

# **CONTABILIDAD Y PRESUPUESTO PÚBLICO: ANÁLISIS DEL PROCESO DE CONTROL DE GESTIÓN EN UNIVERSIDADES PÚBLICAS BRASILEÑAS**

**Josir Simeone Gomes**

*COPEAD/Universidad Federal de Rio de Janeiro - Brasil*

*APOIO CNPQ*

## **RESUMEN**

El objetivo de este trabajo es ofrecer una contribución para la discusión sobre el proceso de control de gestión en organismos públicos con miras a rescatar algunos aspectos relevantes, normalmente ausentes en el debate sobre la eficiencia del sector público brasileño.

Tomándose como ejemplo el caso de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior y utilizando los fundamentos teóricos encontrados en la literatura sobre control de gestión, procuramos llamar la atención sobre la fragilidad de los instrumentos de planificación y control, puestos en práctica por las autoridades gubernamentales federales.

## **I. INTRODUCCIÓN**

El objetivo de este trabajo es, a la luz de un enfoque poco privilegiado en la literatura contable brasileña, llamar la atención sobre la necesidad de una mayor reflexión cuanto a la utilización de mecanismos de control, en busca de eficiencia administrativa.

Utilizando el método de estudio de casos, buscamos relacionar la teoría con la práctica, con miras a confirmar o no, observaciones basadas en el sentido común, frecuentemente encontradas en el noticiario nacional.

Por tratarse de un asunto actual, creemos en la importancia del estudio, en la medida en que pueda despertar la atención de los contadores sobre la necesidad de un estudio más profundo del área de control de gestión de órganos públicos en nuestro país.

## 2. LA TEORÍA

En la formulación de una estrategia debe existir una nítida distinción entre objetivos y metas (Anthony, 1965).

La turbulencia ambiental fuerza la existencia de nuevos objetivos, teniéndose por tanto que evaluar sistemáticamente la atención prestada a los objetivos organizacionales (Hofstede, 1981).

Según Anthony (1972) "Los principios básicos que orientan el proceso presupuestario son:

1. El presupuesto debe ser garantizado por la Administración.
2. Los supervisores responsables deben participar del proceso de fijar los datos del presupuesto y deben estar de acuerdo en que los objetivos sean razonables.
3. Los supervisores responsables deben tener una comprensión perfecta del proceso presupuestario, y esto exige un programa de educación continua.
4. La revisión de las estimaciones del presupuesto por niveles sucesivamente más elevados de la Administración debe ser completa, y
5. La aprobación final del presupuesto debe ser específica y esta aprobación debe ser transmitida a la organización".

Para Hofstede (1975) "La esencia del proceso viene a ser la negociación. Se procura corregir el proceso, ya que los resultados no son posibles de modificación. Se presupone que los esfuerzos dedicados a una actividad puedan ser redimensionados si los resultados no alcanzan los objetivos fijados" (Hofstede, 1981).

Como lo ve Welsch (1976) "La experiencia ha demostrado que supervisores operacionales dudan mucho de un presupuesto elaborado sin su participación acti-

va; en general, se esfuerzan muy poco en seguirlo y muchas veces procuran indirectamente volverlo inoperante.

Nada es más perjudicial para el proceso de planificación y control que ver a la Administración completar el presupuesto anual algún tiempo después del inicio del ejercicio por él cubierto”.

Finalmente, según Anthony & Herzlinger (1975) “Un presupuesto que es preparado sin un conocimiento adecuado de los recursos que serán probablemente destinados a la organización, es irreal, además de ser de poca utilidad para la Administración”.

En resumen, se puede notar que, independientemente de ser públicas o privadas, las entidades sujetas a un presupuesto deben considerar, de forma adecuada, los diversos puntos referenciados por los autores mencionados anteriormente, bajo pena de no desarrollar acciones que puedan conducir al alcance de sus objetivos.

Así, la eficacia se obtendría en la medida que los miembros de la organización alcanzasen metas congruentes con los objetivos, siendo la eficiencia medida a través de una mejor relación entre materia prima y producto.

Jerarquizando los diversos niveles, se percibe que la entrada a todo el proceso debe ser a través de la planificación estratégica, surgiendo así las normas (objetivos) que deberán ser transformadas en metas y posteriormente en operaciones.

El aspecto primordial en este proceso es el sistema de información, que debe propiciar la generación de informaciones de rutina y otras, no tan rutinarias, para posibilitar la integración entre objetivos, metas y operaciones.

Por último, hay que considerar que en el caso de entidades públicas, la planificación estratégica es externa, o sea, es el Gobierno quien establece las reglas a ser seguidas por los diversos órganos públicos.

### **3. PRESUPUESTO PÚBLICO FEDERAL**

En líneas generales y usando términos formales, el presupuesto del país obedece al ritual de todos los presupuestos, o sea: planificación, programación, discusión, aprobación, ejecución y acompañamiento. En el caso del presupuesto de las Insituciones Federales de Enseñanza Superior, las metas son fijadas por el Ministerio de Educación, a partir de las normas fijadas por el Ejecutivo, quien establece límites para el presupuesto anual, en consonancia con las políticas delineadas por el Gobierno.

