos en el período, sino a aquellos que fueron vendidos en él. Esto refleja una corrección ficticia muy importante de las posibilidades del sistema contable. Hace reflejar exactamente la situación del costo de producción en la empresa. La contabilidad de costos permite conocer el valor exacto del costo de los artículos que se encuentran en el proceso de elaboración. Posteriormente, este costo lo refleja en el activo al incluírlos como artículos terminados al completarse su fabricación para sacarlos de ahí y llevarlos al estado de pérdidas y ganancias cuando se produce la venta.

546. De esta manera la situación de los costos de fabricación de la empresa se reflejará en el estado de pérdidas y ganancias por aquellos artículos vendidos. En cambio, el balance general estará como activos los valores de costo de aquellas unidades en elaboración (11) y el valor de costo de aquellas que ya están terminadas, formando parte de los existencias en bodega de artículos terminados.

---

(11) El detalle de las cuentas contables que reflejan el proceso se ubicarán en las órdenes de producción que aún no se terminan al finalizar el período de costos.

547. Los gastos de administración y ventas se concentran en las correspondientes órdenes permanentes y una vez determinado el costo de producción de cada una se llevan directamente al estado de pérdidas y ganancias. Estos gastos se liquidan en el período al que corresponden.

548. Por lo dicho anteriormente, la única posibilidad que el estado de pérdidas y ganancias y el balance general de la empresa, puedan mostrar la situación real de ella con respecto a los costos, estriba en la total aplicación de la contabilidad de costos.

549. Todo el esquema de la contabilidad de costos que se ha descrito, se encuentra a su vez reflejado en la contabilidad general por medio de cuentas contables. Las cuentas contables resumen las operaciones de la contabilidad de costos y es ésta la que ejecuta los cálculos y lleva el detalle de las operaciones. En el Anexo IX-C se muestra un Plan de Cuentas (12) de la contabilidad general donde podrán individualizarse los diferentes conceptos explicados. Así por ejemplo, los valores registrados en las órdenes de producción se reflejarán en la contabilidad general en las cuentas de proceso: Material directo en proceso, Mano de obra directa en proceso y gastos de fabricación en proceso. Los saldos de estas tres cuentas deben corresponder con la suma de esos mismos conceptos en las órdenes de producción. El valor de las existencias de los artículos terminados, como su movimiento de entradas y salidas se refleja en la cuenta contable de ese mismo nombre. El detalle de esta cuenta se encuentra reflejado en las correspondientes cuentas individuales por artículos que conforman el kardex de artículos terminados. Las órdenes permanentes tienen su reflejo en las cuentas departamentales de costos de fabricación y los gastos de administración y ventas se reflejan en sus cuentas correspondientes.

---

(12) Plan de cuentas es el agrupamiento ordenado de las cuentas que utiliza la contabilidad general. El agrupamiento se hace considerando la relación que existe entre ellas.

Esquema del sistema de contabilidad de costos por procesos

550. A diferencia de los procesos por órdenes de producción, los que producen por proceso, no tie en la posibilidad de la identificación que proporciona la idea de orden de producción. Por el contrario, la producción se desarrolla en forma continua en etapas sucesivas. Por ejemplo, en la industria del cemento, caso típico de este sistema de producción, la piedra caliza y los diferentes componentes de los varios tipos de cementos van pasando de una etapa a otra, de un departamento de la fábrica en otro departamento, de un centro de costo productivo en otro centro productivo en una producción continua. No existe la posibilidad de separar un lote determinado de las unidades que se producen, sino que solo existe la medición de la producción del período. Por esta razón desaparece el concepto de la orden de producción que identifica al sistema que se presentó anteriormente.

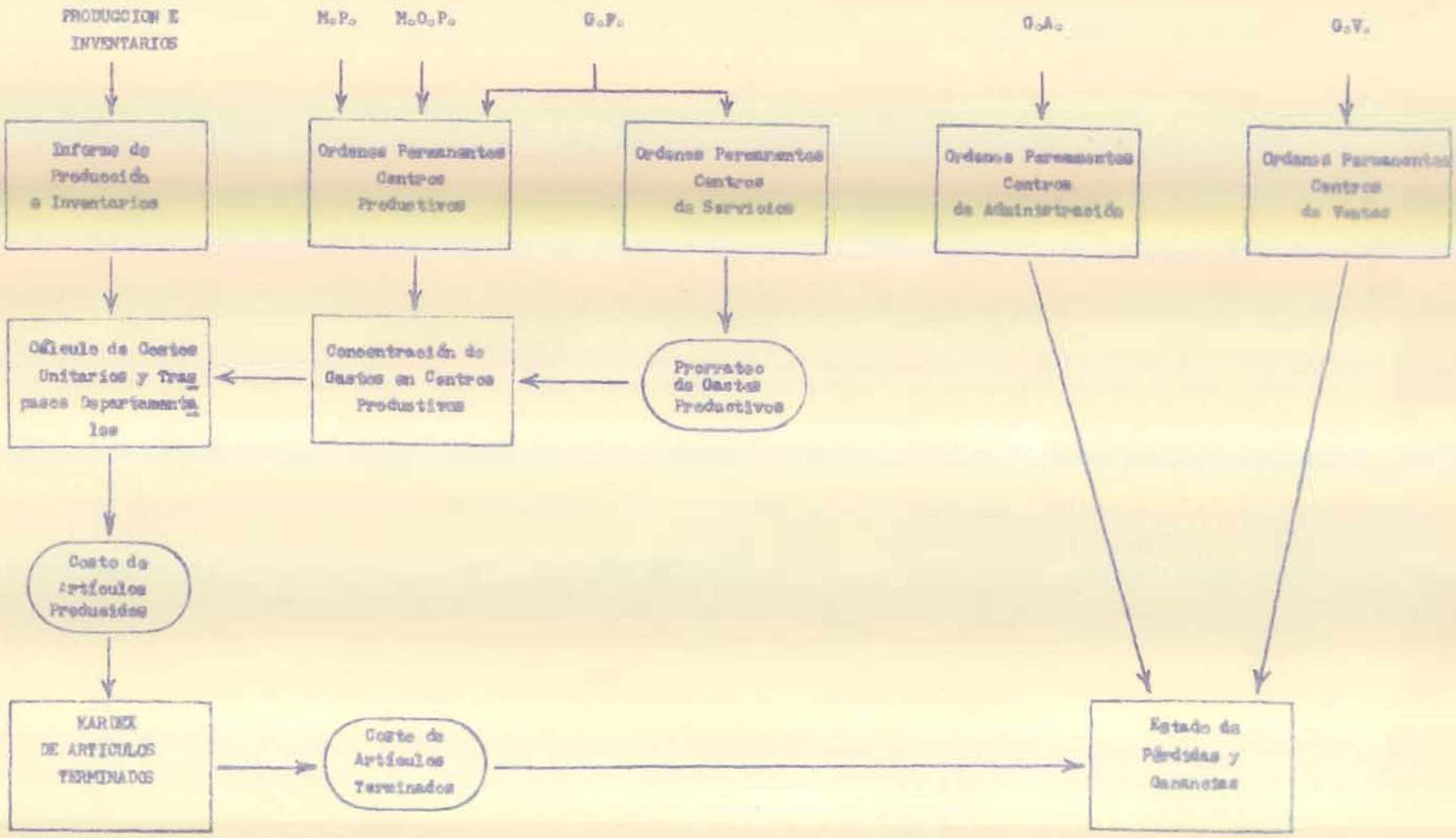
551. La producción del proceso se vá traspasando de un centro de costo a otro centro de costo, debido a esta modalidad de la producción, la contabilidad de costos se simplifica, en rendición caso el concepto de la concentración de los costos en los centros productivos. Pero, al igual tiempo, aparece otro concepto que resulta muy importante e imprescindible para el cálculo de costos. Este es el Informe de Producción o Inventarios.

552. Para poder efectuar el cálculo de costos se hace necesario combinar en cada centro de costos la información relativa a los costos y la relativa a la producción en unidades o sus equivalentes. Con estos elementos el sistema provee el cálculo al final del período de costos.

553. En el Cuadro IX-3 se encontrará el esquema del sistema de contabilidad de costos por procesos. Este cuadro deliberadamente se ha tratado de presentar en forma similar al esquema para las órdenes de producción para que el lector pueda comparar y notar rápidamente las diferencias fundamentales de ambos sistemas.

C U A D R O IX

ESQUEMA DE CONTABILIDAD DE COSTO POR PROCESO



554. Habrá notarse que se mantiene en toda su intensidad el concepto de los órdenes terminados para los diferentes tipos de centros de costos. Aún más, en los centros productivos este concepto se vá reforzando, ya que en las órdenes terminadas correspondientes se reflejarán luego los consumos de mano de obra y materias primas. Esto se debe a la desaparición de las órdenes de producción.

555. La clasificación de gastos, permite que se ubiquen los diferentes conceptos de gastos y la clasificación de los centros de costos identificará cada gasto con ellos. De esta manera, en idéntica forma que el caso anterior, se logra la concentración de gastos por centro de costos, con la salvedad que en los centros productivos se ubicarán tanto aquellos gastos de operación como los consumos directos de la producción. El procedimiento para lograr la concentración de gastos en los centros productivos, utiliza los mismos pasos que los ya indicados en el acápite anterior.

556. El dato adicional necesario para el cálculo de costos está reflejado en la medición de la producción y los inventarios correspondientes a cada centro de costos (13). El informe de producción o inventarios en el será para cada centro de costos la siguiente información del período:

a) Número de unidades terminadas enviadas al centro de costo siguiente.

b) Número de unidades terminadas pero retenidas aún en el centro de costo.

c) Número de unidades perdidas o estropeadas durante el proceso en el centro de costo.

d) Inventario inicial con que se comenzó el proceso y su grado de terminación.

---

(13) Véase el Capítulo VII, Pág. 128.

e) Inventario final con que se finalizó el proceso y su grado de terminación.

557. Con estos antecedentes es posible calcular la producción "equivalente en unidades terminadas" y proceder al cálculo de los costos unitarios. Una vez que se han obtenido los costos unitarios por concepto de materias primas, mano de obra y gastos de fabricación se está en condiciones de poder valorizar los diferentes conceptos del informe de la producción. Con esta valorización se podrán hacer los traspasos interdepartamentales (centros de costos) que siguen la secuencia del proceso hasta llegar a determinar el costo de los artículos producidos en el mes. En el Cuadro IX -4 se muestra esa secuencia contable. Cada centro de costo tiene su propio departamental donde se van acumulando sus costos y analizados por la correspondiente orden permanente. En este caso, los costos concentrados en los departamentos productivos, según el informe de producción valorizado van traduciéndose en los diferentes traspasos departamentales. Por ejemplo, el departamento A traspasa parte de sus costos al departamento B. Este los recibe, los adiciona a los suyos propios y a su vez los transfiere al Departamento C y así sucesivamente hasta llegar a los costos de artículos terminados. Esta cuenta al igual que el sistema anterior lleva su auxiliar en la forma de cuentas individuales por productos.

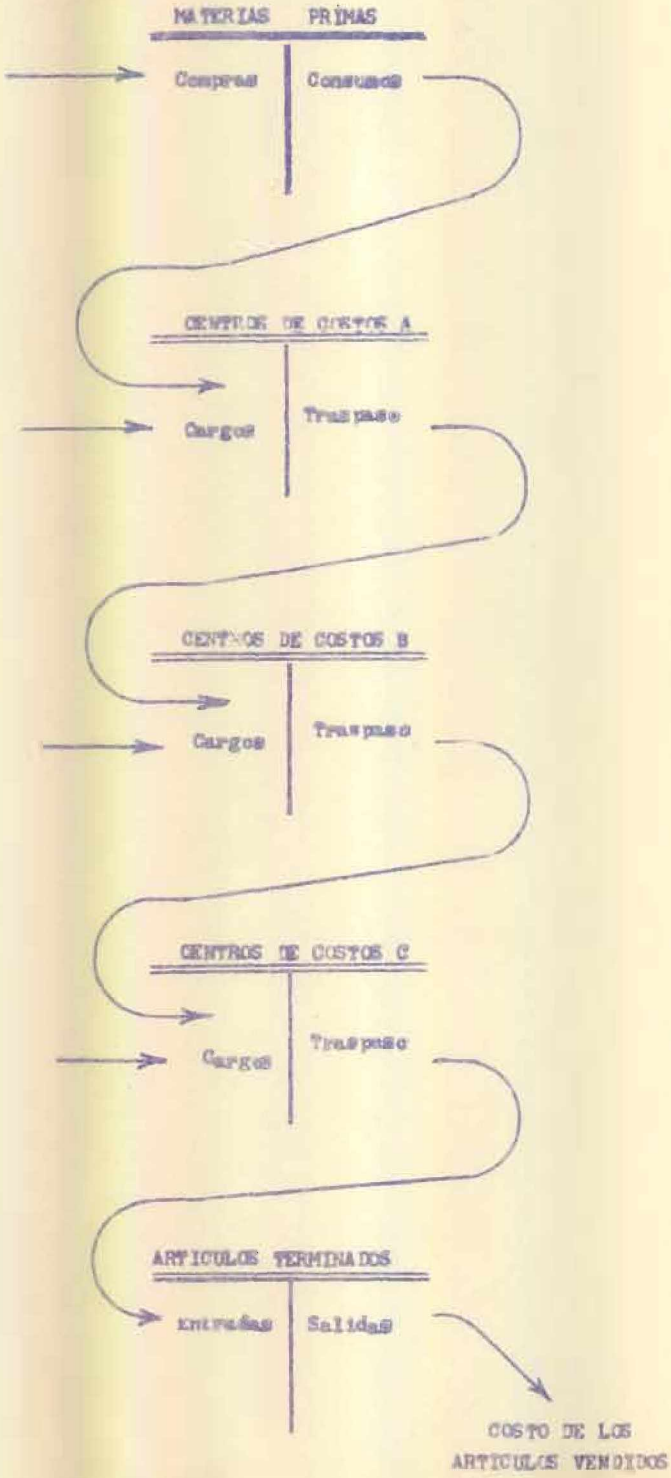
558. La determinación del costo de los artículos vendidos y las características del estado de pérdidas y ganancias resultan idénticas a lo expresado en el esquema de contabilidad por orden de producción.

Esquema de contabilidad de costos para empresas no fabriles de prestación de servicios

559. En las empresas no fabriles de prestación de servicios la contabilidad de costos se simplifica notoriamente con respecto a los dos casos anteriores.

C U A D R O I.-

SECUENCIA CONTABLE, CONTABILIDAD DE COSTOS POR PROCESO



Ello se debe fundamentalmente al carácter intangible del producto que este tipo de empresas ofrece. Este rasgo característico fija una condición muy especial, cual es la de no poder almacenar el producto que ellas ofrecen al mercado. Un hospital no puede almacenar salud, en la misma forma que una compañía de transporte aéreo no puede almacenar pasajeros-kilómetros, o un cuerpo de bomberos vigilancia, etc.

