

COMUNICACIONES

NUEVOS HORIZONTES EN CONTABILIDAD PUBLICA

ALFREDO LE PERA *

El presente trabajo consiste en una síntesis de la publicación "Presupuesto integrado del gobierno. Descripción, ejecución y registración", editado por el Consejo Federal de Inversiones en 1968. La publicación fue preparada por el autor de esta síntesis.

Introducción

Hay en la actualidad un movimiento de difusión general tendiente a mejorar la estructura del ciclo presupuestario del Gobierno.

Con las innovaciones se llega a configurar una herramienta que posibilita un cambio substancial: concebir el presupuesto a la luz de fines fijados, estableciendo modos de acción alternativos y posibilitar una adecuada elección entre ellos para alcanzarlos; detallando los medios necesarios y las unidades de organización responsables de su cumplimiento y facilitando la registración y determinación de resultados.

1. *Descripción del Presupuesto integrado*

1.1 *Concepto*

Es un plan para un período corto, normalmente un año; en él se ordenan de diversas maneras la estimación de gastos e ingresos y los resultados esperados por su ejecución.

1.2 *Componentes*

Son los siguientes:

Presupuesto económico; refleja todos los hechos y actos con gravitación económica con incidencia financiera o no individual-

* Doctor en Ciencias Económicas. Asesor del Consejo Federal de Inversiones en Asuntos Financieros.

lizando los organismos que los realizarán, como así también las variaciones económicas esperadas por su ejecución.

Presupuesto financiero; está contenido en el económico; solamente se toman en cuenta los hechos y actos con gravitación económico e incidencia financiera.

Presupuesto de caja; demuestra disponibilidades más ingresos menos egresos estimados.

1.3 *Formas*

La envergadura de la Hacienda Pública hace necesarios dos tipos de documentos: sintético y analíticos.

Los rubros y montos se presentan en:
el documento sintético; hasta un nivel intermedio de agregación; debe ser materia de Ley;
los documentos analíticos; hasta el mínimo nivel posible de desagregación; deben ser materia de decretos y resoluciones.

1.4 *Análisis de los componentes*

1.4.1 *Análisis del presupuesto económico*

Su estructura se forma por las siguientes clasificaciones:

I Gastos

1.4.1.1 funciones

1.4.1.2 carácter económico

1.4.1.3 programas, actividades y trabajos

1.4.1.4 clase

1.4.1.5 unidades de organización

II Ingresos

1.4.1.6 carácter económico.

I Gastos

1.4.1.1 *Funciones*; son las acciones generales previstas para cumplir las finalidades. Es una excelente forma de presentación para informar al público dándole una visión sencilla pero completa sobre los alcances del presupuesto.

En nuestro medio, se ha establecido la clasificación por finalidades: son las metas principales objetivos de las funciones.

Ejemplo: clasificación por finalidades y funciones adoptada por el Consejo Federal de Inversiones.

FINALIDAD	FUNCION
<i>Generales</i>	Administración General Justicia Apoyo a los Gobiernos locales
<i>Seguridad</i>	Seguridad
<i>Educación y Cultura</i>	Educación y Cultura
<i>Sanidad</i>	Salud Pública Servicios Sanitarios
<i>Bienestar Social</i>	Seguridad y Asistencia Social Vivienda Bienestar Social sin discriminar
<i>Desarrollo de la Economía</i>	Transporte y Comunicaciones Agricultura, Ganadería y Forestación Energía y Combustibles Industria y Minería Turismo Desarrollo de la economía sin discriminar
<i>Deuda Pública</i>	Deuda Pública

Se presenta en ambos tipos de documentos.

1.4.1.2 *Carácter económico*; demuestra los efectos económicos originados por el monto y la composición de los gastos. Es conveniente diseñarla de manera de obtener información rápidamente integrable en la contabilidad nacional o económica.

Se propone la siguiente forma de presentación:

1. Gastos corrientes
2. Formación de capital

Los gastos corrientes comprenden:

- a. *Gastos de Operación* los que se efectúan en servicios que benefician a la población en general.
- b. *Gastos de Transferencias* los que se realizan a favor de ins-

tituciones públicas y privadas o personas de existencia visible, sin recibir contraprestación del beneficiario.

