

EL CONTROL PRESUPUESTARIO DE LAS EMPRESAS

por DON PEDRO BORRÁS PRIM

Extracto de la conferencia pronunciada el 1.º de marzo de 1946

La organización científica del trabajo se puede considerar como una contra-reforma del socialismo científico. La tesis individualista fué combatida, primero por los pesimistas, después por los reformistas y, finalmente, por los socialistas: estudiando el socialismo y la economía en general, con carácter científico, mediante experimentos biológicos y estadísticos, se ha formulado una ciencia de la empresa económica, que por querer alcanzar el máximo rendimiento, se ha denominado organización científica del trabajo.

Taylor aplicó sus métodos a los obreros manuales y al trabajo manual en todas sus manifestaciones. Fayol, en Francia, estudió esta disciplina científica desde el punto de vista de la administración, y formuló varias experiencias y tesis sobre la organización científica de la administración pública y privada.

Un tema moderno a estudiar es el objeto de la presente conferencia, o sea el control presupuestario.

I. SU ORIGEN

Sabemos que todos los organismos públicos, antes de emprender una etapa económica, formulan su presupuesto, lo ejecutan, y, finalmente, proceden a la crítica del mismo.

En contabilidad pública tenemos tres períodos: presupuesto, ejecución, y, finalmente, liquidación.

A semejanza de los organismos públicos, la empresa privada necesita de sus presupuestos, y, cuando el presupuesto y planes de acción, están

formados de acuerdo con la metodología económica y con un análisis de las posibilidades y eficacia de sus partidas, entonces tenemos el presupuesto científico, que, en términos de administración pública, se denomina previsión controlada o control presupuestario.

Es en América en donde los métodos del control presupuestario han llegado a formar una doctrina, bajo el nombre de "Budgetary Control". Estos métodos encuentran cada día un campo más extenso, y fueron posteriormente utilizados en Alemania en donde se les designó con el nombre de métodos de "Budget-Kontrolle". En Francia se tradujo la expresión por "Controle Budgetaire".

Henri Bruère, de Nueva York, ha definido el control presupuestario como "un análisis riguroso de los hechos pasados y de los hechos probables, para eliminar el oportunismo en la dirección de los negocios y sustituirlo por un programa racional de actos a ejecutar". No se trata de un presupuesto en el sentido que se le ha dado en los países latinos, que solamente se refieren al plan y manejo de la cuestión financiera, sino de la previsión muy exacta, de todo lo que puede expresarse en el cálculo de posibilidades de una empresa; así es que, de acuerdo con todos estos antecedentes, podríamos definir el control presupuestario como "aquel plan de acción, aplicado a una empresa, elaborado según los métodos económicos de carácter científico, ya apriorística, ya experimentalmente, con el fin de obtener un máximo de rentabilidad de la empresa económica, y, finalmente, proceder a la liquidación del mismo de acuerdo con el plan trazado".

II. SISTEMA DE ELABORACIÓN DEL CONTROL PRESUPUESTARIO

La puesta en ejecución de un sistema del control presupuestario, se hace estableciendo una serie de presupuestos parciales. Según la memoria publicada por el Instituto Internacional de la Organización Científica del Trabajo, referente a la conferencia internacional del Control Presupuestario de Ginebra de 10 a 12 de julio de 1930, los presupuestos parciales más importantes en su origen lógico de establecimiento, son los siguientes:

- a) *Presupuesto de ventas* basado sobre:
 - las experiencias anteriores realizadas por la empresa misma;
 - las previsiones deducidas del análisis del mercado y del estudio de la oportunidad.