560. Esta característica simplifica el esquema en todo lo relativo a la determinación del costo de los artículos producidos y de los artículos vendidos. La totalidad de gastos del período son imputables al costo del período y no son activables (14) como en los casos anteriores.

561. En el Cuadro IX-5 se presenta el esquema de la Contabilidad de Costos correspondiente a las empresas no fabriles de prestación de servicios. En él se podrá notar que el concepto de agrupamientos de los gastos por centro de costos sigue plenamente vigente con el consiguiente procedimiento para llegar hasta la concentración de los gastos de fabricación en los centros productivos.

562. Al igual que en los costos por proceso, la actividad de los centros de costos se mide a través del informe de los servicios prestados y ello permite el cálculo de los costos unitarios. Pero estos costos unitarios pierden su carácter contable, como en los casos anteriores, para transformarse en un carácter netamente informativo y de control. A esto podrá encontrarse mucha similitud a los cálculos de costos en el sistema central según lo expresado en el Capítulo VII.

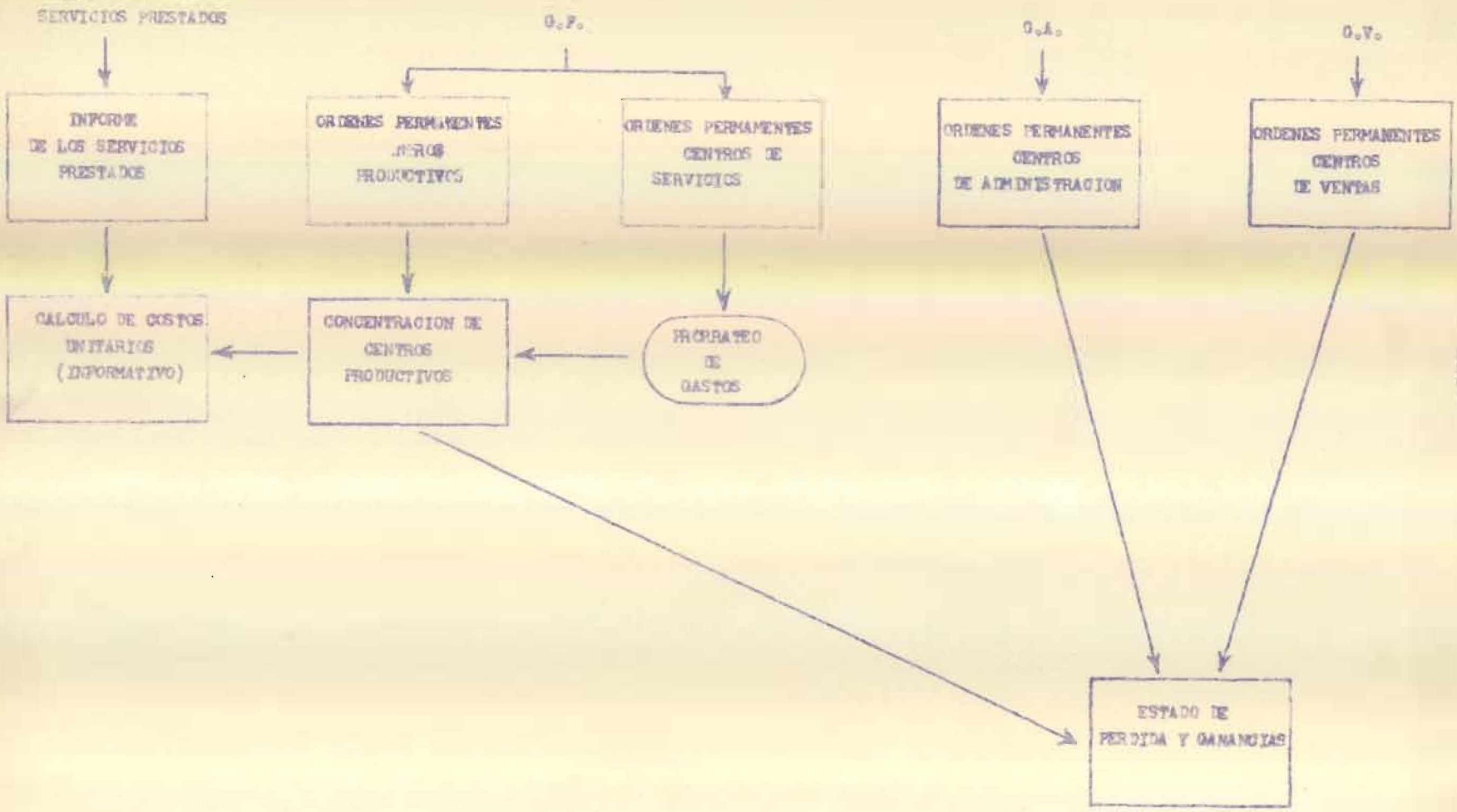
563. En cambio, ahora, la concentración de los centros productivos pasa a reflejarse directamente en el Estado de Pérdidas y Ganancias. A este mismo Estado se llevan los gastos de administración y, si existen, los gastos de ventas.

---

(14) Acción contable de llevar o representar en el activo.

CUADRO 12.5

ESQUEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS PARA EMPRESAS NO FABRILES DE PRESTACION DE SERVICIOS



El estado de pérdidas y ganancias es el reflejo turto de las empresas ante de la totalidad de costos del período.

Sistema de contabilidad de costos para empresas no fabriles del tipo comercial

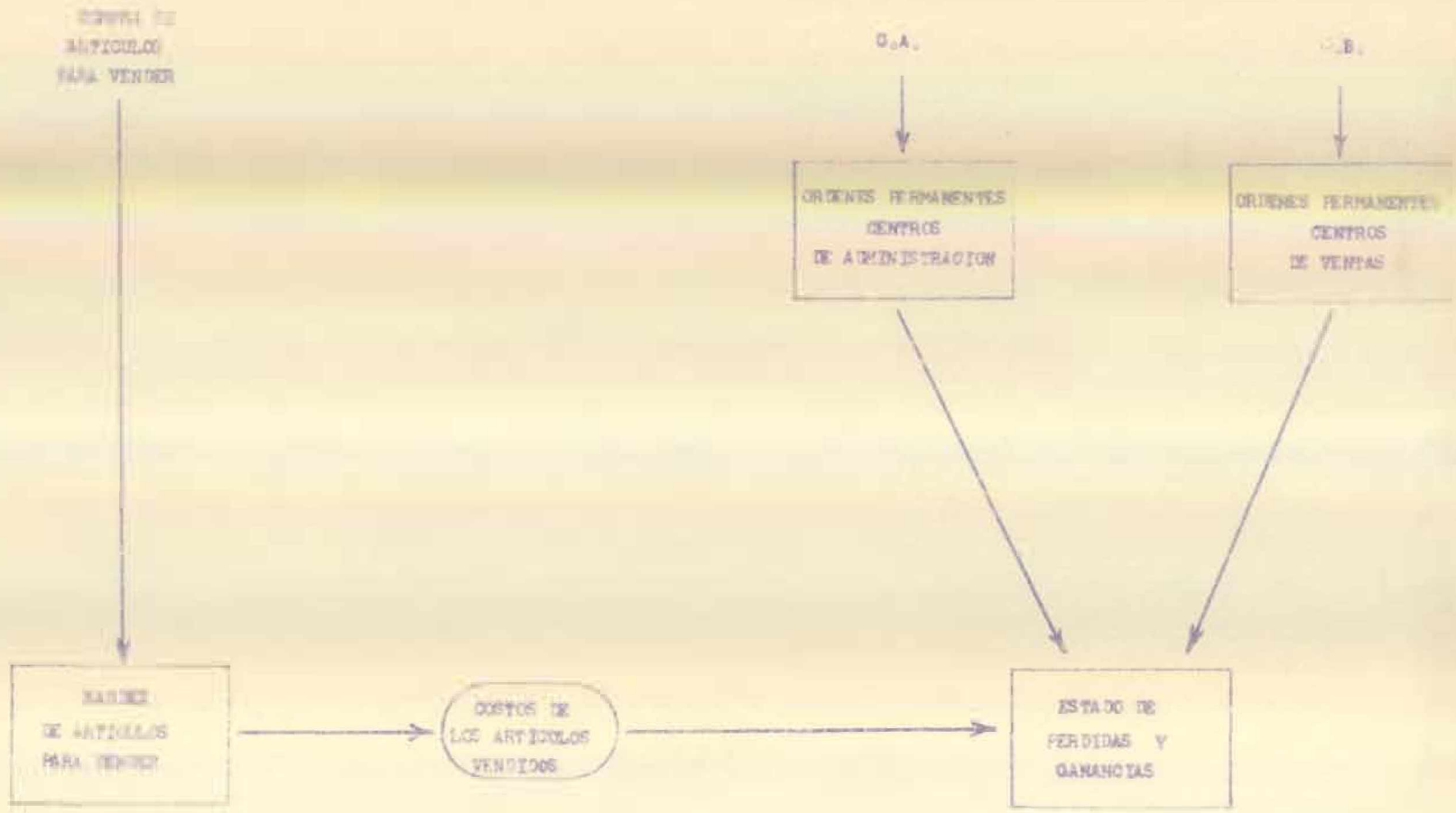
564. Las empresas no fabriles del tipo comercial son aquellas que basan su actividad en la reventa de productos, sin ellas entrar a elaborarlos o transformarlos. En este tipo de empresas desaparece la función de fabricación y por lo tanto, el concepto de costo de producción o fabricación. Este último es sustituido por el concepto de costo de compra de los artículos que se revenden al consumidor.

565. Este hecho, la desaparición del concepto de fabricación, simplifica aún más el esquema de la contabilidad de costos. En realidad el problema se centra en dos técnicas fundamentales, una de ellas, conocer el costo de los artículos que se revenden y el otro realizar convenientemente este tanto los costos de administración como de ventas.

566. En el Cuadro IX-6 se presenta el esquema correspondiente. En él se podrá notar las simplificaciones características de estos sistemas. La asignación de los costos de administración y de ventas se realiza a través de los correspondientes órdenes permanentes para poder obtener el análisis por centro de costos y por ítem de costo. El resultado de estos órdenes permanentes se lleva, al igual que en los casos anteriores, al Estado de Pérdidas y Ganancias.

567. Por otra parte, los artículos que se compran con la intención de revenderlos y que constituyen el objetivo de la empresa pasan a reflejarse en el Kardex de artículos correspondientes. Este Kardex funciona, valorizado al costo de compra, con las mismas características del Kardex de artículos terminados se-

ESQUEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS PARA EMPRESAS NO FABRILES DEL TIPO COMERCIAL



lado para las empresas familiar.

566. El funcionamiento del kardex de artículos para vender permite la determinación, a través de las ventas realizadas, de costo de los artículos vendidos. Este costo de los artículos vendidos pasa a reflejarse en el Estado de Pérdidas y Ganancias quedando configurado de la siguiente manera:

Ventas

- Costo de compra de los artículos vendidos.

Utilidad bruta.

- Gastos de Administración.
- Gastos de ventas

Utilidad neta.

567. Así llevar este sistema con la contabilidad general resulta bastante sencillo. Por una parte, el kardex de artículos para vender estará reflejado por una cuenta del activo , y por otra, basta con dividir las cuentas gastos de administración y ventas en las correspondientes cuentas para cada centro de costos.

A N E X O S I X - A

Los elementos contenidos en este Anexo han sido tomados directamente del Manual de Costos del Hospital Clínico de la Universidad de Chile, José Joaquín Aguirre.

I. ELEMENTOS DEL COSTO.

A. INTRODUCCION.

Se designará como "Elemento de Costo" a cada una de las agrupaciones que se haga de los gastos que irroga el funcionamiento del Hospital.

La clasificación de estos elementos se ha estructurado considerando las necesidades de información que tiene la Dirección del Hospital para efectuar un control sobre los elementos que la componen y disponer así de una herramienta útil en el manejo de la Institución.

Esta clasificación no significa necesariamente que cada servicio del Hospital deba incurrir en la totalidad de gastos que se señalan en ella. Según sea el tipo del Servicio será la utilización de gastos.

B. CLASIFICACION DE LOS ELEMENTOS DEL COSTO.

100) REMUNERACIONES:

1. Remuneración del personal médico:
   - Planta
   - Contrata
   - Turnos y horas extraordinarias
2. Remuneración al personal no médico:
   - Planta
   - Contrata
   - Turnos y horas extraordinarias

200) CONSUMOS:

1. Artículos alimenticios. — Se entenderán incluído en este tipo de gasto todo ingrediente que se utilice en la preparación de alimentos.
2. Artículos de aseo.
3. Combustibles. — Aquí se agruparán los consumos de petróleo, carbón, etc.
4. Artículos inventariables (Depreciación).
5. Artículos Comunes de Farmacia. — Este elemento comprende aquellos materiales solicitados por los servicios médicos que no son imputables a un enfermo en particular sino que son utilizados por los servicios mismos o por los pacientes en general. Ejemplos: algodón, alcohol, etc.
6. Material de Farmacia. — Se incluye en este elemento las drogas y las específicos.

300) OTROS GASTOS.(*)

1. Conservación y reparación de equipos y máquinas.	Estarán comprendidas en este elemento aquellos gastos originados en la necesidad de conservar y reparar los equipos y maquinarias de los servicios.
2. Conservación y reparación de edificios y de instalaciones.	
3. Consumos de luz, agua, gas y teléfono.	Este elemento agrupará la parte proporcional del gasto total del Hospital que le corresponda a cada centro.
4. Suplencias.	
5. Asignaciones de estímulo.	
6. Mantenimiento de vehículos.	
7. Lavado de ropa en el exterior.	
8. Bienestar del Personal.	
9. Gastos Generales de Oficina.	
10. Varios no clasificados e imprevistos.	

(*) Todos los gastos clasificados en el rubro OTROS GASTOS, mantienen idéntica denominación que los mencionados en el Presupuesto Oficial del Hospital.

7. Material Técnico Fungible.

Queda comprendido en este elemento todo material que se utiliza en la atención médica y que puede ser perecedero con su primer uso o en un período de tiempo relativamente breve.

8. Material Técnico Inventariable. (Depreciación)

Está constituído por elementos utilizados en el campo médico, cuya duración es relativamente larga y que están sujetos a las normas de inventarios.

9. Material de Bodega (Talleres).

Este elemento agrupará aquellos gastos que se refieren a materiales solicitados por el personal de la Sección Talleres, pero que son utilizados en los diferentes servicios.

10. Vestuario . ropa de cama.

Se incluirá aquí los consumos de vestuario y ropa de cama comprada a proveedores.

11. Materiales para repería.

12. Varios no clasificados.

Se incluirán aquí todos aquellos consumos de los servicios que no pudieran ser clasificados dentro de los otros elementos.