Contando con esos datos, el Ejecutivo los remite al Congreso Nacional, que después de diversas discusiones y la aprobación de la Ley de Normas Presupuestarias, aprueba el presupuesto final.

En la ejecución presupuestaria, el Gobierno se vale de un Sistema Integrado de Administración Financiera, SIAFI, por computadora que, además de posibilitar el control de la movimentación presupuestaria y financiera, permite la realización de informes que facilitan el acompañamiento de las actividades desarrolladas por los órganos públicos.

Todavía en relación al acompañamiento de las actividades de las diversas entidades, cabe mencionar el trabajo realizado por las secretarías de Control de los ministerios y principalmente de la Auditoría del Tribunal de Cuentas de la Unión. Ambos desempeñando la tarea de evaluar la gestión de los diversos órganos.

Del punto de vista de instrumentos formales de control, parece no haber duda que serían más que suficientes para garantizar un desempeño satisfactorio por parte de los órganos públicos. Esto si pudiésemos aceptar como pertinentes y válidas las ideas oriundas de la Escuela Clásica de Administración, de que la simple existencia de reglas y procedimientos serían suficientes para hacer que las personas se comporten de la manera prevista.

El análisis del caso de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior, apuntan en otra dirección, como será visto a continuación.

#### **4. EL CASO DE LAS INSTITUCIONES FEDERALES DE ENSEÑANZA SUPERIOR - IFES**

Inicialmente sería interesante discutir sobre la forma en que es elaborado el presupuesto para las IFES.

Aunque anualmente sean solicitadas por el Ministerio de Educación, las informaciones de las IFES acerca de sus necesidades financieras para el siguiente año, esos datos no sirven para nada absolutamente, ya que la distribución de los recursos presupuestarios por las unidades y la consolidación de los números finales del presupuesto no se basen en esas informaciones.

Opuestamente a los puntos abordados por diversos autores mencionados anteriormente, el presupuesto no refleja las expectativas de las entidades, además de no encontrarse relacionado a objetivos específicos. ¿Cuáles son las metas fijadas para la educación? Nadie lo conoce hasta ahora.

Cuanto a la ejecución presupuestaria, la situación todavía es más absurda, pues el presupuesto aprobado por el Congreso Nacional, a pesar de estar basado en la Ley, no es cumplido.

Hasta 1990, la ejecución presupuestaria guardaba estrecha relación con el presupuesto aprobado, siendo corregido a través de suplementaciones, también aprobados por el Congreso.

A partir de 1991, el Gobierno introdujo la figura de "contingenciamiento" que pasó a condicionar la ejecución presupuestaria a la recaudación. En ese año las IFES sólo pudieron ejecutar el 70 por 100 de sus presupuestos, y lo que es más grave, en valores nominales (tasa de inflación mensual cerca de 30 por 100, en media).

Otro aspecto importante a ser considerado es el relativo a desembolsos financieros a lo largo del año. La práctica observada ha sido la de iniciar el año sin saber el monto del presupuesto aprobado y todavía peor, sin recibir los recursos financieros necesarios para iniciar el nuevo periodo presupuestario.

Los datos recaudados en las IFES demuestran la siguiente situación:

1990 Hasta octubre solamente se había recibido el 30 por 100 de los recursos, en valores nominales, y el 70 por 100 restante no fue desembolsado hasta julio de 1991.

1991 Presupuesto bloqueado en un 70 por 100, hasta noviembre sólo recibieron un 29 por 100 y el resto fue recibido entre enero y julio de 1992.

1992 Hasta marzo sólo habían recibido el 1 por 100 del presupuesto aprobado.

Para que se pueda tener una idea de las implicaciones de esta política puesta en práctica por el Ejecutivo, fue verificado que durante todo el año de 1991 e inicio de 1992, casi la totalidad de las IFES no tuvieron condiciones de efectuar el pago de gastos esenciales de manutención: luz, gas, teléfono, etc.

Considerando que en la Administración Pública el presupuesto es el elemento principal de gestión, ya que el propio sistema contable se desarrolla a partir de la Ley de Normas Presupuestarias y teniendo en cuenta el caso presente, como fue demostrado, que el proceso presupuestario es bastante defectuoso. Todo hace pensar que los instrumentos de planificación y control de gestión, puestos en práctica por las autoridades gubernamentales, no presentan, bajo ningún aspecto, las características de los sistemas eficaces, mencionados en el cuadro de referencia teórico que fundamentó este trabajo.

Se puede percibir que, desde la fase de elaboración hasta la fase de ejecución, el presupuesto acaba transformándose, al contrario de lo esperado, en un elemento propagador de incertidumbres, que en lugar de facilitar el proceso de toma de decisiones, acaba por introducir una serie de ruidos, impidiendo así que los administra-

dores de las IFES puedan utilizarlo como instrumento efectivo de planificación y control.