- b) *Presupuesto de producción* basado sobre:
 - el presupuesto de ventas;
 - la capacidad de producción de la empresa.
- c) *Presupuesto de compra de materias primas* basado sobre:
 - el presupuesto de producción;
 - la capacidad de almacenes y depósitos.
- d) *Presupuesto de gastos* basado sobre:
 - el presupuesto de ventas;
 - el presupuesto de producción;
 - el presupuesto de compras;
 - la capacidad financiera de la empresa.
- e) *Presupuesto financiero* basado sobre:
 - Los presupuestos a), b), c), d),
 - y, además, sobre el presupuesto de inversiones y sobre el del capital,
 - es decir, de los créditos que la empresa pueda procurarse.
- f) *Presupuesto general de la empresa*, que constituye un plan de conjunto de todas las actividades y del desenvolvimiento del organismo considerado.

III. APLICACIÓN DEL CONTROL PRESUPUESTARIO

Siguiendo el rapport de dicha conferencia, el control presupuestario se aplica en gran número de empresas americanas, y, el número de empresas europeas que lo admiten, crece de día en día, como consecuencia del perfeccionamiento de los métodos llevados a la práctica. Las cifras obtenidas por métodos racionales y por métodos experimentales, van adquiriendo mayor precisión y se llega a elaborar un presupuesto que responde, realmente, al plan de la empresa.

El control presupuestario fué estudiado por dicha conferencia y adoptó para su estudio el siguiente programa:

I. *Aplicación del Control presupuestario:*

- al interior de la empresa;
- al exterior de la empresa, es decir, utilizando el control presupuestario como instrumento de control de la administración central de los trusts, carteles, etc.

II. *Principales problemas planteados por la aplicación práctica del control presupuestario:*

problemas técnicos, es decir, determinación de un presupuesto de ventas y de un presupuesto de gastos;
 problemas financieros, es decir, el control presupuestario del capital de explotación y del capital inmovilizado;
 problemas psicológicos, es decir, manera de vencer las dificultades y las resistencias que se encuentran para introducir el control presupuestario.

III. *Algunos aspectos más vastos del control presupuestario,* es decir, la comparación entre el presupuesto de una empresa industrial y el de un Estado, y la aplicación del sistema del control presupuestario a la organización económica nacional e internacional.

A título de información, podemos manifestar que el Instituto Internacional de la Organización Científica del Trabajo, organizó las secciones, por entender que tenían interés similar, de acuerdo con los conceptos siguientes.

Industrias del acero
 Industrias eléctricas
 Industrias de la alimentación
 Industrias del automóvil
 Agrupaciones industriales importantes
 Administraciones públicas
 Industria textil
 Industrias mecánicas.

IV. PERÍODOS DEL PRESUPUESTO CONTROLADO

El presupuesto controlado tiene tres momentos: el llamado período estático, el período dinámico y el período de crítica o control.

Y a su vez el presupuesto tiene tres partidas: industrial, comercial y financiera.

Período estático: Es el momento de la evaluación de las partidas del presupuesto. Un estudio de los gastos generales y de las posibilidades del mercado, da lugar a la elaboración del presupuesto de adquisición de primeras materias y posibilidades de venta.

En una economía estabilizada, evidentemente mediante un reajuste momentáneo podríamos llegar a tener un presupuesto que serviría largos años para una empresa, mediante un reajuste al final de cada ejercicio. Pero la elaboración del presupuesto debe hacerse, de acuerdo con el tiempo en que tiene que operar una empresa, y esto da lugar a la relación entre lo que es la empresa y la posición dentro del ciclo económico.

Procede examinar las consecuencias de la coyuntura y las posibilidades del mercado de adquisición y venta, de acuerdo con las ondas céntricas y periféricas, y no puede tenerse en consideración un presupuesto, como no se haya hecho un estudio previo del análisis del mercado.

Efectuados estos estudios, se procede a la elaboración de la cuenta económica presupuestaria de la empresa, y al efectuar dicha cuenta, se relaciona ésta con períodos anteriores, y da lugar al llamado presupuesto de control; el cual merecerá una crítica o censura, a posteriori, según los resultados que el mismo dé, y entonces entra el presupuesto en una fase llamada pragmática, o crítica por sus resultados, cuya ciencia se denomina pragmatismo.