- c. *Gastos e Intereses de la Deuda* a largo y corto plazo que corresponda pagar en el ejercicio.

Los gastos de formación de capital comprenden:

- a. *Formación de Capital Real* (compra, fabricación por terceros y por la propia administración) de bienes de uso y de bienes de consumo para acopiarlos.
- b. *Formación de Capital Financiero*; préstamos, adelantos, aportes y contribuciones de capital por el Estado y amortización de la deuda a largo y corto plazo que corresponda pagar en el ejercicio.

Se presenta en ambos tipos de documentos.

- 1.4.1.3 *Programas y subdivisiones*; constituyen la expresión de la acción anual proyectada con un mayor grado de especificación que la función y la estimación del costo.

Esta clasificación permite:

- conocer la relación insumo-producto
- eslabonar el presupuesto con la planificación de mediano y largo plazo
- efectuar análisis de sistemas o de costo-utilidad

Se sostiene que los gastos de cada programa y subdivisiones a diferencia de las funciones, deben ser de una misma gravitación económica. Esto es resultado de considerar al costo como elemento esencial de los programas además de la descripción de la acción proyectada.

En consecuencia los programas y subdivisiones se tipifican así:

- I de operación; prestación de los servicios a la comunidad
- II de transferencias; gastos sin contraprestación a favor de determinadas empresas, instituciones privadas sin fines de lucro y familias.
- III deuda; intereses, gastos y diferencias.

Ejemplo:

PANAMA
PROGRAMA EDUCACION PRIMARIA
REPRODUCCION PARCIAL DEL CUADRO
Recursos humanos metas y costos

(en miles de Bl.)

DESCRIPCION		PRESUPUESTO		UNIDADES DE MEDIDAS Y METAS	RECURSOS HUMANOS	
Subprograma	Actividad o Trabajo	1966	1967	1967	1966	1967
	Dirección coordinación	293	405	—	18	28
Educación Primaria	Dirección y Coordinación	17	19	—	13	13
Provincia Boca del Toro	Enseñanza	225	266	5500 alumnos	130	141
Educación Primaria	Dirección y Coordinación	58	63	—	35	37
Provincia de Coclé	Enseñanza	1123	1381	23000 alumnos	695	727
Educación Primaria	Dirección y Coordinación	64	68	—	48	48
Provincia de Colón	Enseñanza	829	1048	21000 alumnos	484	513
Educación Primaria	Dirección y Coordinación	21	25	—	14	15
Provincia de Darién	Enseñanza	222	257	4300 alumnos	129	132

- IV de formación bruta de capital real fijo; adquisiciones, fabricación o construcción por terceros o el propio estado.
- V de formación neta de acopios de bienes de consumo; se supone que todos los suministros se acopian previamente a su consumo.
- VI de formación bruta de capital financiero; adquisiciones de acciones, debentures y otros valores similares; préstamos, adelantos o anticipos a terceros y amortización de la deuda.

Siempre hay un producto final esperado como resultado de la acción con un costo proyectado. Las últimas subdivisiones posibles cuyo producto final esperado sea mensurable, tangible y homogéneo se denominan trabajos específicos; cuando tengan parcialmente o no dichos requisitos se denominan actividades.

Pueden utilizarse todas las formas conocidas para determinar costos: predeterminados; históricos; normalizados; directos; por absorción. El análisis de las circunstancias lleva a la elección de la conveniente para cada caso.

Se acepta la posición de que los componentes de programas sean de diferente gravitación económica siempre que se presenten claramente identificadas las respectivas incidencias para permitir determinación de costos.

En el documento sintético se presentan los programas; en los analíticos además las subdivisiones.

1.4.1.4 *Clase*; los gastos se ordenan según su propia naturaleza o características.

Son computados los que tienen gravitación económica con incidencia financiera o no. Por lo tanto sus rubros son los componentes de costos.

Es conveniente definir los rubros con vista a facilitar la vinculación con la contabilidad de relaciones interindustriales de la contabilidad nacional o económica.

Admite varios grados de desagregación; una práctica que rinde buenos frutos es establecer rubros y montos en un nivel agregado que aparecen en ambos tipos de documentos; la desagregación se hace por la ejecución del ejercicio.