De esta manera, la evaluación del desempeño de las IFES se perjudica bastante, por no contar con parámetros confiables para medir los resultados alcanzados. Así, el control externo pasa a ser ejercido, única y exclusivamente por los auditores, dentro de un enfoque meramente financiero y normativo, despreciando lo que es relevante y que es el origen principal de todos los problemas.

Finalmente, hay que considerar el hecho de que tratándose de órganos públicos, principalmente autarquías, la evaluación del desempeño es mucho más complejo y dominante, ya que la relación entre materia prima y producto no es la misma que en una industria, o en otro tipo de empresa. Por lo tanto, no se debe perder de vista que el producto final de una institución de enseñanza es intangible, no sujeto a simples medidas cuantitativas, como es el caso de otros tipos de entidades.

## 5. CONCLUSIONES

Este trabajo tuvo como objetivo contribuir a una mayor reflexión sobre el debate acerca del proceso de planificación y control de gestión de órganos públicos, abordando el tema desde un punto de vista comportamental.

A través de un cuadro de referencias teórico, basado en la literatura sobre Contabilidad de Gestión, surgida a partir de la década de los cincuenta (Gomes, 1983), se utilizó el caso de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior para confrontar la teoría con la práctica, concentrándose la atención en el proceso presupuestario.

Las principales conclusiones a las que se llegó fueron:

Los resultados obtenidos en este estudio sugieren que los instrumentos de planificación y control puestos en práctica por las autoridades gubernamentales federales, a disposición de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior, no presentan las características de aquellas mencionadas en el plano de referencia teórico que sirvió de base para este trabajo.

En realidad fue visto que la forma en que el Ejecutivo viene utilizando el presupuesto impide que se lo pueda considerar como instrumento de planificación y control, aún bajo la óptica de la llamada Escuela de Administración Científica, esto porque, aun bajo el punto de vista normativo —reglas y procedimientos— se verifica que el mismo es problemático y no direccionado para el alcance de la integración entre objetivos, metas y operaciones.

Desde el punto de vista comportamental, conforme a lo visto en el capítulo referente al control de gestión, donde la motivación es considerada elemento clave, las conclusiones son que de la forma como está siendo utilizado, el presupuesto se transforma en un elemento perturbador del sistema, por introducir incertidumbre en el sistema de información, perjudicando así todo el sistema interno de planificación y control de las IFES.

Relacionando los resultados de este trabajo a los puntos abordados por los diversos autores citados, se percibe claramente que el debate en torno de la eficiencia de la Administración Pública en Brasil pasó necesariamente por la evaluación del propio Gobierno, ahora principal responsable por el desarrollo de la planificación estratégica que, transformada en normas, pueda orientar y no dificultar el proceso interno de planificación y control de gestión de los órganos públicos, y en este caso en particular, de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior.

## **6. RECOMENDACIONES**

Inicialmente no se puede aceptar que el presupuesto sea elaborado a partir de límites fijados arbitrariamente de arriba a abajo, sin un análisis detallado de planes y programas, tanto de parte del Ejecutivo como de las propias IFES. Quedan implícitos en esta propuesta los puntos destacados por los diferentes autores seleccionados en el cuadro de referencias utilizado en este trabajo.

En lo que se refiere a la ejecución presupuestaria la recomendación es en el sentido de:

1. Garantía de ejecución del presupuesto aprobado por el Congreso Nacional, considerando la posibilidad de revisión en el caso de desfase de valores, proveniente de problemas inflacionarios.
2. Garantía de revisiones financieras mensuales regulares, y
3. Autorización para la apertura de crédito a partir del mes de enero, en el caso de demora en la aprobación final del presupuesto por el Congreso Nacional.

Cuanto al control y acompañamiento de las actividades desempeñadas por las Instituciones Federales de Enseñanza Superior, por parte de agentes externos, se recomienda que sean consideradas para el efecto de verificación, no solamente los aspectos normativos y financieros, sino que el examen considere prioritariamente el cumplimiento de metas congruentes con las normas delineadas por el Ejecutivo.

**BIBLIOGRAFIA**

- Anthony, R. N.: *Contabilidade Gerencial – Introdução à Contabilidade*. Sao Paulo, Editora Atlas, 1972.
- : *Planing an Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston, Harvard Business School, 1965.
- & Herzlinger: *Management Control in Nonprofit Organizations*. Illinois, Irwin, 1975.
- Fayol.: *General and Industrial Management*. London, 1949.
- Gomes, J. S.: *Um Estudo Exploratório sobre Controle Gerencial em Empresas Estatais Brasileiras*. Rio de Janeiro, Tese de Doutorado em Administracao, Coppead, 1983.
- Hofstede, G. H.: *The Poverty of Management Control Philosophy*, Academy of Management Review, 1978.
- : *Management Control of Public and Not-for-profit Activities*. Accounting, Organization and Society, 6 (3), 1981.
- Taylor, F. W.: *On the art of cutting metais, Paper no 1119, Transations*. American Society of Mechanical Engineers, New York, 1906.
- Welsch, G. H.: *Orcamento Empresarial – Planejamento e Controle do lucro*, Sao Paulo, Editora Atlas, 1976.