II. CENTROS DE COSTOS.

A. INTRODUCCION.

Se entenderá por Centro de Costos cada una de las Unidades Básicas de que se compone el Hospital y acerca de las cuales interesa conocer su comportamiento en relación a los gastos en que incurre el Establecimiento.

Los Centros de Costos que se han establecido constituyen un agrupamiento lógico dentro de la organización existente.

Todas las dependencias del Hospital, sean servicios, departamentos o secciones, quedan comprendidas en alguno de los Centros que se han establecido.

B. CLASIFICACION DE LOS CENTROS DE COSTOS.

De acuerdo a las actividades que desarrollan las diferentes dependencias del Hospital, se distinguirán 4 tipos de Centros de Costos:

a. Centros Médicos
b. Centros de Ayuda a Médicos
c. Centros de Investigación
d. Centros de Servicios Generales

a. Centros Médicos:

Son aquellos que desarrollan una labor de atención directa a los pacientes que requieren los servicios hospitalarios.

Para los efectos de un mejor análisis cada Centro Médico tendrá una subdivisión interna de sus gastos, según sean origi-

- Hospitalización
- Administración del Servicio
- Laboratorio

Los Centros Médicos son los siguientes:

01)	Cátedra de Cirugía	"A"
02)	Cátedra de Cirugía	"B"
03)	Cátedra de Cirugía	"C"
04)	Cátedra de Medicina	"B"
05)	Cátedra de Medicina	"C"
06)	Cátedra de Medicina	"D"
07)	Cátedra de Introducción al Estudio de la Medicina	"A"
08)	Cátedra de Introducción al Estudio de la Medicina	"B"
09)	Cátedra de Dermatología	
10)	Cátedra de Dietética y Nutrición	
11)	Cátedra de Ginecología	
12)	Cátedra de Neurología	
13)	Cátedra de Obstetricia	
14)	Cátedra de Oftalmología	
15)	Cátedra de Otorrinolaringología	
16)	Cátedra de Psiquiatría	

17) Cátedra de Urología
18) Pensionado General
19) Pensionado de Maternidad
20) Servicio de Urgencia y Residencia
21) Consultorios Externos Sector B
22) Centro de Cardiología
23) Centro de Gastroenterología
24) Departamento de Psicología Clínica
25) Cátedra de Prótesis y Máxilo Facial
26) Servicio Dental
27) Unidad Médico Quirúrgica

Los números que se indican entre paréntesis se usarán para identificar al Servicio en las diferentes rutinas que se describen más adelante.

b. Centros de Ayuda a Médicos:

Constituyen este tipo de Centro aquellos Servicios que cooperan a los Centros Médicos a prestar atenciones a los pacientes. El costo de los centros que componen este grupo será calculado en forma independiente para cada uno de ellos, distribuyéndolos posteriormente entre los centros médicos a prorrata de los servicios prestados, según las normas establecidas en el capítulo V de este Manual.

También se ha señalado entre paréntesis el número de identificación del Servicio.

Los Servicios de ayuda a médicos son los siguientes:

28) Anestesiología
29) Banco de Sangre
30) Central de Alimentación
31) Central de Esterilización y Materiales
32) Departamento de Enfermería (incluye Planta Telefónica y Vestuarios del Personal)
33) Farmacia
34) Fisioterapia
35) Anatomía Patológica
36) Instituto de Radiología
37) Laboratorio Central
38) Laboratorio de Bacteriología
39) Laboratorio de Hematología
40) Laboratorio de Sueros e Inyectables
41) Pabellones Quirúrgicos
42) Servicio Social

c. Centros de Investigación:

Están considerados en este grupo todos aquellos Servicios cuya labor está, fundamentalmente, encaminada a la investigación.

Estos Centros no prorratearán su costo de funcionamiento en los Centros Médicos.

Los Centros de Investigación son los siguientes:

35) Instituto de Anatomía Patológica
43) Laboratorio de Cirugía Experimental "A"

44) Laboratorio de Cirugía Experimental "B"
45) Laboratorio de Investigaciones Científicas

4. Centros de Servicios Generales:

Constituyen los Centros de Servicios Generales todas aquellas repartiniones del Hospital que cumplen funciones de dirección, administración y servicios a los Centros Médicos, de Ayuda a Médicos y de Investigación.

Los Centros de Servicios Generales pueden estar formados en algunos casos de varias secciones. Cuando éstos están físicamente separados del servicio, se agregará una letra al número de identificación del Centro. Si el número no está acompañado de letras, identificará la Central del Servicio.

Los Centros de Servicios Generales son:

46) Dirección
47) Desarrollo
48) Departamento de Adquisiciones
49) Departamento de Bienestar del Personal
- (A) Casino
- (B) Sala Cuna
- (C) Jardín Infantil
50) Departamento de Contabilidad
- (A) Inventarios
- (B) Cajas
- (C) Sueldos
51) Departamento de Estadística
- (A) Oficina de Admisión
- (B) Oficina de Altas
- (C) Archivo Activo
- (D) Archivo Pasivo
52) Departamento de Personal
53) Departamento de Relaciones Públicas
54) Lavandería
- (A) Ropería
55) Servicio Doméstico
- (A) Incinerador
- (B) Portería
- (C) Jardines
56) Servicio Religioso
57) Talleres
- (A) Electricidad
- (B) Mecánica de precisión
- (C) Máquinas de escribir
- (D) Pinturas y vidrios
- (E) Albañilería
- (F) Calderas y diesel
58) Curso de Auxiliares de Enfermería

A N E X O I X - B

SISTEMA PARA EL TRATAMIENTO DE LOS GASTOS PRORRATEADOS

Este Anexo ha sido tomado directamente del Manual de Costos del Hospital Clínico de la Universidad de Chile, José Joaquín Aguirre. Las citas de Capítulos han sido copiadas del mismo manual y por lo tanto corresponden a él.

C. GASTOS PRORRATEADOS.

a. Las funciones más importantes del Hospital son las de cumplir con el fín social de prestar atención hospitalaria a las personas que lo requieran y realizar trabajos de investigación, propendiendo en ambas formas hacia una estrecha colaboración con la docencia.

Dentro del Hospital, son los denominados Centros Médicos y los Centros de Investigación los encargados de llevar a cabo estas funciones y, por lo tanto, se puede establecer que son ellos los que promueven la actividad general dentro del Establecimiento.

Dentro del Hospital, son los denominados Centros Médicos y los Centros de Investigación los encargados de llevar a cabo estas funciones y, por lo tanto, se puede establecer que son ellos los que promueven la actividad general dentro del Establecimiento.

Es así como la actividad de los Centros de Servicios Generales y Centros de Ayuda a Médicos, depende de la labor que realicen estos dos tipos de centros.

Por esta razón, estos centros deberán recibir la parte de gastos de aquellos en la proporción que los hayan utilizado.

Con este fin, los Centros de Servicios Generales y Centros de Ayuda a Médicos prorratearán sus gastos entre sí y principalmente hacia los Servicios Médicos y Centros de Investigación, para reflejar esta situación en el Sistema de Costos.

Por lo tanto, al finalizar el mes, una vez hecho el prorrateo los Centros Médicos y de Investigación reflejarán en sus costos la proporción en que han utilizado la labor de los Centros de Ayuda a Médicos.

Todo este procedimiento mantiene el criterio de determinar el Costo de Operación para todos los servicios enunciados en el Capítulo III Centros de Costos. Una vez conocido este costo de operación se procederá a hacer los prorrateos correspondientes.

Cada uno de los Centros de Servicios Generales y Centros de Ayuda a Médicos, prorratearán sus gastos utilizando como base de prorrateo la prestación que hagan a cada uno de ellos. Más adelante se indica, en cada caso, el criterio a utilizar en el prorrateo y el orden con el cual se realizará.

Por la actividad que desarrollan los diversos centros, se procederá a prorratear primero aquellos que pertenezcan al grupo de Centros de Servicios Generales, los cuales prorratearán sus gastos entre ellos mismos, los Centros de Ayuda a Médicos, los Centros de Investigación y los Centros Médicos.

La única excepción a este orden será el de la Central de Alimentación, la cual aún siendo un Centro de Ayuda a Médicos, será prorrateada en segundo lugar dentro de los Centros de Servicios Generales, por las razones que se explicarán más adelante.

Luego de confeccionado el prorrateo de los Centros de Servicios Generales se procederá a confeccionar el prorrateo de los gastos de los Centros de Ayuda a Médicos, en el orden que se establece y utilizando los criterios que se indican.

En cada caso, al proceder a realizar el prorrateo se considerará el Costo de Operación del Servicio más aquellos gastos que le hubieren correspondido a este Servicio por prorrateos anteriores.

Si algún servicio ya hubiese realizado su prorrateo no podrán recibir gastos que resulten al prorratear otros servicios.

Por ejemplo, si al prorratear los gastos de Talleres le correspondiera una parte de éstos a la Dirección, que ya ha prorrateado sus gastos, no se cargará esta parte a la Dirección sino que se prorratearán entre aquellos servicios quemán no han distribuído su Costo Directo de Operación.

Se ha elegido este criterio para evitar un círculo vicioso de prorrateo o un procedimiento muy costoso. El orden en que, según este Manual, debe hacerse el prorrateo, minimiza el efecto de inexactitud originada por esta causa.

b. Prorrateo del Costo de los Centros de Servicios Generales:

Los Centros de Servicios Generales prorratearán sus costos en los Centros de Ayuda a Médicos, Centros de Investigación y Centros Médicos.

También los Centros de Servicios Generales deberán prorratear sus costos en los restantes Centros de Servicios Generales, si es que ellos han utilizado la labor del Servicio General que está prorrateando sus gastos.

Cuando un Centro de Servicios Generales ha recibido una parte del prorrateo de otro Servicio General, al proceder a prorratear sus gastos, lo hará considerando su Costo Directo más los gastos que haya recibido de otros servicios.

Aquellos centros que ya hayan hecho su prorrateo no recibirán nuevos gastos por prorrateos posteriores.

Se explica a continuación, para cada uno de los Centros de Servicios Generales, el criterio con el cual distribuirán sus gastos así como la forma de proceder para hacer el prorrateo.

El orden en que deberá procederse para hacer el prorrateo será el siguiente:

1) Dirección

2) Central de Alimentación (Servicio de Ayuda a Médicos)

3) Bienestar del Personal

4) Personal

5) Departamento de Adquisiciones y Bodega

6) Talleres

7) Lavandería

8) Contabilidad

9) Ropería

10) Relaciones Públicas

11) Servicio D

12) Departamento de Estadística

antecedentes las órdenes de trabajos del mes.

Conviene recordar que se prorratearán solamente los gastos propios de la Sección Talleres, inclusive el concepto REMUNERACIONES.

No se considerarán los pedidos de materiales que se hicieron para las órdenes de trabajos, ya que ellos fueron asignados directamente a cada servicio (Ver Sección Control, capítulo IV, y "Cálculo de Costos por Atención o Servido", capítulo V).

7) Lavandería.

Prorrateará sus gastos y los que le hubieren correspondido por los prorrateos anteriores a base del número de kilos de ropa sucia recibidas de los servicios. La Sección Costos obtendrá la información de la planilla de recepción de ropa sucia, enviadas por la lavandería.

8) Contabilidad.

Prorrateará sus gastos y los que le hubieren correspondido por los prorrateos anteriores a base del número de funcionarios. El prorrateo deberá hacerse entre los restantes centros de Servicios Generales, los Centros de Ayuda a Médicos, Centros de Investigación y Centros Médicos. Utilizará la misma información que la Dirección, eliminando si, los datos correspondientes a los Servicios y a prorrateados.

9) Desamato.

Prorrateará sus gastos en la misma forma que la Dirección, debiendo agregar a los gastos a prorratear, aquellos que hubiere recibido por el prorrateo de los servicios anteriormente expuestos.

10) Relaciones Públicas.

Se prorrateará en forma similar a Desamato.

11) Servicio Doméstico.

Se prorrateará en forma similar a Desamato.

12) Servicio Religioso.

Prorrateará sus gastos y los que le hubieren correspondido por prorrateos anteriores a base del número de Religiosos en cada Servicio. La Sección Costos solicitará este dato de la Oficina de Sueldos.

13) Curso de Auxiliares de Enfermería.

Todos sus gastos se asignarán al Departamento de Enfermería.

14) Prorrateará sus gastos y los que le hubieren correspondido por prorrateos anteriores, a base de la suma del número de ingresos y número de altas del mes por servicios. En el caso de los policlínicos se considerará el número de enfermos atendidos. La Sección Costos obtendrá esta información del boletín estadístico.

6. Prorrateo del Costo de los Centros de Ayuda a Médicos:

Una vez que se haya completado el prorrateo del costo de los Centros de Servicios Generales, se procederá a realizar el prorrateo de los Centros de Ayuda a Médicos.

1) Dirección.

Será el primer Centro de Servicios Generales que prorrateará sus gastos. Para esto se considerará su Costo Directo, el cual se distribuirá entre los restantes Centros de Servicios Generales, Centros de Ayuda a Médicos, Centros de Investigación y Centros Médicos.

Prorrateará sus gastos a base del número de funcionarios que tenga cada servicio. Este dato lo solicitará la Sección Costos o la Oficina de Sueldos y los revisará trimestralmente para hacer las modificaciones necesarias.

2) Central de Alimentación.

Aunque la Central de Alimentación constituye un Centro de Ayuda a Médicos y no un Centro de Servicios Generales, prorrateará sus gastos en segundo lugar, después de la Dirección y entre los Centros de Servicios Generales ya que es un servicio que atiende a todas las dependencias del Hospital, tanto a pacientes como al personal.

Este Centro prorrateará sus gastos, y los ya recibidos por el prorrateo de Dirección, entre los Centros de Servicios Generales, Centros de Ayuda a Médicos, Centros de Investigación y Centros Médicos a prorrata del número de raciones recibidas por cada uno de los servicios, valorizando a su costo promedio (Ver letra(E) "Cálculo de Costos por Atención o Servicio").

3) Bienestar del Personal.

Será el tercer centro que prorrateará sus gastos. Al hacerlo se considerará su Costo Directo más aquellos gastos que le hubieran correspondido por el prorrateo de Dirección y Central de Alimentación. Seguirá el mismo método de prorratear sus gastos entre los restantes Centros de Servicios Generales, Centros de Ayuda a Médicos, Centros de Investigación y Centros Médicos.

Prorrateará sus gastos a base del número de funcionarios que tenga cada servicio. Para este efecto servirá el mismo dato utilizado al prorratear Dirección.

4) Personal.

Será el cuarto centro que prorrateará sus gastos. Ellos se distribuirán entre los restantes Centros de Servicios Generales, Centros de Ayuda a Médicos, Centros de Investigación y Centros Médicos.

Al prorratearlo se considerará su Costo Directo más los gastos que hubiere recibido del prorrateo de Dirección, Central de Alimentación y Bienestar del Personal.