Se propone el siguiente clasificador:

PARTIDA PRINCIPAL	DENOMINACION
01	Adquisición de Suministros
02	Amortización de la deuda
03	Aportes de capital
04	Bienes reales fijos
05	Consumo de Suministros
06	Depreciación
07	Gastos Generales
08	Intereses del capital real poseído o Intereses imputados
09	Intereses y gastos de la deuda
10	Obras y trabajos; ejecución por terceros
11	Préstamos y adelantos
12	Personal
13	Transferencias
14	Variaciones negativas

1.4.1.5 *Unidades de organización*; refleja los componentes orgánicos del gobierno responsables de la ejecución del Presupuesto. Es aconsejable incluir los organigramas.

En los documentos sintético y analíticos aparecen hasta las unidades de organización de mediana importancia. El resto se detalla en los documentos analíticos.

1.4.1.6 *II Ingresos*

Se clasifican en corrientes y de capital.

Son ingresos corrientes los que modifican favorable cuantitativa y cualitativamente el patrimonio del gobierno.

Ejemplo; tributos en general.

Son ingresos de capital los que modifican cualitativa pero no cuantitativamente el patrimonio del gobierno.

Ejemplo; empréstitos.

1.4.2 *Análisis del Presupuesto Financiero*

Es el segundo de los componentes del Presupuesto integrado y está comprendido dentro del Presupuesto Económico.

Su estructura se forma con las siguientes clasificaciones:
Gastos: clase, considerando solamente rubros que reflejen he-

chos y actos con gravitación económica e incidencia financiera.

Ingresos: carácter económico; se considera los ingresos:

- a) corrientes.
- b) los de capital, excepto uso del crédito de corto plazo y efectivización de activos de exigibilidad de corto plazo.

Demuestra la variación de liquidez esperada.

Debe presentarse solamente bajo la faz de documento sintético; es un instrumento que interesa esencialmente a la gestión financiera que por su naturaleza debe ser centralizada.

1.4.3 *Análisis del Presupuesto de Caja*

Es el tercero y último de los componentes del Presupuesto integrado.

Demuestra disponibilidades al comienzo más ingresos menos egresos esperados del ejercicio; es decir la variación esperada positiva o negativa de las disponibilidades en efectivo.

Debe presentarse solamente bajo la faz de documento sintético; es un instrumento que interesa esencialmente a la gestión del Tesoro que por su naturaleza debe ser centralizada.

2. *Ejecución del ejercicio fiscal*

2.1 *Etapas del gasto a considerar a nivel departamental*

Son las siguientes:

Afectación provisoria

Compromisos

Imputación definitiva } obligaciones
 otras formas

Las etapas "afectación provisoria" y "compromisos" son de orden.

En la primera se pone de manifiesto la gestión interna; en la segunda la relación jurídica con terceros que normalmente debe traducirse en imputación definitiva.

La etapa "imputación definitiva" es la que se debe tomar en

cuenta para la determinación del resultado del ejercicio. Refleja en "obligaciones" el endeudamiento a corto plazo o inmediato surgido de la ejecución del ejercicio por el consumo, la inversión o las transferencias. En "otras formas" pone de manifiesto aquella utilización que no da lugar a endeudamiento a corto plazo. Es la etapa más importante; establece la gravitación definitiva económica con incidencia financiera o no y costos definitivos. Hace posible lograr coincidencia entre el importe de las altas de bienes con el imputado a los rubros que permiten su incorporación. Además proporciona los datos del sector público para alimentar la Contabilidad Económica.

Las obligaciones deben ser canceladas para lo cual, los servicios administrativos deben ordenar su pago. Habiendo unidad de Tesoro, el mejor procedimiento sería librar cheques contra la cuenta bancaria de aquél; puede aplicarse cuando hay orden y disciplina administrativa. Mientras tanto un método aceptable es el de emitir órdenes contra el Tesoro para que éste pague a los acreedores o entregue los fondos al servicio administrativo para que éste a su vez les pague a aquéllos. En la publicación se considera este último procedimiento por ser la forma usual en nuestro país.