De acuerdo con los dictados de la conferencia, el presupuesto debe tener tres orientaciones: la industrial, la comercial y la financiera.

Sobre estos conceptos no es necesario se dé una explicación, porque ya son sobradamente conocidos.

Basta indicar que, de acuerdo con el período elaboratorio del presupuesto, debe tenerse en cuenta la elasticidad o inelasticidad de la demanda, por lo que al presupuesto comercial y financiero se refiere.

V. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DEL CONTROL PRESUPUESTARIO DE LAS EMPRESAS

El estudio jurídico de la empresa, ya en sí, ya en relación con la Economía del Estado, forma una ciencia que se denomina Economía política. En el momento en que se trata de resolver los límites de actuación de cada empresa, con los de las demás, y del Estado y demás organismos de derecho público, surge un derecho, que por ser destinado a soldar los cauces económicos no delimitados, se denomina, según expresión de Julius Wilhelm Hedemann, Derecho económico.

De forma que nuestra tesis, y nuestras investigaciones sobre el control

presupuestario, al llegar al campo jurídico lo consideramos como una institución de derecho económico, y no de derecho mercantil.

El derecho mercantil se halla en una verdadera crisis, que, a pesar de los esfuerzos, no ha podido aun ser definido, y, como en el momento presente, la empresa comercial tiene interferencia con la economía pública y con la hacienda, se han producido en todo el mundo una porción de leyes de emergencia, para solventar situaciones momentáneas, lo que ha dado lugar a una mixtificación de todos sus postulados, que quizá vuelvan a renacer tal como fueron, o, modificados, en una época de mayor estabilidad.

Hoy día la preocupación de si es el comercio una especulación o una función pública, o un bien que interesa a la comunidad, o a un individuo, es asunto que es imposible de fijar a ciencia cierta, debido a la infinidad de teorías económicas y hechos evolutivos y revolucionarios, que aparecen en el horizonte económico.

Como quiera que el verdadero punto de partida, en el día de hoy, es la producción, y, tendiendo el presupuesto a organizar el plan de acción, situamos todos sus reglamentos y todos sus contornos en el campo del Derecho económico.

El presupuesto controlado tiene sus normas, y estas normas deben cumplirse; y, por lo tanto cualquier disposición de ordenanza, ya en el aspecto civil o ya en el aspecto administrativo, tiene una consideración de orden jurídico. En el régimen interior de una empresa, tendrán diferente valor jurídico las órdenes emanadas de la superioridad, en virtud de un presupuesto, de las que puedan emanar de órganos interiores; lo que llevará al estudio de un sistema de resolver los conflictos, que pudiesen aparecer entre las distintas interpretaciones.

Ahora bien, el presupuesto científico es el órgano que sirve para interpretar. En un libro publicado recientemente por don Joaquín Dualde sobre "Una revolución en la lógica del Derecho", manifiesta que la mayor dificultad del jurista es la de interpretar, y que cuando el jurista quiere definir cual es su cometido, se encuentra ante verdaderas dificultades: pues bien un presupuesto científico y controlado, es la voluntad de la empresa que ha de ejecutar; es lo que, en el terreno jurídico, se denomina la voluntad del legislador, y en el terreno constitucional, se llamaría la constitución de un Estado.

Desde el momento que existe un presupuesto, existe una voluntad

manifestada, y esta voluntad, que se fija en el plan de acción, y su forma contable al presupuesto, es la que debe dar las normas para interpretar toda la contabilidad posterior.

La contabilidad sin presupuesto es la narración de una historia, solamente; pero, si hay presupuesto, debe presumirse de una manera evidente que el asiento responde a la voluntad del presupuesto, y por lo tanto, la interpretación del plan será la interpretación de la voluntad futura y de la voluntad manifestada en la explicación de todos los asientos contables. Imprime un sello de Autoridad en que la contabilidad debe ser reflejo, y por lo tanto, siempre cualquiera acción o plan que debe ser controlado al día, obedecerá a las normas presupuestas que procedan de la Superioridad; y, en esta forma, la responsabilidad que se manifieste en los directores de cada una de las secciones podrá ser considerada a la luz de las normas presupuestarias, por cuanto no habrá más voluntad que la del control del presupuesto.