Utilizará el mismo criterio y la misma información que Dirección y Bienestar del Personal.

5) Departamento de Adquisiciones y Bodega.

Prorrateará sus gastos y los que le hubieren correspondido por prorrateos anteriores a base del número de despachos realizados a cada servicio. Para ésto la Sección Costos solicitará esta información a la Sección Control, quien lo obtendrá del Diario de Contabilidad.

6) Talleres

Seguirá el mismo procedimiento señalado en los casos anteriores.

Prorrateará sus gastos a base del número de horas trabajadas por sus funcionarios para los otros servicios. La Sección Costos confeccionará un resumen de dichas horas tomando como

El prorrateo se hará entre los Centros de Investigación y Centros Médicos, al mismo tiempo que si algún centro de Ayuda a Médicos, ha utilizado la labor del que se encuentra prorrateando sus gastos, absorberá la proporción que le corresponda.

Los Centros de Servicios Generales no absorberán gastos de los de Ayuda a Médicos, debido a que ya han prorrateado sus gastos con anterioridad. Por lo tanto, al utilizar la información básica del criterio para prorratear, se eliminarán aquellos datos que correspondan a los servicios ya prorrateados.

El orden en que deberá prorratearse el costo de los Centros de Ayuda a Médicos será el siguiente:

1) Farmacia
2) Servicio Social
3) Departamento de Enfermería
4) Laboratorio Central
5) Laboratorio de Sueros e Inyectables
6) Instituto de Radiología
7) Central de Esterilización y Materiales
8) Banco de Sangre
9) Fisioterapia
10) Anestesiología
11) Pabellones Quirúrgicos

1) Farmacia.

Prorrateará sus gastos y lo que hubiere recibido de los Centros de Servicios Generales y de Control de Alimentación de acuerdo al número de pedidos y recetas despachadas a cada servicio. Este dato será solicitado por la sección Costos a la sección Control, mensualmente.

2) Servicio Dental.

Prorrateará sus gastos y los ya recibidos a base del número de enfermos hospitalizados en el mes, por cada servicio. La Sección Costos tomará estos datos del boletín estadístico.

3) Departamento de Enfermería.

Prorrateará sus gastos y los que haya recibido de acuerdo a un cuadro fijo, según el número de Enfermeras Universitarias de cada servicio. Este cuadro será solicitado por la Sección Costos a la Sección Sueldos y deberá revisarse trimestralmente.

4) Laboratorio Central, Laboratorio de Bacteriología y Laboratorio de Hematología.

En este mismo orden prorratearán sus gastos y los que hubieren recibido de acuerdo al número de exámenes realizados para cada servicio, valorizados según el precio unitario de cada uno. El procedimiento para el cálculo del valor unitario de los exámenes se explica en la letra E de este mismo capítulo. El dato lo obtiene la Sección Costos a través del boletín estadístico.

5) Laboratorio de Sueros e Inyectables.

Prorrateará sus gastos a base del resumen de unidades consumidas por los servicios, valorizadas al "precio comercial". Esto determinará un "valor comercial" para entregar a cada servicio, que servirá de índice para calcular el porcentaje en los demás servicios.

6) Instituto de Radiología.

Prorrateará sus gastos y los que le correspondan por prorrateos anteriores, de acuerdo al número de radiografías y radioscopías tomadas a los enfermos de los diferentes servicios. Este dato lo recibirá la Sección Costos a través del boletín estadístico.

7) Central de Esterilización y Materiales.

Los gastos de este Servicio más lo que hubiere recibido de los Centros de Servicios Generales y de los otros Centros de Ayuda a Médicos, los prorrateará entre los restantes Servicios de Ayuda a Médicos, los Centros de Investigación y Centros Médicos. Para éste utilizará un cuadro con porcentajes fijos que se presenta en el anexo N° 6.

8) Banco de Sangre.

Prorrateará sus gastos en relación al número de transfusiones que realice en cada servicio. La información la recibirá la Oficina de Costos a través del Boletín Estadístico.

9) Fisioterapia.

Prorrateará sus gastos de acuerdo al número de pacientes atendidos a cada servicio. Este dato lo recibirá la Sección Costos a través del Boletín Estadístico.

10) Anestesiología.

Prorrateará sus gastos en relación al número de anestesias que realice en cada servicio. La información la recibirá la Oficina de Costos a través del Boletín Estadístico.

11) Pabellones Quirúrgicos.

Prorratearán sus gastos a base del número de horas de utilización de los pabellones por cada servicio. Para este efecto la Sección Costos recibirá desde los pabellones quirúrgicos el resumen del número de horas empleadas en la atención de los pacientes de cada uno de los servicios.

d. Procedimientos de Cálculo:

En este acápite se explica el procedimiento de cálculo que deberá seguir la Sección Costos para efectuar el prorrateo de gastos indicado anteriormente.

Para realizar el cálculo se utilizará el formulario N° 17 denominado CUADRO DE PRORRATEO DE GASTOS, en la siguiente forma:

1) Anotará en el renglón "Costo Directo" los valores que correspondan a los servicios que prorratearán sus gastos (Centros de Ayuda a Médicos y Centros de Servicios Generales).

2) Comenzará a prorratear los gastos según el orden establecido en los acápites b. y c. del presente capítulo.

3) Considerará el total de costo directo y a este valor aplicará el porcentaje que le corresponda en cada uno de los otros servicios por la aplicación de la información señalada en CRITERIOS DE DISTRIBUCION.

4) Anotará en la columna de cada servicio frente al renglón del servicio prorrateado el valor que resulte de la aplicación del porcentaje del servicio sobre el total del valor a prorratear.

5) Revisará que los valores prorrateados en los servicios sean iguales al valor del Costo Directo del servicio que prorrateó sus gastos.

Esto servirá además para poder ajustar las pequeñas diferencias que se produzcan, por efecto de la aplicación de porcentajes en el prorrateo.

6) En los casos que algún servicio de los Centros de Ayuda a Médicos o Centros de Servicios Generales, hubiere recibido gastos de algún servicio que ya prorrateó sus gastos, aquellos se sumarán al valor de su costo directo, antes de proceder al prorrateo.

Así se tendrá que efectuado los primeros prorrateos algunos servicios prorratearán su costo directo más los valores que hayan recibido por prorrateos anteriores.

7) Los Centros de Investigación recibirán gastos por prorrateos de servicios anteriores, pero no prorratearán los suyos, ni los recibidos de otros servicios.

8) Cuando un servicio ya haya efectuado su prorrateo, no recibirá ningún gasto de los prorrateos posteriores. Por lo tanto, en la determinación del porcentaje de gastos que le corresponda a cada servicio, según la información recibida en la Sección Costos, no deberán considerarse los datos correspondientes a los servicios ya prorrateados.

Por ejemplo, si se va a proceder a prorratear los gastos del Servicio de Estadísticas, en la determinación del porcentaje que recibirá cada servicio, no se considerará la utilización de Estadísticas que hayan hecho los servicios ya prorrateados, según el orden de distribución. El porcentaje individual se calculará para los restantes solamente, considerando exclusivamente sus datos de utilización.

9) Terminado el prorrateo de los Centros de Servicios Generales y Ayuda a Médicos, se totalizarán las columnas del Formulario N° 17 que correspondan a los Centros Médicos y de Investigación.

10) Los totales de cada una de estas columnas corresponden al valor que deben absorber los Centros Médicos y de Investigación por la utilización de los otros servicios del Hospital.

11) Cada uno de los valores se traspasarán a una planilla individual (Formulario N° 15), anotándolo en el renglón "Gastos Prorrateados".

Control del Trabajo:

Con el objeto de verificar que el trabajo de prorrateo haya sido bien hecho y que se hayan considerado todos los gastos de los centros a prorratear, el funcionario que realice este trabajo efectuará los siguientes controles:

1) Antes de comenzar el prorrateo verificará que la suma de valores anotados en el renglón "Costo Directo" del Formulario N° 17 sea igual a la suma del total de las hojas por servicio (Formulario N° 16) de los Centros de Ayuda a Médicos y Centros de Servicios Generales.

2) Cada vez que efectúe el prorrateo de un servicio verificará que el valor del costo a prorratear sea igual a la suma de los valores recibidos por los otros servicios.

3) Terminado el prorrateo de gastos la suma de los valores recibidos por los Centros Médicos y de Investigación deberá ser igual a la suma total del renglón "Costo Directo" del Formulario N° 17.

4) Una vez que haya transferido los totales de cada columna correspondiente a los Centros Médicos y de Investigación del Formulario N° 17 a las hojas por servicio, verificará esta operación confeccionando una huincha con la suma de los valores traspasados que comparará con los totales de las columnas indicadas.

III. CALCULO DEL COSTO TOTAL POR SERVICIO.

Una vez que se haya obtenido el total de gastos que debe absorber cada servicio médico o de investigación por la utilización de otros servicios del Hospital, se anotarán dichos valores en la hoja del servicio que corresponda.

Este valor se sumará con el Costo Directo del servicio y se obtendrá el "Costo Total", valor que refleja los gastos propios y los que ha recibido por la utilización de otros servicios. Este "Costo Total" se determinará únicamente para los Centros Médicos y de Investigación.

En la hoja por servicio, formulario N° 15 de los Centros Médicos y de Investigación se incluirá, solamente un sólo valor por los gastos prorrateados, aunque éste corresponde a la suma de varias cantidades. Si se desea conocer los diferentes conceptos que componen este total deberá consultarse el Formulario N° 17 en la columna del servicio que corresponda Formulario N° 17 en la columna del servicio que corresponda.

A N E X O I X - C

EJEMPLO DE PLAN DE CUENTAS PARA UNA EMPRESA FABRIL CON SU PROPIO SISTEMA DE DISTRIBUCION. LA CLASIFICACION DE ACTIVO Y PASIVO ES LA UTILIZADA CORRIENTEMENTE EN EMPRESAS CHILENAS.

A C T I V O S 10.000	CUENTAS DE MAYOR
11.000 ACTIVO INMOVILIZADO 12.000	11.100 TERRENOS
	11.200 EDIFICIOS
	11.300 MAQUINARIAS
	11.400 INSTALACIONES 11.500 HERRAMIENTAS Y ENSERES 11.600 EQUIPOS DE OFICINAS 11.700 VEHICULOS 11.800 MATRICES
	12.100 OBRAS EN CONSTRUCCION POR CONTRATISTAS 12.200 OBRAS EN CONSTRUCCION INTERNAS
13.000 ACTIVO REALIZABLE 14.000 15.000	13.100 MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES (EXISTENCIAS EN BODEGAS)
	13.300 MATERIAS PRIMAS EN PROCESO 13.400 MANO DE OBRA DIRECTA EN PROCESO 13.500 GASTOS DE FABRICACION EN PROCESO
	13.600 PRODUCTOS TERMINADOS 13.700 MATERIALES EN TRANSFORMACION EXTERNA
	14.100 CUENTAS POR COBRAR
	14.200 DOCUMENTOS POR COBRAR
	14.300 ACCIONES Y BONOS
	14.400 ANTICIPOS A TERCEROS

A C T I V O S 10.000	CUENTAS DE MAYOR
16.000 ACTIVO DISPONIBLE	16.100 CAJA
	16.200 BANCOS MONEDA LEGAL
	16.300 BANCOS MONEDA EXTRANJERA
	16.400 RECAUDACIONES Y VALORES POR DEPOSITAR
17.000 ACTIVO TRANSITORIO	17.100 CUENTAS DEL PERSONAL
18.000	
	17.200 ELEMENTOS EN FABRICACION
	17.300 MERCADERIAS Y MATERIAS PRIMAS EN TRANSITO
	17.400 GASTOS ANTICIPADOS
	17.500 OPERACIONES PENDIENTES
	17.600 ELEMENTOS EN DESUSO.
19.000 ACTIVO NOMINAL	19.100 DERECHOS Y GASTOS AUMENTOS DE CAPITAL

P A S I V O S 20.000	CUENTAS DE MAYOR
21.000 PASIVO NO EXIGIBLE	21.100 CAPITAL
	21.200 RESERVAS SOCIALES
	21.300 RESERVAS REGLAMENTARIAS
	21.400 OTRAS RESERVAS
	21.500 DEPRECIACIONES

P A S I V O S 20.000	CUENTA DE MAYOR
22.000 PASIVO EXIGIBLE 23.000	
	22.100 CUENTAS POR PAGAR
	22.200 DOCUMENTOS POR PAGAR
	22.300 FACTURAS POR RECIBIR
	22.400 APORTES EXTRANJEROS 22.500 RETENCIONES
	22.600 ROYALTIES POR PAGAR 22.700 REMUNERACIONES POR PAGAR
	22.800 OBLIGACIONES BANCARIAS CON GARANTIAS
	22.900 VENTAS AL CONTADO POR DESPACHAR
24.000 PASIVO TRANSITORIO	24.100 PROVISIONES
	24.200 FONDO AUTOSEGURO ACCIDENTES DEL TRABAJO
RESULTADOS 50.000 - 60.000 - 70000 - 80.000	CUENTAS DE MAYOR
50.000 INGRESOS	51.000 VENTAS DE PRODUCTOS TERMINADOS
	52.000 VENTAS DE SERVICIOS 53.000 COMPOSTURAS 54.000 VENTAS VARIAS 55.000 INGRESOS VARIOS

60.000 GASTOS	61.000 GASTOS DE FABRICACION 62.000 GASTOS DE ADMINISTRACION 63.000 GASTOS DE VENTAS 64.000 GASTOS FINANCIEROS
70.000 COSTOS	71.000 COSTO PRODUCTOS TERMINADOS 72.000 COSTO DE SERVICIOS 73.000 COSTO DE COMPOSTURAS 74.000 COSTOS VARIOS
80.000 PERDIDAS Y GANANCIAS	81.000 PERDIDAS Y GANANCIAS

CAPITULO X

ESTADOS FINANCIEROS Y DE RESULTADOS

570. El contenido del presente capítulo se refiere a una materia de muy vasto alcance y por ende, difícil de poder precisar dentro de un trabajo como el presente. No pretende darse, ni podría hacerse, una enumeración de los Estados Financieros y de Resultados que deberán obtenerse de la contabilidad para información y control de los Presupuestos por Programas. Como es fácil de comprender, las necesidades de información dependerán de un sinnúmero de factores que harán necesario mayor o menor cantidad de datos, entre los que podrían citarse: tipo y tamaño de cada programa, duración de los mismos, número de subprogramas que incluye cada uno, número de actividades o proyectos, número de centros de concentración de gastos, estructura institucional, monto de los valores que incluye cada programa, necesidades de control y auditoría, ubicación de las unidades ejecutoras dentro de la estructura presupuestaria y dentro de la clasificación contable y de costos, analizada en los capítulos precedentes, y muchos otros factores que no es del caso señalar. Es indudable entonces que, si se pretendiera hacer una lista, o un manual de estados financieros y de resultados, de aplicación general a todos los gobiernos, el trabajo resultante sería totalmente teórico e inaplicable, por las razones antes señaladas.