A nivel departamental el ciclo se cierra definitivamente cuando se emiten las órdenes de pago. Para el caso de las órdenes de entrega, queda todavía una instancia pues se deben recibir los fondos y pagar a los acreedores; esto hace necesario establecer el control de responsabilidad.

2.2 Etapas del gasto a considerar a nivel de contaduría general

Solamente aquí interesa desde "imputación definitiva". Las anteriores sirven para evitar que los responsables se excedan de las autorizaciones para gastar.

Este organismo debe intervenir las órdenes de pago y de entrega y los cheques del Tesoro.

2.3 Etapas del ingreso

Se toma en cuenta solamente el nivel del Tesoro; un buen sistema de recaudación hace centralizarla en el Tesoro, a través de los bancos.

Las etapas son:

Devengado

ETAPAS DEL GASTO A CONSIDERAR A NIVEL DEPARTAMENTAL

Cuadro resumen

PARTIDA PRINCIPAL		IMPUTACION DEFINITIVA				GRAVITACION
Nº	NOMENCLATURA	AFECTACION PROVISORIA	COMPROMISOS	OBLIGACIONES	OTRAS FORMAS	
01	Adquisición de Suministros	gestión para efectuar	adjudicado o dispuesto a efectuarlos	recibido con endeudamiento a corto plazo o inmediato	recibido con endeudamiento a largo plazo	económica
04	Bienes reales fijos					
07	Gastos Generales *					
10	Obras y trabajos; ejecución por terceros					
12	Personal	gestión para nombrar	nombrado	prestado servicios		
03	Aportes de Capital	gestión para acordar	acordado	mandado a pagar		financiera
11	Préstamos					
13	Transferencias					
02	Amortización deuda	---	al principio del ejercicio y por lo que vencerá en él	producido el vencimiento	retenido por la Nación de lo coparticipado	
09	Intereses y gastos deuda					
05	Consumo Suministros	gestión para requerir	requerido	---	entregado al consumo	
06	Depreciación	---	---	---	lo calculado y al principio del ejercicio	económica
14	Variaciones negativas	---	---	---	la producidas	
08	Interés del capital real poseído	---	---	---	lo calculado y al principio del ejercicio	no tiene

* Para la partida 07 la obligación es la forma normal de imputación definitiva.

Ingresos corrientes; se determina deuda cierta y plazo de exigibilidad que excede el ejercicio, documentada o no; ejemplo; moratoria impositiva por las cuotas a pagar fuera del ejercicio en que se efectúa la presentación.

Ingresos de capital; ocurren sin entrada de efectivo; ejemplo; venta a plazo de un inmueble por valor de libros.

Percibido

Ingresos corrientes; se determinan y cobran dentro del ejercicio; ejemplo; declaración y pago por el contribuyente del impuesto a las actividades lucrativas.

Ingresos de capital; ocurren con entrada de efectivo; ejemplo; cobro del crédito otorgado al venderse un inmueble.

3. *Sistemas de contabilidad*

3.1 *Sistema de contabilidad departamental*

Las necesidades de registración contable analítica cuya responsabilidad está siempre a cargo de los servicios administrativos pueden cubrirse mediante un sistema compuesto por las siguientes contabilidades:

- 3.1.1 *Unidades de organización, programas y clases de gastos*; registra para cada unidad de grande y mediana importancia, con la mayor subdivisión posible de programas y para cada rubro desagregado de clase, la ejecución del presupuesto en materia de gastos, determinando costos. Es de carácter anual.
- 3.1.2 *Fondos y responsables*; registra movimientos de dinero en efectivo (Caja y Bancos) y los correlativos cargos y descargos de responsabilidad complementados por las rendiciones de cuentas. Es de carácter permanente.
- 3.1.3 *Bienes reales*; registra con relación a los bienes reales fijos y de consumo para acopios:
 - a. Altas de los adquiridos y construidos y fabricados por terceros y la propia administración y recibidos en donación u otra forma legal, con determinación del personal responsa-

ble de su custodia y conservación y de los programas a los que están afectados.

- b. Bajas de los desaparecidos por negligencia o dolo, causas accidentales, consumo de acopios, ventas, transferencias y depreciación. Es de carácter permanente.