Los agentes de la empresa que funcionen bajo control presupuestario deberán obrar con responsabilidad. Si se estudia, empero, las posibilidades del daño que causen estos agentes, será fácil desplazar la responsabilidad, mediante un cálculo de primas de seguro.

En España sigue vigente la teoría de la culpa extracontractual, que está reglamentada en el artículo 1.902 y siguientes del Código civil, que establece que el que por acción u omisión cause daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado.

La teoría que hoy domina es la del riesgo de la empresa, o sea que viene ésta obligada a indemnizar el daño causado por sus agentes, tengan o no culpa. Un presupuesto controlado estudia experimentalmente los daños que causan sus agentes, y mediante la contratación de un seguro, evita la totalidad de las cuestiones jurídicas, que se le soliciten por daños que sus agentes causen; por lo tanto, otra de las ventajas del control presupuestario, es calcular exactamente las primas de seguros, evitando los litigios de las responsabilidades conjuntas.

V. CONSECUENCIAS DE ORDEN FISCAL

En el derecho económico, se requiere que se cumpla un postulado de materia fiscal, que es el de la elasticidad económica del impuesto, a fin de

que se satisfaga lo que se pueda satisfacer y nada más; o sea, que, una buena política fiscal, debe basarse en que el contribuyente satisfaga lo que esté a su alcance; pero sin agobios. En tal sentido, el Estado, al formular sus presupuestos debe atender a la capacidad contributiva del ciudadano o contribuyente. Una política fiscal que llegase a anular las posibilidades del contribuyente, evidentemente sería una mala política.

Es necesario que el contribuyente pueda declarar, sin temor, la verdadera situación de la empresa, como base de carácter comercial y económico, y como base de una política fiscal.

Si el Estado mediante procedimientos científicos rápidos, pudiese saber la verdad de las situaciones económicas, la exacción de los impuestos sería más justa y los porcentajes más rebajados.

En el V Congreso de Titulares Mercantiles, celebrado en Madrid en mayo de 1944, se solicitó la intervención de los Titulares Mercantiles, para autorizar los balances, que sirviesen de base a la exacción de los tributos; pero esta intervención del titular mercantil, se basaría en un supuesto subjetivo, que es en la moralidad y en los conocimientos del autenticante; pero un sistema científico de presupuesto, resuelve mejor la cuestión, pues a priori sabría el Estado las posibilidades de la empresa.

Así como se aplica la racionalización en el campo económico de la Empresa, también debe aplicarse la racionalización en el campo de la política estatal de impuestos, y es natural que esta política deba basarse en la verdad.

VI. CONCLUSIÓN

El conferenciante terminó haciendo referencia a la necesidad de implantar el control presupuestario a pesar de los balances tipos, sentando las siguientes conclusiones:

- 1.^a Que la racionalización del trabajo en las empresas, es necesario que se aplique incluso en los órganos administrativos.
- 2.^a Que el negocio debe responder en todo a una verdad.
- 3.^a Que el mejor sistema de la investigación de la verdad es la relación entre el presupuesto y su liquidación.
- 4.^a Que el control presupuestario es más necesario, durante los períodos más acentuados del ciclo coyuntural.
- 5.^a Que los peligros de la inflación, y las consecuencias de una crisis,

se corrigen mediante empresas racionalizadas, ya que el estudio de la empresa debe corresponder al estudio de la orientación económica del Estado, y las dos verdades deberán coincidir.

6.^a Que en el orden jurídico constituye una institución de derecho económico, más que de derecho mercantil, y es necesario se proceda a la reglamentación de la previsión controlada.

7.^a Que en terreno fiscal es necesario tener en cuenta el control presupuestario, a los efectos de una política fiscal de elasticidad de impuestos.