571. Sin embargo, es conveniente establecer algunas normas generales de modo que, dentro cada país, exista una perfecta comparación entre los informes que presente cada institución y lograr, hasta donde sea posible, que esta comparación pueda tener validez para aquellos que se hagan entre programas similares correspondientes a diferentes países.

572. Mientras el gobierno opere con un sistema de Presupuestos por Objeto de Gastos y las consolidaciones que puedan tener, la contabilidad fluya dentro

del gobierno un nuevo papel de control de los gastos públicos de modo de entregar como resultado, los valores que se han gastado frente a lo presupuestado, a través de los distintos niveles del presupuesto.

573. Pero, al implantarse la técnica de los presupuestos por programas, cambia radicalmente el enfoque y utilización del presupuesto, el que se transforma de un elemento pasivo, de autorización de gastos, en un elemento de planificación y desarrollo de la economía de los países. Tan trascendental cambio en el enfoque del presupuesto de los países provoca, obviamente, la necesidad de tener una gran cantidad de información para poder proyectar y en seguida controlar, el avance y resultado de los programas fijados a través de los presupuestos. Como se ha visto, la principal fuente de información para los fines señalados, lo constituye la contabilidad de los gobiernos, la que deberá cambiar también su enfoque con el objeto de satisfacer las necesidades de información que mencionamos. Sin embargo, debe tenerse presente, como ya se vió anteriormente, que la contabilidad debe mantener también la información por "objeto de gastos" la que es útil a los fines de control.

574. Si quiere definirse cuáles objetivos cumplen los estados financieros y de resultados que se obtienen de la contabilidad, pueden resumirse en tres puntos, que son: 1° mostrar los costos reales de los programas y su comparación con lo presupuestado; 2° demostrar la utilización del presupuesto por objeto de gasto y 3° mostrar el destino del presupuesto no utilizado.

575. Estos tres puntos encierran, como es fácil de apreciar un enorme número de estados e informes cuyas características generales es necesario establecer.

Características que deben cumplir los estados financieros y de resultados

577. Las características principales que deben cumplir los estados financieros y de resultados que se obtengan a través de la contabilidad para los propósitos ser programados, deben tener los siguientes características.

- Utilidad
- Periodicidad.
- Oportunidad.
- Claridad.
- Integrabilidad.

577. Al describir las condiciones generales de un sistema de Contabilidad en el Capítulo I, se definieron ya algunos de estos conceptos, los que en algunos aspectos, se volverán a repetir en esta parte del trabajo por la natural relación que existe entre la contabilidad y los estados financieros y de resultados, puesto que aquella es la fuente que proporciona las cifras para confeccionar estos.

Utilidad

578. Tal como se dijo en el Capítulo I, cada informe que genere la contabilidad debe ser útil a alguien. Aún cuando, lo expresado anteriormente podría parecer tilíticio, es conveniente dejarlo establecido por la tendencia que existe de confeccionar estados que nadie utiliza, quizás si como una autodefensa de la contabilidad cuando no cumple realmente con sus objetivos. Es por ello que, al planificar el sistema de contabilidad, debe investigarse la necesidad de informes para los diferentes niveles y propósitos, de tal manera que se cumplan los objetivos de [illegible] en [illegible] Todo trabajo que se prepare sin el objetivo [illegible] de tiempo, dinero, y un recurso innecesario de trabajo [illegible] que quienes lo operan.

Periodicidad

580. Bajo esta condición quiere expresarse la necesidad de que los estados financieros y de resultados se obtengan en forma periódica, vale decir, que se puedan producir por un mismo lapso. Así si se establece que, un estado debe confeccionarse mensualmente, deberá obtenerse siempre en forma mensual a fin de no perder la comparabilidad de la información.

Oportunidad

582. Esta condición establece que los estados deben estar listos en el momento que se requiera. Para poder administrar en forma ágil y metódica los presupuestos y programas, es indispensable que, los estados que se confeccionan para conocer el grado de avance de los programas frente a las metas propuestas serán confeccionados lo más cercanamente posible en el tiempo, a los sucesos que están representando. De otro modo, gran parte de la utilidad de los estados se pierde y en muchos casos, la relativa utilidad de ellos no justifica el esfuerzo que demanda su elaboración.

Claridad

581. Toda información que emane de la contabilidad deberá estar revestida de la mayor simpleza posible, naturalmente que sin sacrificar los requisitos, de información que se hayan fijado. Deberá liberársele de todo tecnicismo y terminología contable, de modo que pueda ser comprendida por aquellos que no dominan dicha técnica. En aquellos casos en que sea imprescindible entrar en tecnicismos contables, deberán incluirse en los mismos cuadros las notas aclaratorias correspondientes a fin de facilitar su comprensión.

Integrabilidad

582. La integrabilidad es un requisito que ya ha sido señalado anteriormente, en el Capítulo correspondiente a Ingresos y Gastos, y consiste en la condición que debe tener la información para ir formando una pirámide cuya base estará en el nivel presupuestario y cuya cúspide será el balance de la Nación. Naturalmente que esta pirámide estará constituída sólo por parte de la información, ya que existirán estados que recorrán y morirán dentro de un solo nivel presupuestario. Sin embargo, debe tenerse presente este principio al diseñar el sistema de información, a fin de que ésta sea aprovechada al máximo con lo cual se evitará trabajo inútil y mal hecho, se ganará en rápidez de información y ella se obtendrá a un mínimo de costo.

Los Estados Financieros y la Clasificación por Objeto y por Programa

583. En el Capítulo V se dijo que: el presupuesto por objeto y por programas combina dos elementos que son fundamentales: por una parte, profundiza y establece en forma detallada cada una de las operaciones que deben hacerse para realizar los programas y por otra parte, logra el control de los gastos ministeriales o de los servicios. En suma, reúne los requisitos de información, control y análisis que son indispensables en todas las fases del desarrollo presupuestario.

584. Así como el presupuesto por objeto-programa reúne los requisitos de información, control y análisis que son indispensables a través de todo el desarrollo presupuestario, debe tratarse, en lo posible, cuando ello sea necesario, que los estados financieros reúnan también dichos requisitos, de modo de poder satisfacer simultáneamente las necesidades de la auditoría, tanto interna como externa, así como la necesidad de información que requieren los ejecutivos a cargo de las diversas fases de los programas.

585. Cuando deban confeccionar estados que tengan que cumplir con los requisitos señalados, deberá trabajarse siempre con cuadros cruzados, de modo que en un sentido se tenga la información necesaria para las necesidades de información para los ejecutivos a cargo de los programas, y en el otro sentido, se tengan las cifras parciales y totales para cumplir los objetivos de control y auditoría. Si se trabaja en esta forma, y a ello se agrega un buen sistema de codificación, será muy fácil hacer ascender la información a niveles superiores a través de la jerarquización de información, con lo cual el sistema tendrá la agilidad necesaria para administrar los presupuestos en forma eficiente.

Los estados financieros y el esquema básico del Sector Público

586. En el Capítulo II se analizó el esquema básico del sector público desde el punto de vista institucional, y en relación con las diferentes características generales que pueden presentar desde el punto de vista de los sistemas de costos que habría que hacer, el tipo de contabilidad a emplear, y la relación con los presupuestos por programas.

587. En capítulos siguientes, se analizaron los diferentes tipos de contabilidad de costos que sería necesario emplear para cada tipo de institución y se dieron incluso, en algunos casos, ejemplos de presentación de los datos pertinentes. Se tratará ahora, en forma general, de dar un esbozo de los estados financieros que sería necesario obtener en cada caso, sin pretender dar una lista de los mismos, ni entrar a analizar en detalle toda la información que se requeriría en cada caso ya que, como se dijo anteriormente, el resultado a que se llegaría sería totalmente teórico y posiblemente muy alejado de las necesidades prácticas.

588. Sin embargo, al tratar de señalar la información básica en cada caso, se tendrá siempre presente que, en la práctica, puedan fijarse las necesidades de contar con información para administrar en forma eficiente los presu-

puestos por programas, considerando también los requisitos de control y auditoría.

Información para Actividades Simples sin cálculo de costos unitarios

589. Así como , desde el punto de vista de costos, este tipo de organismos requiere de un cálculo de costos en su forma más elemental, así también los estados financieros pertinentes estarán revestidos de gran simplicidad. Como se vió en la parte pertinente, se supuso que dentro de estos organismos, el problema de los gastos devengados prácticamente no tiene significación, por lo cual se cumple en ellos la igualdad: Costos Imputados = Costos Efectivos y por consiguiente, los gastos presupuestarios coincidirán con el costo total del organismo. En consecuencia, bastará dentro de estos organismos llenar la Planilla de Costos que se explica en los Capítulos VI y VII y que dará el costo de la actividad.

590. Sin perjuicio de la Planilla de Costos, será también interesante que en forma estadística estas actividades llevar el control del volumen de trabajo, con el fin de poder establecer y comparar lo realizado en períodos diferentes.

591. Esta información de tipo estadístico no interviene, por ningún efecto, como se vió en el Capítulo respectivo, en la contabilidad, puesto que en las actividades simples no se utiliza el cálculo de costos unitarios. Indudablemente que puede ser necesario que, la Planilla de Costos deba ser subdividida de acuerdo con las reparticiones que forman la actividad simple, como podrían ser las diversas dependencias que componen un programa de Administración General. En todo caso, dichas subdivisiones se harán a base del esquema general, de modo de permitir su integrabilidad y permitir además, la comparación entre ellas.

Información para los Organismos con cálculo de costos unitarios

592. Debido al hecho que, estos organismos requieren de un proceso más acabado dentro de su sistema de contabilidad, para poder calcular costos unitarios, la información que requerirá será también más completa. En efecto, surge en este caso de inmediato el problema de los costos devengados y como se requiere calcular costos unitarios se requerirán también los estados de producción. La contabilidad deberá proporcionar entonces, aparte de la planilla de costos los estados relativos a los gastos devengados.

593. Los estados de producción serán perfeccionados en forma ajena a la contabilidad, por el organismo o funcionario encargado de la parte técnica. En dicho estado deberán consignarse a lo menos, las siguientes informaciones: meta de producción, es decir el número de unidades que se ha fijado como meta el programa; cantidad producida en el período; cantidad acumulada; saldo por ejecutar.

594. Con respecto a los costos devengados los estados que surgen como resultante son: estado del inventario inicial; compras; costo de inventario final. Estos estados deberán incluir unidades y valores para poder efectuar los análisis y relacionarlos entre sí, obteniéndose nuevos estados y conclusiones. Por ejemplo, los materiales con sus datos pueden dividirse por las unidades producidas para tener los costos unitarios a cantidad y valores; comparando estos datos con los presupuestados, podrán determinarse las variaciones en cantidad y en valor de los costos unitarios. A través de los estados de inventarios y de existencias, pueden determinarse los índices de rotación de existencias de materiales, lo cual es una excelente herramienta de administración financiera. En fin, así como los ejemplos citados, son innumerables las posibilidades de análisis que pueden obtenerse de los estados financieros para ayuda de la administración efectiva, teniendo en vista, los requisitos y necesidades

que se han señalado en el presente capítulo.

Información para los organismos descentralizados

595. Siguiendo el desarrollo del Cuadro I°II - I, aparecen en él los organismos descentralizados. Como se dijo en la parte pertinente, existen organismos descentralizados donde es posible obtener costos unitarios significativos, en cambio, en otros casos ello no es posible, pero interesará conocer los costos de funcionamiento de ellos, por lo que, de todas maneras, se aplicaría un sistema de contabilidad de costos para empresas no fabriles. Se vió entonces, que este tipo de organismo trabaja con un sistema de contabilidad comercial y paralelamente debe llevar una contabilidad presupuestaria. Esto facilita la obtención de informaciones de tipo contable, las que en esta clase de instituciones son mayores que en los organismos que conforman el gobierno central. En efecto, la contabilidad de tipo comercial, permite efectuar otra clase de análisis, como son índices de rotación de existencias y de deudores, relaciones de liquidez y endeudamiento, etc. aparte natural esto, de toda la información de gastos pertinente.

596. A pesar de que es obvio, es conveniente recalcar que, en este tipo de instituciones, también es indispensable confeccionar los análisis necesarios a través de las Planillas de Concentración Presupuestaria.

Informaciones para las Empresas del Estado

597. Así como es de enorme la variedad de Empresas del Estado que pueden encontrarse, así también, es la variedad de estados financieros que pueden obtenerse dentro de cada una de ellas. Difícil es decir a priori, [illegible] sería necesario establecer dentro de cada empresa cuál, como se vió, ello es algo que depende de innumerables factores. Sin embargo, tal vez [illegible]

anteriormente, se darán algunos requisitos generales para poder fijar un criterio uniforme al respecto.

598. El tipo de información financiera que requiere cada empresa puede dividírsela en diaria, mensual, anual, y esporádica, dependiendo de tres elementos que son: el tipo de empresa, su condición en el mercado y la facilidad para obtener la información solicitada.

599. Es evidente que una empresa que fabrica muchos productos requerirá de mayor información que una empresa que produce un solo artículo.

600. Por otra parte, una empresa que trabaje en un mercado de competencia necesitará trabajar con mayor información que la que tiene la calidad de monopolio.

601. Por último, la cantidad y calidad de la información que puede obtenerse dentro de la empresa, dependerá de la facilidad para obtener la información. Si la contabilidad está mecanizada, resultará mucho más fácil confeccionar los estados requeridos que si la contabilidad es manual.

602. La información diaria se referirá a aquellos datos que permitan medir la marcha de la empresa como son: estado de caja, ventas, pedidos pendientes, producción, deudores, y acreedores. Con esta información los ejecutivos tendrán una valiosa herramienta para la administración ya que ella, hará resaltar de inmediato cualquier situación anormal de ella.

603. Las informaciones mensuales pueden dividirse en tres grupos: estado de pérdidas y ganancias; presupuesto de caja y estadísticas.

604. El estado de Pérdidas y Ganancias, ya descrito en el Capítulo correspondiente a Empresas del Estado, mostrará la siguiente estructura.

Ventas del Período

- Costo de Fabricación de los artículos vendidos

Utilidad Bruta.

- Gastos de Administración del período.

- Gastos de ventas del período

Utilidad neta, o pérdida neta.

605. Puede observarse que, para llegar a obtener la utilidad o pérdida neta se han necesitado cinco tipos de información las que pueden relacionarse de diferentes maneras entre sí y con otros datos, para analizar en mejor forma la marcha de la empresa. Así, si se dividen las ventas a crédito de un período, por los saldos deudores de los clientes, se tendrá el índice de rotación de deudores , vale decir, el número de veces que los clientes pagan en el período. Si se divide el número de días del período, por el índice obtenido, se tendrá la información referente al plazo de recuperación de las ventas.