3.2. *Sistema de contabilidad de Contaduría General*

Las necesidades de registración contable sintética de Contaduría General pueden satisfacerse mediante un sistema compuesto por las siguientes contabilidades:

3.2.1 *Unidades de organización, programas y clases de gastos*

Registra para cada unidad de organización de grande o mediana importancia, programa y rubro agregado de clase, la ejecución del presupuesto en materia de gastos, determinando costos significativos. Es de carácter anual.

- 3.2.2 *Funciones*; se acepta que cada programa debe corresponder a una sola función; por lo tanto agregando los importes de programas se obtiene el correspondiente a los de funciones; el mismo proceso es válido en cuanto a las funciones con relación a las finalidades, si se acepta esta última clasificación. Es de carácter anual.

- 3.2.3 *Bienes reales*; pone de manifiesto la formación bruta y neta de capital real (fijo y de acopios de bienes de consumo). Es de carácter permanente.

- 3.2.4 *Movimiento de fondos*; registra ingresos y egresos de dinero en efectivo (Caja y Bancos) con especificación de las causas. Es de carácter permanente.

3.2.5 *Económica principal*

- 3.2.5.1 *Contabilidad de las variaciones del ejercicio*; le fluyen los datos de las otras contabilidades y es donde se obtienen los resultados económico y financiero, reflejando las variaciones cuantitativas y cualitativas del patrimonio.

Es de carácter anual; para señalar esta circunstancia se agrega al nombre de cada cuenta la mención del año.

El Plan de Cuentas es el siguiente:

01	Acreeedores a corto plazo 19..	Pasivo
02	Acreeedores a largo plazo 19..	Pasivo
03	Ahorro 19..	Resultado
04	Bienes financieros 19..	Activo
05	Bienes reales fijos 19..	Activo
06	Caja y Bancos 19..	Activo
07	Deudores por préstamos y anticipos a corto plazo 19..	Activo
08	Deudores por préstamos y anticipos a largo plazo 19..	Activo
09	Deudores varios 19..	Activo
10	Documentos a cobrar 19..	Activo
11	Ingresos corrientes 19..	Resultado
12	Fondos de terceros 19..	Pasivo
13	Libramientos 19..	Pasivo
14	Obligaciones 19..	Pasivo
15	Partidas Principales 19.. Transitoria mixta	Activo -- Resultados
16	Programas de formación bruta de capital real 19..	Transitoria - Activo
17	Programas de formación bruta de capital financiero 19..	Transitoria - Activo
18	Programas gastos de la deuda 19..	Transitoria - Resultados
19	Programas de operación 19..	Transitoria - Resultados
20	Programas de transferencias 19..	Transitoria - Resultados
21	Suministros 19..	Activo

Los datos de la contabilidad económica de las variaciones del ejercicio permite presentar los siguientes cuadros:

Cuenta Corriente

Programas de operación, gastos de deuda y transferencias.	Ingresos corrientes e Intereses de capital real poseído.
-----------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------

Saldo ± Ahorro cuando Haber ≅ Debe

Cuenta de capital

Variaciones:	Variaciones:
En más de las Cuentas Activo	En más de las Cuentas Pasivo
En menos de las Cuentas Pasivo.	En menos de las Cuentas Activo.

Saldo \pm Inversión cuando Debe \geq Haber

En todos los casos se produce la igualdad:

Ahorro = Inversión, con el mismo signo para ambos

El conocimiento de este resultado es importante por sus proyecciones futuras a mediano y largo plazo, que necesariamente deben incidir en la política económica.

También permiten presentar el resultado financiero, en el estado siguiente:

Variaciones del Activo y Pasivo del Tesoro

Variaciones:	Variaciones:
En más de las cuentas de Activo que reflejan disponibilidad o exigibilidad a corto plazo o inmediata.	En más de las Cuentas de Pasivo que reflejan exigibilidad a corto plazo o inmediata.
En menos de las cuentas de Pasivo que reflejan exigibilidad a corto plazo o inmediata.	En menos de las Cuentas de Activo que reflejan disponibilidad o exigibilidad a corto plazo o inmediata.

Se entiende por corto plazo un lapso menor de 1 año.

Este estado se obtiene de la Cuenta de capital seleccionando las cuentas a considerar; está comprendido por lo tanto en la Cuenta de capital.

El conocimiento de este resultado es importante por sus proyecciones inmediatas pues altera la situación de liquidez.

3.2.5.2 *Contabilidad económica permanente*; las variaciones patrimoniales registradas en la contabilidad de ejecución del ejercicio deben volcarse en un sistema de contabilidad permanente.

Cabe aquí recordar algunos conceptos básicos.

El Patrimonio es el conjunto de todos los bienes materiales e inmateriales y de todas las deudas de una persona física o de existencia ideal. El conjunto de todos los bienes se denomina Activo;

el de todas las deudas Pasivo. La diferencia entre Activo y Pasivo se denomina Patrimonio neto.

El Patrimonio neto varía cuando se producen hechos y actos que modifican cualitativamente y cuantitativamente el Patrimonio; no varía cuando dichos hechos y actos solamente producen modificaciones cualitativas.

Las modificaciones cualitativas y cuantitativas requieren para su registración Cuentas de Activo y/o Pasivo y de resultado; las modificaciones cualitativas, cuentas de Activo o Pasivo solamente. Las cuentas de resultado reflejan por lo tanto las variaciones positivas o negativas del Patrimonio neto; las cuentas de Activo de bienes y los de Pasivo las deudas. Además se requieren cuentas de orden para reflejar posibles variaciones patrimoniales.

Para el caso del Gobierno podemos sintetizar estos conceptos en el cuadro siguiente:

HECHOS Y ACTOS QUE PRODUCEN MODIFICACIONES EN EL PATRIMONIO DEL GOBIERNO	TIPOS DE CUENTAS REQUERIDAS PARA SU REGISTRACION	GASTOS	INGRESOS	DIFERENCIAS ENTRE GASTOS E INGRESOS
Cualitativas y cuantitativas	Activo o Pasivo y resultados	Corrientes	Corrientes	± Ahorro
Cualitativas	Activo o Pasivo	De capital	De capital	± Inversión *

* + Ahorro = + Inversión.

- Ahorro = - Inversión.

La contabilidad de ejecución del ejercicio nos presenta al cierre agrupadas todas las modificaciones en saldos de Cuentas de Activo y de Pasivo y el resultado o variación patrimonial neta sintetizado en la cuenta Ahorro.

En todas estas cuentas los saldos pueden ser deudores o acreedores.

Para conocer la situación Patrimonial, basta sumar al estado correspondiente al iniciar el ejercicio, los saldos con sus signos obtenidos al cierre.

Plan de Cuentas del sistema de contabilidad permanente:

Acreeedores a corto plazo	Pasivo
Acreeedores a largo plazo	Pasivo
Bienes financieros	Activo
Bienes reales fijos	Activo
Caja y Bancos	Activo
Deudores por préstamos y anticipos a corto plazo	Activo
Deudores por préstamos y anticipos a largo plazo	Activo
Deudores varios	Activo
Documentos a cobrar	Activo
Fondos de terceros	Pasivo
Libramientos	Pasivo
Obligaciones	Pasivo
Suministros	Activo
Patrimonio neto	Diferencia entre Activo y Pasivo

La denominación de las cuentas coincide con las de la Contabilidad de las variaciones de ejercicio, sin el agregado del año.

El resultado reflejado en la Cuenta Ahorro 19..., se vuelca en la Cuenta Patrimonio neto.

La Contabilidad Económica permanente que se lleva a través de los ejercicios permite presentar los siguientes estados al cierre:

Patrimonial

Cuentas de Activo con sus saldos	Cuentas de Pasivo con sus saldos
----------------------------------	----------------------------------

Saldo: Patrimonio neto si Debe > Haber

Financiero

Cuentas de Activo con sus saldos que reflejan disponibilidad o exigibilidad a corto plazo o inmediata	Cuentas de Pasivo con sus saldos que reflejan exigibilidad a corto plazo o inmediata
-------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------

Saldo: Deuda flotante si Debe < Haber

Aclaración: Corto plazo lapso inferior a un año

Las mismas consideraciones que se han hecho sobre los resultados económico y financiero de la contabilidad económica de variaciones son válidas para la contabilidad económica permanente.