606. Relacionando, por otra parte, las ventas o ingresos y los costos, puede llegarse a calcular el "Punto de Equilibrio de la Empresa", o sea el monto de ingresos más de el cual la empresa comienza a tener utilidades .(1)

607. Respecto al presupuesto de caja , puede decirse es un elemento indispensable para la buena administración y debe considerar los ingresos y gastos día a día de cada mes, a fin de poder establecer de inmediato cualquier situación que requiera alguna medida especial para el financiamiento de la empresa.

608. Las estadísticas mensuales pueden referirse a innumerables materias, pero, principalmente se referirán a los siguientes aspectos: Ventas, producción, Gastos

(1) Véase , Félix Pando - Aplicaciones prácticas del análisis de costos fijos, variables y semivariables a diferentes tipos de problemas, Biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas . U. de Chile, 1963.

de Administración, Gastos de Ventas. Ellas deberán considerar los valores correspondientes al mismo mes del año anterior, con el objeto de tener una base de comparación. También será conveniente incluir el total acumulado en los doce meses anteriores, de modo de ir tomando la tendencia de los valores correspondientes.

609. Con respecto a las informaciones anuales, ellas estarán compuestas por el Balance General y las Estadísticas ya comentadas.

610. El Balance General ha sido analizado en otra parte del presente trabajo por lo que, bastará decir, que estará la situación del activo y pasivo de la empresa y será el elemento que indicará el resultado de la gestión administrativa de los ejecutivos.

611. La información periódica se referirá más bien a estudios y estudios o análisis especiales que se es necesario obtener mes a mes, pero que son de indudable interés para la empresa. Entre ellos, cabe citarse el cálculo de índices, los análisis financieros y el análisis del punto de equilibrio a que se ha hecho referencia anteriormente.

612. En el presente capítulo, se ha tratado de dar una visión muy sucinta del tipo de información que sería conveniente utilizar para la buena administración de los presupuestos por programas. No se ha pretendido, en ningún caso, dar una pauta al respecto, sino más bien una orientación, de modo que los encargados de diseñar un sistema de información tengan un punto de partida para que, con la experiencia práctica, puedan organizar un sistema útil, expedito, oportuno y a un mínimo de costo.

CAPITULO XI

CONTROL Y AUDITORIA

613. El presente capítulo tratará el tema Control y Auditoría dentro del sistema de Contabilidad para los presupuestos por programas. Sin embargo, un tema como el señalado, no es posible tratarlo en forma extensa en un trabajo de esta naturaleza, debido a la amplitud de la materia y a las variadas formas y problemas que pueden asumir o resolver las técnicas de control y auditoría. Es por estas razones que, en este trabajo, sólo se explicarán los conceptos básicos que se refieren a dichas técnicas y los requisitos que deben cumplir para que puedan satisfacer los objetivos que se les señale, sin entorpecer, por otro lado, el desarrollo del ciclo presupuestario.

614. Resulta indudable que, el tipo de control y auditoría que deben implantarse dentro de un organismo, empresa y, en el organismo rector que se encarga de llevar la contabilidad de la Nación, dependerá fundamentalmente del tipo de contabilidad que se implante en cada uno y del grado de autoridad que posea cada dependencia para efectuar gastos.

615. Teniendo presente, estas interrelaciones se analizarán los diferentes tipos de auditoría, como así mismo los aspectos principales del control interno, para poder señalar por último, las características principales que ellas deben tener dentro del sector público.

Definiciones de Auditoría y de Control Interno

616. Para poder certificar la correcta imputación y la autenticidad de las operaciones contables, ya sea de una repartición, empresa, organismo público o privado, existen las técnicas de la auditoría y del control interno.

617. La auditoría tiene por objeto detectar omisiones o errores que pudieran afectar la contabilidad y por consiguiente los resultados finales de la misma.

Holmes [1] define a la auditoría de la siguiente manera:

> "La auditoría es la comprobación científica y sistemá-
> "tica de los libros de cuentas, comprobantes y otros
> "registros financieros y legales de un individuo, firma
> "o corporación, con el propósito de determinar la exac-
> "titud e integridad de la contabilidad; mostrar la ver-
> "dadera situación financiera y las operaciones, y cer-
> "tificar los estados e informes que se rinden."

618. De la definición anterior se deduce que la auditoría analiza y certifica la veracidad y exactitud de las operaciones que registra la contabilidad. Es decir que, mientras la contabilidad es esencialmente constructiva y va registrando todas las operaciones realizadas por el organismo o empresa de la cual forma parte, la auditoría es esencialmente analítica en su naturaleza y funcionamiento.

619. La auditoría puede dividirse de acuerdo con los siguientes criterios, según puede verse en el Cuadro N°XI-I : la forma , el origen, el tiempo, el espacio , la extensión.

620. De acuerdo a su forma, la auditoría puede separarse en auditoría aritmética y auditoría de procedimiento. La auditoría aritmética se refiere al análisis de las cifras anotadas en los registros, su correspondencia con los comprobantes justificativos, la existencia de las autorizaciones correspondientes y la correcta interpretación de las operaciones realizadas y por consiguiente, la correcta imputación de las mismas. En cambio, la auditoría de procedimientos tiene por finalidad verificar si se están cumpliendo las tareas administrativas de acuerdo

---

(1) Arthur W. Holmes, Auditoría - Principios y Procedimientos, Uthea, México, 1962, [illegible], 1.

C U A D R O X I - 1

CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

- AUDITORIA
  - Auditoría según la forma
    - Aritmética
    - de Procedimiento
  - Auditoría según el origen
    - Interna
    - Externa
  - Auditoría en el tiempo
    - Permanente
    - Transitoria
  - Auditoría en el espacio
    - Preauditoría
    - Postauditoría
  - Auditoría según la extensión
    - Parcial
    - Total

a las pautas establecidas, en cuanto a división del trabajo en cuanto a función de [illegible], de modo de que la contabilidad resulte oportuna, completa y a un mínimo [illegible] costo. No debe confundirse la auditoría de procedimientos con la labor [illegible] de los organismos encargados de "organización y métodos" dentro de una institución. Estos están encargados de estudiar los problemas de simplificación de procedimientos o de la instalación de nuevos sistemas dentro de los organismos [illegible]. En cambio, la auditoría de procedimientos es la encargada de velar [illegible] que las normas establecidas se cumplan y si ello no sucede, analizar las causas [illegible] y sugerir las modificaciones de aquellas si fuere procedente. Por otra parte, [illegible] destacar la importancia que tiene la auditoría de procedimientos [illegible], en muchos casos, los errores que se descubren a través de la auditoría [illegible] se deben a fallas de los procedimientos o rutinas administrativas o [illegible] establecidas. De allí la necesidad de dar, dentro de cualquier sistema de auditoría, ordinal preponderancia a la auditoría de procedimientos.

[illegible]. Desde el punto de vista de su origen, la auditoría puede ser clasificada en interna y externa, según si los encargados de realizarla pertenecen o no a la institución en la que se lleva a efecto la auditoría. La auditoría interna se instaurará dentro de aquellos organismos que sobrepasen cierta magnitud, [illegible] la auditoría de carácter externo tendría tal duración que el personal encargado de realizarla se asimilaría prácticamente con el de la propia institución. [illegible], es conveniente crear un cuerpo de auditores internos que puedan [illegible] una especialización y conocimiento más profundo de los problemas propios de la institución o empresa, de modo de poder realizar una [illegible] tener y limitar en cierta manera, la tarea de los auditores externos a una revisión mucho más [illegible] de los aspectos contables.

622. Atendiendo a su duración, la auditoría puede separarse en permanente o transitoria, según si se realiza en forma continua o no. Así se tendrá que, en algunos casos, principalmente dentro de la auditoría interna, es conveniente, por lo delicado de la materia, implantar un sistema de auditoría permanente. En cambio, en otros aspectos contables, bastará con una auditoría de carácter transitorio. Ello dependerá también del orden con que se lleve la contabilidad; si ésta es llevada en buena forma, puede bastar con una auditoría transitoria, pero si aquella arrojara fallas graves puede ser necesario implantar una auditoría de carácter permanente.

623. Desde el punto de vista, del momento en que se realiza la auditoría, puede dividírsela en preauditoría y en postauditoría, según si se realiza antes o después de contabilizar la operación que se controla.

624. La preauditoría, como su nombre lo indica, se realiza antes de efectuarse la operación misma de contabilización, lo que evidentemente hace menor la posibilidad de cometer errores en las imputaciones o fraudes, pero tiene el grave inconveniente de retardar y hacer muy lento y engorroso el funcionamiento del sistema contable lo que, evidentemente va en perjuicio de la obtención oportuna de informaciones, lo que a su vez redunda en perjuicio del control mismo. Por otra parte, la existencia de la preauditoría no excluye, de ningún modo la necesidad de realizar la postauditoría con lo que en cierto modo, hay una duplicación de trabajo.

625. La postauditoría, por su parte, tiene la ventaja de no entorpecer el proceso contable, puesto que ella se realiza una vez efectuadas las operaciones y después de anotadas en los registros correspondientes. Otra ventaja de la postauditoría es que, dado el hecho que se efectúa después de realizadas y contabilizadas las

operaciones, cuenta con mayores antecedentes para la revisión de las mismas, es decir, puede actuar en forma mucho más integral que la preauditoría.

626. Podría objetarse que con un sistema de postauditoría la posibilidad de que se cometan errores o fraudes es mayor que en un sistema de preauditoría, a lo que debe contestarse que ello se elimina, casi por completo, si existe un buen sistema de control interno como se verá más adelante.

627. Finalmente, de acuerdo con su extensión, puede clasificarse a la auditoría en parcial o total, según si ella se efectúa a cierto número de operaciones o a la totalidad de ellas. Generalmente las auditorías se proyectan para realizarlas en forma parcial y se amplían según sea la aparición de errores dentro de la contabilidad, hasta llegar a ser totales dentro de una cuenta o una parte de la contabilidad , o la contabilidad total , si resulta necesario.

628. Para realizar la auditoría parcial, se recurre a diferentes métodos que pueden ser, por ejemplo: revisar todos los documentos que ocupan un lugar determinado dentro de un archivo , como podría ser aquellos que ocupan los lugares 5,10°, 15°, 20°, 25°, etc. Otra forma de hacerlo es elegir documentos simplemente al azar. Por último, dentro de auditorías de gran magnitud, se recurre a la técnica del muestreo estadístico para seleccionar aquellos documentos de operaciones que deben ser revisadas.

629. Al terminar esta descripción de las clasificaciones de la auditoría, es necesario destacar que, en realidad no existe un límite específico entre ellas: así sucede que, al efectuar una auditoría aritmética deberá recurrirse inevitablemente a la auditoría de procedimientos, en mayor o menor grado, según sean los errores que vaya descubriendo la primera. Una auditoría parcial puede transformarse en total, como ya se vió , si las circunstancias lo aconsejan.

630. Al implantar un sistema de contabilidad es indispensable considerar todas aquellas medidas que tiendan a impedir fraudes o errores en la contabilidad, logrando al mismo tiempo, simplificar la labor de la auditoría. Dichas medidas están incluídas dentro del Control Interno al que Holmes (2) define de la siguiente manera:

> "Un sistema de comprobación interna o artificiado, es aquel por "medio del cual el trabajo contable de un empleado es verificado "por otro, cada uno de los cuales trabaja independientemente y sin "repetirse entre sí, sino más bien, obteniendo una conclusión lógica del trabajo global. De esta manera se logra que diferentes "personas lleguen al mismo resultado, lo cual prueba la corrección "de los datos de la contabilidad y que se evita el fraude. En un "sistema de comprobación interna, el trabajo de contabilidad y el "financiero están tan subdivididos que ninguna persona tiene un "control completo del registro de los cobros, pagos, nóminas de sa"larios, compras, gastos o ventas. El auditor debe determinar en "todo momento si el sistema de comprobación interna empleado tiene "o no eficacia en sus resultados; es decir si sirve o no para impe"dir el fraude.. Un sistema de este clase no es difícil de operar; "ahorra al auditor mucho tiempo al hacer la auditoría y le asegura "de la relativa honestidad de las transacciones. Si existe colusión entre "dos o más empleados deshonestos el sistema de comprobación interna "puede ser, por supuesto, burlado.

La auditoría y el control interno en el Sector Público

631. Al hablar de la auditoría dentro del Sector Público es necesario establecer los tipos de auditoría que emplean los diferentes gobiernos latinoamericanos. Al respecto Martner (3) dice:

> "El proceso de contabilización de las operaciones presupuestarias "no tendría ninguna significación si al mismo tiempo estas infor"maciones no se usaran para examinar en detalle las actividades "de gobierno y verificar la eficiencia, honestidad, y legalidad "con que se emplean los recursos del Estado. Este proceso de examen "y revisión se conoce con el nombre de auditoría presupuestaria.
>
> "La auditoría presupuestaria se divide en preauditoría y postaudito"ría. La primera reviste varias formas: puede referirse al examen

---

(2) Arthur W. Holmes, Auditoría-Principios y Procedimientos, Uthea, México, 1952, pág. 1.

(3) Gonzalo Martner, Técnica de la Programación de los Presupuestos Gubernamentales, Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social, Chile 1965, páginas 39 y 40.

"de los documentos que certifican el pago de obligaciones, a "la recepción de los bienes y materiales solicitados, a la co- "rrección de las sumas certificadas, a la aplicación del primero "al fin señalado, etc. En términos generales la preauditoría es "una fiscalización independiente ejercida desde fuera del orga- "nismo que gasta, pero perteneciente muchas veces a la rama eje- "cutiva.

"La preauditoría tiende a reducir la responsabilidad de los ser- "vicios y reparticiones. Además, crea una duplicación de esfuerzos, "una dilatación excesiva en los trámites y resoluciones y dá lu- "gar a la ineficiencia en las transacciones financieras del gobier- "no. En los países latinoamericanos en que se ha establecido, "estas excesivas fiscalizaciones engendran fricciones entre la Con- "traloría y los Servicios de la rama ejecutiva.

"La postauditoría consiste en el examen de la documentación en "cada paso de la ejecución del presupuesto. Es costumbre que ella "quede en manos de un organismo independiente de la administración, "debiendo informar de los resultados de sus Trabajos al Congreso "Nacional. La postauditoría abarca también la verificación de la le- "galidad de las transacciones individuales y la acuciosidad de las "cuentas.

"La manera de ejecutar la función de auditoría es diferente en "cada país, aunque pueden señalarse tres tipos principales de post- "auditoría:

"1) Existe la llamada auditoría tradicional de carácter legal, que se "emplea para examinar la documentación y verificar si los ingresos "y gastos se ha efectuado de acuerdo con los requisitos estatuídos. "Sirve también para examinar las órdenes de pago dadas por los ofi- "ciales administrativos. De acuerdo con este sistema, las transac- "ciones pueden examinarse en forma detallada, una por una, o bien "aplicando el método de muestras. En este último caso, se habla "de auditoría de un servicio" en vez de "auditoría de transacciones".