3.2.6 *Responsables*; es una contabilidad complementaria donde se registran para cada Jefe de Servicio Administrativo:

- a) Cargo por las entregas del Tesoro, recaudaciones que eventualmente pueda hacer el Servicio y rendiciones de cuentas devueltas observadas por el órgano de control.
 - b) Descargos provisorios por la presentación de las rendiciones de cuentas al organismo de control.
 - c) Descargos definitivos por las rendiciones aprobadas y por el ingreso al Tesoro de las recaudaciones del Servicio.
- Es una contabilidad permanente.

4. *Ejercicio de aplicación permanente*

En la publicación se presenta un ejercicio práctico con el propósito de demostrar el manejo de un ciclo presupuestario completo.

Sobre la base de ciertos supuestos y datos generales se formula el presupuesto, se desarrolla la ejecución del ejercicio fiscal, se efectúan las registraciones en los servicios administrativos y en Contaduría General y se presentan los Balances económico general y del Tesoro.

5. *Posibilidad de aplicación gradual*

Se considera difícil aplicar en forma inmediata y total el Presupuesto Integrado y consecuentemente los sistemas de contabilidad desarrollados en el presente trabajo.

Se estima necesario un lapso de cinco años hasta llegar a la plenitud, desarrollando esfuerzos en tal sentido a través de ese tiempo. El principal obstáculo a superar es la actitud mental de resistencia al cambio; sólo se logra vencerlo mediante adecuada capacitación. Superada esta dificultad, las demás se resuelven sin mayores inconvenientes.

Mientras tanto es posible una aplicación parcial.

6. BIBLIOGRAFIA

Manual para la clasificación de las transacciones del gobierno según su carácter económico y su función - Naciones Unidas 1968.

Government Budgeting J. Burkhead - 1959.

Reclassification of Government Expenditures and receipts in Selected countries. United Nations.

Federal Budget in Brief 1967 - Bureau of the Budget - Executive, Office of the President U.S.A.

Task Force Report on Budget and Accounting Branch of the Government 1955 - U.S.A.

Report to the Congress - Budget and Accounting - Commission on Organisation of the Executive Branch of the Government 1955 U.S.A.

U.S. Air Force - Project Rand; Efficiency and Economy in Government through new Budgeting and Accounting Procedures - David Novick 1954.

The Budgetary Process in the United States - Arthur Smithies.

Program Budgeting - Theory and Practice with particular reference to the U.S. Department of the Army - Frederick Mosher.

Tennessee Valley Authority - Budget Program for the Fiscal Year ending June 30/1967.

A System of National Accounts and Supporting Tables - United Nations F. 2.1.

Contabilidad Nacional; Ingvar Ohlsson - 1960.

Sistema de contabilidad fiscal uniforme para los presupuestos por programas en América Latina Cepal 1964.

Esquema uniforme de clasificación de las cuentas del sector público adaptado a los países de América Latina, Cepal 1964.

Los sistemas presupuestarios en América Latina - ILPES Chile 1964.

The Federal Budget as an Economic Document - Subcommittee on economic statistics - Congress of the United States 1962.

Program Budgeting - Program Analysis and the Federal Budget David Novick Editor 1965.

Necesidad de reformas en la Contabilidad Pública del Gobierno Nacional. Propuesta de las mismas. Alfredo Le Pera - 1962.

Decreto Ley 6190/63. Modernización del Presupuesto Nacional y creación de la Oficina Nacional de Presupuesto.

Presupuestos de El Salvador, Honduras, Guatemala, Costa Rica 1966 y Panamá 1967 preparados con el asesoramiento del ILPES (Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social Naciones Unidas).

Informes de evaluación de programas de funcionamiento - Departamento de programación y evaluación presupuestaria de El Salvador 1967.

Proyecto de Ley. Presupuesto programa Estado de Guanabara - Brasil 1966.

Esquema de Contabilidad Integral para la Administración Central de la Nación. Alfredo Le Pera, 1965.

Decreto del Poder Ejecutivo de la Nación 1181/66.

Esquema de Contabilidad Pública Integral. Alfredo Le Pera 1966.