"2) La postauditoría puede abarcar, además de su campo tradicional, "el examen de las transacciones en relación con las normas admini- "trativas de un servicio, y se recomienda una aplicación por los "servicios mismos a través de una repartición especial allegada a "la jefatura.

"3) La postauditoría puede consistir en la fiscalización de la "eficiencia de la administración como un todo, verificando su efi- "cacia desde el punto de vista de los propósitos. Se recomienda que "esta clase de postauditoría la ejerza un organismo asesor del eje- "cutivo y que se concrete en informes al Ejecutivo y Legislativo.

"La postauditoría, en suma deberá procurar una fiscalización flexi- "ble de las operaciones financieras del gobierno y proporcionar al "Legislativo material de análisis que refleje la forma como se "custodian los fondos públicos y los activos fiscales".

632. Tal como se ha dicho en la parte de Martner, la preauditoría tiende a reducir la responsabilidad de los servicios y reparticiones y además crea una duplicación de esfuerzos , una dilatación excesiva en los trámites y resoluciones y dá lugar a la ineficiencia en las transacciones financieras del gobierno. Es evidente que estos inconvenientes perjudican la gestión financiera y presupuestaria de cualquier gobierno, pero perjudican en menor grado a aquellos que actúan en base a presupuestos por programas los que tienden , precisamente, a hacer más eficiente la administración financiera de los gobiernos.

633. A fin de solucionar estos inconvenientes , es a todas luces indispensable ir, junto con un cambio del sistema contable, a una revisión completa de los conceptos en los cuales se basa la auditoría actual del Sector Público. La nueva orientación que deberá tener la auditoría señalada, debería estar apoyada en las siguientes condiciones básicas: Reducción al mínimo del criterio legal que impera actualmente dentro de la auditoría del sector público; implantación de un sistema de postauditoría y de auditoría interna; implantación de sistemas modernos de control interno y por último evaluación de los resultados contables.

634. Actualmente primo el criterio legal dentro de las auditorías del sector público lo que, evidentemente , entraba la gestión financiera. Así resulta muchas veces que, una operación de poco monto , pero de importancia para la buena marcha de un organismo, es rechazada por impedimentos legales a pesar de que dicha operación es totalmente correcta y de beneficio para el gobierno. Otras veces , se hacen cargos y se inician juicios contra los funcionarios encargados de la contabilidad por diferencias insignificantes, que se producen por una mala interpretación legal, o, en otros casos, que son propias de cualquier sistema contable y que resulta más económico "castigarlas", es decir absorber dichas diferencias dentro de la misma contabilidad, que iniciar sumarios que se prolongan por años

y a un costo fabuloso en relación al monto investigado. Como en la mayoría de los casos, no se castiga al funcionario si no realiza alguna operación, este sistema de auditoría de carácter legal, favorece a aquellos funcionarios ineficientes puesto que rechaza o castiga las operaciones mal ejecutadas , pero no así las no realizadas.

635. A fin de evitar los inconvenientes de las auditorías en las que predomina el aspecto legal sobre la conveniencia económica , o la corrección contable, es necesario que la autorización presupuestaria que otorga el legislativo sea lo más amplia que se pueda es decir, que sea dada en el grado más alto posible de la escala de los presupuestos por programas, como podría ser, por ejemplo, el programa o subprograma. De este modo, los presupuestos tendrían la flexibilidad suficiente para operar en forma expedita y se reduciría al mínimo la intervención legal dentro de aquellos.

636. Para evitar un mal uso de los fondos, o derroche de los mismos, existiría una "Auditoría de resultados" que, a posteriori, evaluaría los resultados de la operación presupuestaria, desde el punto de la inversión de los fondos.

637. Con respecto a la ubicación de la auditoría en el espacio, debería irse casi completamente a un sistema de postauditoría. Se dice casi completamente porque habrá casos en que, evidentemente, se justificará una preauditoría, pero ellos serán, en todo caso, los menos; en cambio , en el resto de los casos, las ventajas de operar con un sistema de postauditoría son evidentes, por la agilidad que se lograría en las operaciones.

638. Si se quiere dar este nuevo enfoque a la auditoría es indispensable contar con dos elementos que son básicos y que son, el control interno y la auditoría de resultados.

639. Al rediseñar el sistema de contabilidad para los presupuestos por programas, será necesario establecer un bien estudiado sistema de control interno que reduzca al mínimo la posibilidad de fraudes. Para ello será necesario diseñar los formularios y registros adecuados en atención a dos factores fundamentales: las ventajas de control que ofrece la contabilización por partida doble, y el principio de la "oposición de intereses". De acuerdo a estos factores puede lograrse la separación y complementación del trabajo de diversos funcionarios, de tal manera que ninguno tenga en sus manos la totalidad de los procesos relacionados con una misma operación. De este modo, a medida que aumenta el número de funcionarios que intervienen en una misma operación, se dificulta la posibilidad de cometer fraudes y errores. Sin embargo, esta división debe limitarse a lo técnicamente necesario y no exagerar el "control por el control" ya que puede caerse en los mismos defectos de la presupuestería, además que puede resultar más caro el sistema de control que los bienes que se trata de custodiar.

640. Como ejemplos sencillos de control interno pueden indicarse, el caso de un empleado destinado a contabilizar las compras, que debe confrontar los resultados a que llega, con los resultados obtenidos por el empleado encargado del control de existencias. Otro caso sería los resultados a que llega el encargado de un registro de banco, los que deben compararse con el registro de gastos y de ingresos, etc.

641. En cuanto a la auditoría de resultados, ella se refiere, como ya se vió, a la evaluación de los resultados de la operación presupuestaria, desde el punto de vista de la inversión de los fondos. No debe confundirse este concepto con la evaluación de los resultados a que se refiere la técnica de los presupuestos por programas, en que se analizan los resultados obtenidos frente a las metas propuestas. La auditoría de resultados se refiere, en cambio, a los aspectos administrativos tales como: por ejemplo si el precio a que alcanzaron las adquisiciones

dentro del período presupuestario, fueron para un programa, adecuadas o exageradas. Si los precios a que se hicieron las adquisiciones fueron convenientes, o si las normas de almacenamiento de los mismos se cumplen.

642. Otros aspectos que debe considerar la auditoría de resultados y que, a pesar de ser obvio no se cumple actualmente, es el que se refiere a la representatividad de las cuentas contables. Con ello se quiere expresar que la auditoría debe certificar que los valores que arrojan las cuentas contables correspondan a valores representativos y no a simples saldos, certificados por la auditoría aritmética.

643. Así por ejemplo, los valores que acuse una cuenta de existencias pueden estar ajustados perfectamente a los resultados contables, sin embargo, dicho saldo puede no corresponder a un valor real dado que las existencias están obsoletas o deterioradas. Como ejemplos de este caso, puede darse el stock de repuestos para aviones a pistón que posea una compañía de aviación que ha cambiado sus aeronaves por aviones a reacción. Otro caso podría ser, el de productos químicos o medicinales cuya efectividad caduca a una fecha dada.

644. Ejemplos como los citados donde podría intervenir la auditoría son incontables, por lo que sólo se señalará algunos de ellos: deudores, valores del activo fijo, valores equilibrados, seguros, provisiones, etc.

645. Finalmente, cabe señalar la conveniencia de ir a la creación en aquellas empresas de cierta magnitud, de unidades de auditoría interna que, como ya se explicó, tendrán un conocimiento más cabal de los problemas propios de las empresas a los cuales pertenecen y por ende, una mayor posibilidad de detectar las fallas que pueda tener el sistema contable y proponer oportunamente los cambios que sean necesarios. Estas unidades de auditoría interna estarían ubicadas a nivel de asesores del ejecutivo máximo, de modo que pudieran tener intervención

en todas las reparticiones del organismo, y poder desarrollar íntegramente su labor.

646. Otra ventaja de las unidades de auditoría interna es que, ellas pueden operar en un plano mucho mejor ventajoso de dentro de la institución, lo cual de entorpecer al mínimo las labores internas lo que, evidentemente, es mucho menos factible en el caso de la auditoría externa. Además, como la auditoría interna opera constantemente "en el terreno", puede actuar con mayor celeridad y actuar con mucha mayor frecuencia que la auditoría externa. Sin embargo, como es indispensable que exista la auditoría externa, es necesario coordinar los planes de ambos tipos de auditoría, de modo que se aprovecho el trabajo de la auditoría interna en la preparación del trabajo de la auditoría externa.

647. De este modo, se simplificaría la labor de la auditoría externa, la que podrá entonces abarcar un mayor número de unidades y ofrecer el tipo de auditoría que realiza, puesto que ella tendrá más tiempo a la auditoría de resultados que a la auditoría crítica debido a, esta última ya ha sido realizada por la auditoría interna.

648. En resumen, puede decirse que, una de las medidas más importantes que deben tomarse para utilizar el proceso contable del sector público, es ir a un cambio total de los conceptos de auditoría, en el sentido de tender a operar, casi exclusivamente, con el sistema de postauditoría: reducir al mínimo la auditoría de tipo legal; crear, cuando las necesidades y el tamaño de los organismos lo justifiquen, unidades de auditoría interna; implantar sistemas modernos y técnicamente diseñados de control interno, dar especial importancia a la auditoría de resultados. Al lograr estos cambios en los conceptos de la auditoría, se habrá dado un gran paso en el desarrollo de la aplicación de la técnica de los presupuestos por programas, y una utilización considerable en [illegible] financiamiento [illegible] los [illegible].

CAPITULO XII

CONCLUSIONES

649. Se presentan en esta parte las conclusiones más relevantes de la exposición de los capítulos anteriores. El orden de presentación de estas conclusiones está dada por la secuencia de los capítulos presentados.

650. Se hace necesario concluír que, los presupuestos por programas requieren por parte de la contabilidad fiscal, el cumplimiento de dos fases complementarias, la una que vida la utilización del presupuesto, contabilidad, o fase presupuestaria, y la otra, complemento de la anterior, que incorpora la aplicación de la contabilidad de costos a las prácticas contables fiscales. Resultaría difícil establecer cual de las dos fases tiene una importancia mayor, ya que ambas resultan absolutamente necesarias.

651. El sistema de contabilidad fiscal será la resultante de la interacción de las dos fases señaladas. Al cumplirse con esta interacción se estará cumpliendo con las dos premisas fundamentales de los presupuestos por programas, determinar, por un lado, lo que el gobierno "hace" y su costo correspondiente y, por otro lado, determinar lo que el gobierno "compra" para lo que quiere realizar.

652. Sin perjuicio de lo señalado, debe ponerse énfasis en dotar a cada una de las fases de ciertas características generales, como son, la simplicidad, oportunidad, flexibilidad, etc. para transformar la contabilidad fiscal, de un mero registro legal, en una efectiva herramienta de dirección y administración.

653. Tratar de aplicar la contabilidad de costos como fase complementaria de la contabilidad fiscal resulta un problema bastante complejo. Esto, desde el momento que el Sector Público es amplísimo en cuanto a la variedad de situaciones y modalidades de operación que se encuentran incluídas en él. Una de las maneras de resolver este problema con fines de conseguir una uniformidad de cri-

tario en la aplicación de la contabilidad de costos, radica en el hecho de poder efectuar una clasificación de las actividades, proyectos, dependencias u organismos que conforman el Sector Público. Esta clasificación puede enfocarse desde el punto de vista de las características de esas actividades, proyectos, etc. y de las posibilidades de aplicarles sistemas o modalidades determinadas de cálculo de costos. De esta manera se logrará una simplificación enorme, ya que los esquemas básicos que se determinen para la clasificación propuesta deberán, solamente, adaptarse a cada caso particular. De esta forma, el vasto campo de acción del Sector Público se reduce a un grupo de situaciones que poseen características similares y a los cuales, por lógica consecuencia, es también posible aplicar soluciones similares.

654. La clasificación que se presenta en este sentido en el Capítulo II se ha elaborado desde un punto de vista general, y por lo tanto, se resultará difícil adaptarla o corregirla para un caso específico de algún país determinado.

655. De la inevitable relación que aparece entre la contabilidad fiscal y la estructura institucional y además, de la aparición de las dos fases complementarias de la técnica contable, es necesario concluir que la fase presupuestaria puede, sin mayores perjuicios o beneficios, mantener la condición de función centralizada, es decir, desarrollarse en idéntica forma como lo ha venido haciendo en los sistemas tradicionales de contabilidad fiscal. Pero, la fase determinada por la aplicación de la contabilidad de costos como sistema integrado, necesariamente debe concebirse como una función descentralizada en su ejecución. Sin perjuicio de esto, su información se concentra a través de la estructura institucional para llegar a centralizarse, en sus resultados totales en unidades, al nivel más alto. Al operar así, la contabilidad de costos trata de asumir su importante característica de [illegible] al funcionario una actuación acorde con los requerimientos de "administración" de

la técnica presupuestaria por programas.

656. Los diferentes conceptos que el presupuesto por programas ha introducido frente a lo que el gobierno "hace" y su relación directa o indirecta con el concepto unidad ejecutora, llevó a la necesidad de establecer los Centros de Concentración de Gastos. Estos centros son núcleos en torno a los cuales se concentran los gastos para posibilitar la determinación de costos, sean estos totales y/o unitarios. Este elemento es absolutamente necesario en la operación de cualquier sistema de contabilidad de costos y su incorporación a los sistemas de contabilidad fiscal para presupuestos por programas se hace ineludible.

657. Existe una estrecha relación entre los Centros de Concentración de Gastos y la clasificación presupuestaria por programas. Los centros se identificarán con la última clasificación utilizada dentro de cada programa, por lo cual, el mismo puede identificarse con un programa, un subprograma, una actividad o un proyecto según sea el caso. Cuando existe concordancia entre la última clasificación presupuestaria con una determinada unidad ejecutora el Centro de Concentración de Gastos se puede identificar con esta última, sin ser esto una condición obligatoria. El concepto representado por el Centro de Concentración de Gastos adquiere mayor realce cuando no hay una concordancia directa con alguna unidad ejecutora, o bien, ésta no existe en absoluto.

658. La utilización de los Centros de Concentración de Gastos lleva a una apreciable simplificación en la determinación de los gastos corrientes y gastos de capital, aún más, permite simplificar, incluso, el clasificador de gastos que se utilice.

659. Por ser la contabilidad fiscal, y sin entrar en la contabilidad de costos como fase integral de ella, una técnica de registro, debe operar y contar la

clasificación de ingresos y gastos que se establezca en la formulación y aprobación del presupuesto. En esta materia no es papel de la contabilidad determinar dicha clasificación, sino aplicarla. No existirán problemas apreciables para que la contabilidad aplique un determinado clasificador de ingresos y gastos. Ello necesita, como elemento fundamental en su operación, que dicha clasificación exista para aplicarla. Aún más, para la técnica contable habrá una simplificación conceptual apreciable en el clasificador de gastos corrientes y de capital al conocer los Centros de Concentración de Costos.

333 Tal como se expresó en párrafos anteriores, se hace necesario clasificar las actividades , proyectos, dependencias y organismos del sector público para lograr la aplicación de las escuelas básicas de las diferentes modalidades que puede asumir la contabilidad de costos. Una de estas modalidades está representada por aquellas actividades, proyectos, dependencias y organismos sin posibilidad de cálculo de costos unitarios. En otras palabras, se encontrarán en el sector público, más precisamente, en el gobierno central, centros de concentración de gastos para los cuales no resulta significativo el cálculo de costos unitarios. En ellos, el control de costos se deberá realizar a través de totales de gastos, comparando dichos totales con los niveles de actividad desarrollados pero sin llegar al cálculo de costos unitarios.

334. En estos centros de concentración de costos, aunque no tiene una posibilidad de utilidad práctica el cálculo de costos unitarios, la determinación de costos totales adquiere una fisonomía similar a la contabilidad general de los sistemas tradicionales. Claro está, que el cálculo de costos totales debe perfeccionarse con algunos elementos que se incluyen más adelante.

682. Otra cosa muy importante de la clasificación que considerada, está constituída por aquellas actividades, proyectos, decisiones o circunstancias, que requieren para Centros de Concentración de Gastos, tener la posibilidad o el interés de calcular, además de sus costos totales, los correspondientes costos unitarios, dentro centros llevan involucrada la existencia de una unidad del producto [illegible] entregan.

683. El problema de obtener sus costos totales es similar al caso anterior, pero [illegible] la aplicación de la contabilidad de costos, se [illegible] posibilidades [illegible] costos unitarios. Estos costos unitarios [illegible], esto lo [illegible] posibilidades de análisis, control y clasificación.

684. Es sería posible establecer, por anticipado, un cuadro de cuentas [illegible] la [illegible] de gastos pertenecen a cada una de las dos categorías ya citadas. Sólo será una tarea de los contadores, que frente a las características de los [illegible] que involucre cada programa, subprograma, etc. decidirá cuál es el [illegible] a aplicar, modificándolo convenientemente en cada caso, para adaptarlo en [illegible] de [illegible].

685. Al presentar los dos grupos generales de centros de costos, [illegible] a los dos centros unitarios, se hace necesario concluír, además, que la implantación de la contabilidad de costos en ellos lleva obligatoriamente, si se quiere [illegible] a aplicar corrientes, criterios [illegible] técnico. Entre otros puede considerarse: los centros [illegible], [illegible], prorrateo de gastos, etc. En todo caso, se hace necesario [illegible] al sector público, y no considerarlos como [illegible] de exclusiva aplicación en el sector privado. Si bien ellos han sido utilizados normalmente por ese sector, es [illegible] que los requerimientos contables [illegible] en el sector público, se hace imprescindible su generalización y

aplicación en la contabilidad fiscal.

466. Otras conclusiones importantísimas logran establecerse al considerar las empresas del estado - conceptos también aplicables a los organismos descentralizados - como elementos u organismos del Sector Público e incorporados de lleno a la técnica presupuestaria por programas.

467. Las empresas del estado deben incorporarse a la técnica presupuestaria por programas aplicando todos sus postulados por una manera conveniente para ellas. Esta posibilidad no debe hacerlas perder su característica fundamental de flexibilidad en su organización y administración. Esto mismo posibilita que ellas puedan perfeccionar su organización y estructura, mediante la aplicación de sus propios presupuestos por programas internos. Esta separación del presupuesto central, al aplicar uno propio, no impide que puedan informar adecuadamente al planificador, al legislador y al contribuyente de cual es su aporte en la ejecución de los planes de desarrollo del país.

468. Por otra parte, es necesario concluír también, que las empresas del estado no podrán tener una adecuada aplicación en la técnica de los presupuestos por programas, sin antes haber necesariamente establecido sistemas de contabilidad de costos, como práctica habitual de sus actividades contables. La interacción del sistema de contabilidad general y de costos dentro de ellas, asumirá características muy similares a las practicadas por el sector privado de la economía. Los elementos, criterios y procedimientos de contabilidad de costos que se aplican en las empresas del estado estará aprovechando todas las experiencias y adelantos que ha logrado el laboratorio de la empresa privada.

469. Por la variedad de sol clases prácticas que ofrece la contabilidad de costos, no podrá establecerse un sistema uniforme para las empresas del estado. De las modalidades y necesidades de cada una de ellas deberá ubicarse el sistema o

esquema conceptual a aplicar y diseñar un sistema apropiado para cada uno. Cada empresa es un ente diferente y, por lo tanto, sus modalidades deben contemplarse en el diseño de su sistema de contabilidad de costos. Por otra parte, los sistemas tradicionales de contabilidad de costos de la empresa privada deben acomodarse, en este caso, a las clasificaciones y características de los presupuestos por programas internos de las empresas del estado.

670. Los estados financieros, tanto de los organismos del gobierno central, como de las empresas del estado deberán reunir ciertas características fundamentales entre las que es necesario destacar aquella que señala la utilidad que deben prestar. Los presupuestos por programas requieren que el funcionario público cambie su actitud frente a la responsabilidad que le señala el presupuesto. Para ello debe tener la información presupuestaria y financiera, que de acuerdo a su nivel, le permita desarrollar su trabajo y acción en procura de los metas que se le han establecido.

671. Finalmente, la auditoría y el control interno de las operaciones, como técnicas y principios, ofrecen una extensa gama de posibilidades de aplicación. No podría señalarse cual de ellas es más ventajosa que la otra. En todo caso, deberá ubicarse la modalidad que más convenga y se adapte a la situación que es necesario auditar o controlar. La auditoría fiscal debe considerarse como un elemento más interesante y positivo que el simple requerimiento de la legalidad de las operaciones y no poner su operación en una modalidad única y uniforme , sino adecuada a cada caso a resolver.

F O R T U L A N I O

M I N I S T E R I O	Santiago.....de.....de 196..	G I R O Nº .....
	COMPROBANTE DE EGRESO POR	E°

La Tesorería de..... pondrá a di posición de o pagará al

.....

la suma de .....

Diez:

F O R M U L A R I O Nº 1

con cargo a los siguientes Decretos del Ministerio de:

Decto. Nº.	Fecha	Programa	Sub Programa	Act. o Proy.	Item.	Valores

..... Oficial del Presupuesto Jefe

..... Director de Obras Sanitarias

Anotado en Ctas.

Ctas. LIBRO..... FOLIO..... Pagado con Cheque Nº .....

..... Pagador de la Tesorería

..... RECIBI CONFORME (Firma del interesado)

L I B R O M A Y O R

HOJA Nº

PROGRAMA	ACTIVIDAD O PROYECTO		UNIDAD EJECUTORA	
	NOMBRE	CODIGO	NOMBRE	CODIGO
SUB-PROGRAMA	ITEM		PRESUPUESTO ASIGNADO	
	NOMBRE	CODIGO		

Fecha	Comprobante Nº	D e s c r i p c i ó n	Fondos Autorizados	Fondos Girados	Fondos Disponibles	Giros Acumulados

FORMULARIO Nº 2

F O R M U L A R I O Nº 5

PLANILLA DE COSTOS

PROGRAMA
SUB-PROGRAMA
ACTIVIDAD O PROYECTO

CODIGO

Unidad Ejecutora

GASTOS EFECTIVOS

Código	Nombre del Gasto	Sub-Total	Total

Total

GASTOS DEVENGADOS

Código	Nombre del Gasto	Presupt. Inicial	Presup. Útil	Presup. Disp.	Presup. Total	Consumo
	Sub-Totales					
	T o t a l e s					

Producción	Costos Unitarios y Variaciones

PLANILLA DE CONCENTRACION PRESUPUESTARIA

MINISTERIO

CODIGO			GASTOS EFECTIVOS														
Programa	Subprograma	Act. o Proy.	Gastos del Personal	Materiales	Servicios Personales	Obras	Transferencias	Desembol. Financieros	Asignaciones Globales	Utilizado	%	[illegible]	[illegible]	Saldo anterior	Progra.	Programado

FORMULARIO Nº 4

PLANILLA DE CONCENTRACION DE COSTOS

MINISTERIO

CODIGO			CLASIFICACION POR OBJETO					REAL			PRESUPUESTO			VARIACIONES		
Programa	Subprograma	Actividad	Gastos del personal	Materiales	Servicios	Desembol. Financiero	Asignaciones Globales	Total	Producción	Costo Unitario	Total	Producción	Costo Unitario	Gasto	Producción	Costo Unitario

FORMULARIO Nº 5

F O R M U L A R I O Nº 6

MINISTERIO..... DIARIO DE ENTRADA DE MATERIALES Hoja Nº.....

MES.....

Fecha	Factura Nº	Guía de Entrada	D e s c r i p c i ó n	Valor
	TOTAL			

MATERIAL Nº .....
UBICACION .....
UNIDAD.....

FICHA DE EXISTENCIA DE MATERIALES

EXISTENCIA MAXIMA .....
EXISTENCIA MINIMA .....
PUNTO DE REORDENAR .....

NOMBRE DEL MATERIAL.....

Fecha	Comprobante Nº	Descripción	UNIDADES			VALORES			
			Entradas	Salidas	Existencias	Precio Unitario	Entradas	Salidas	Existencias

FORMULARIO Nº 7

FORMULARIO Nº 8

DIARIO DE CONSUMO DE MATERIALES

Hoja Nº.....

MINISTERIO.

MES DE .....

Programa	Sub Programa	Acto.	Fecha	Comprobante Nº	Descripción	VALOR
					TOTAL	

M A Y O R D E C O N T R O L

MINISTERIO	CUENTA Nº
PROGRAMA	GRUPO MATERIALES

Fecha	Diario Nº	D e s c r i p c i ó n	Entradas	Salidas	Saldos

FORMULARIO Nº 9

FORMULARIO Nº 10

ORDEN DE PRODUCCION

Nº .....

ARTICULO Nº.....

NOMBRE.....

CANTIDAD SOLICITADA..... CANTIDAD PRODUCIDA.....

EMITIDA.....

EMPEZADA.....

TERMINADA.....

COSTO UNITARIO.....

MANO DE OBRA DIRECTA			
Fecha	Horas	Tarifa	Valor
TOTAL			

GASTOS DE FABRICACION APLICADOS			
Fecha	Horas	Cuota	Valor
TOTAL			

MATERIAL DIRECTO		
Fecha	Pedido	Valor
Total		

RESUMEN	
Material Directo	
Mano de Obra Directa	
Gastos de Fabricación Aplicados	
COSTO DE PRODUCIR	

Observaciones:

O R D E N

CENTRO DE COSTOS: CODIGO:

Numero de Clave		2010	2020	2023	2091
Fecha	DESCRIPCION	Accesorios	Sueldos	Salarios	Atrasos
	Totales				

PERMANENTE

MES DE..... DE 19.....

2034	2035	2037	2042	2043	2050	Resumen	
Seguros	Energía	Depreciación	Impuestos	Varios	Cargos Prorrateados	Número de Clave	Valor
						2010	
						2020	
						2023	
						2031	
						2034	
						2035	
						2037	
						2042	
						2043	
						2050	
						CARGOS DIRECTOS	
						CARGOS PRORRATEADOS	
						CARGOS TOTALES	

FORMULARIO Nº 11

BIBLIOGRAFIA

Arévalo, Alberto: Contabilidad Pública, Buenos Aires, Ateneo, 1953.

Besch, Julio y Vargas, Luis: Contabilidad, Santiago, Soc. Coop. de Cultura y Publicaciones, 1950, Tomo I.

Besch, Julio y Vargas, Luis: Contabilidad, Santiago, Soc. Coop. de Cultura y Publicaciones, 1950, Tomo II.

Burkhead, Jesse: Government Budgeting, New York, John Wiley & Sons, Inc., 1956.

Burton, Norman: Contabilidad de Costo, México, F.C. Económica, 1953.

Cholvis, Francisco: Análisis e Interpretación de Balances, Buenos Aires, Colección Contable, 1952.

Contraloría General de la República de Chile: Memoria de la Contraloría General y Balance de la Hacienda Pública, Santiago, 1961

Conselho Técnico de Economía e Finanças do Ministerio Da Fazenda: Revista de Finanças Públicas, Nº224, Río de Janeiro, 1962.

Departamento de Estudios Financieros, Ministerio de Hacienda de Chile: El Presupuesto de Caja, Santiago, 1956.

Dirección Nacional del Presupuesto Colombia: Manual de Preparación del Presupuesto, Bogotá, 1963.

Ferro, Julio: Introducción a la Contabilidad Gubernamental, Bogotá, Imprenta Distrital, 1967.

Finney, H: Curso de Contabilidad superior, México, Utehea, 1963

Helmes, Arthur: Auditoría - Principios y Procedimientos, México, Utehea, 1957

Lang, Theodore: Manual del Contador de Costos, México, Utehea, 1958.

Lawrence, W.B.: Contabilidad de Costos, México, Utehea, 1953.

Ley de Presupuesto del Ministerio de Educación Pública de Chile para el año 1964, Santiago, 1961.

Martner, Gonzalo: Función del Presupuesto Gubernamental en la Administración del Desarrollo, Ensayo, 1963.

Matheo, Eugenio: Tratado de Contabilidad Pública, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1962.

Ministerio de Hacienda, Bolivia: Presupuesto General de la Nación, 1962

Ministerio de Hacienda, Chile, Departamento de Estudios Financieros: Manual de Organización del Sector Público de Chile, Santiago, 1964.

Horner, John : Contabilidad de Costos, México, Utbea , 1964.

Oficina Central de Coordinación y Planificación de Venezuela: Manual de Presupuesto Programa, Caracas, 1961.

Ohlsson, Ingvar: Contabilidad Nacional, Madrid, Aguilar, 1960.

Pando, Félix : Aplicaciones Prácticas del Análisis de Costos Fijos, Variables y Semivariables a Diferentes Tipos de Problemas, Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Económicas, 1957.

Paton, W.A.: Manual del Contador, México, Utbea, 1943.

Publicaciones de Naciones Unidas

Manual para la clasificación de las transacciones del sector público según su carácter económico y su función E/ CN.12/ BRN.1/L.2

El presupuesto como instrumento para la programación del desarrollo económico E/ CN.12 /BRN.1/ L.3

Contabilidad Económica Nacional y Contabilidad del Sector Público E/CN.12/ BRN.1/L.6

Contabilidad pública y ejecución del presupuesto E.Y., 1952 ST/TCA/46.

Manual de presupuestos por programas y actividades E/CN.12/ BRN.2/L.4

Análisis y programación de los presupuestos gubernamentales, Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social, Santiago, 1963.

Curso de programación presupuestaria, Santiago DOAT, 1962.