

ASOCIACION INTERAMERICANA E IBERICA DE PRESUPUESTO PUBLICO

AUTORIDADES DE ASIP

CONSEJO DELIBERANTE

Presidente

Sr. Antonio AMADO - BRASIL

1º Vicepresidente

Sr. Federico MONTERO HITA - ESPAÑA

2º Vicepresidente

Sr. Carlos ALTAMIRANO TOLEDO - MEXICO

Auditor Titular

Sr. Stalin NEVARES - ECUADOR

Auditor Suplente

Sr. Pedro NARANJO ESCULFI - VENEZUELA

CONSEJO EJECUTIVO

Presidente

Sr. Miguel Angel BOLIVAR - ARGENTINA

1º Vicepresidente

Sra. Rosalía BRAVO de VARGAS - COSTA RICA

2º Vicepresidente

Sr. Isaac UMANSKY - URUGUAY

Secretario Ejecutivo

Sr. Horacio MUSCIA - ARGENTINA

Director de Administración

Sr. Alfredo AGULLEIRO - ARGENTINA

Director de Capacitación y Asistencia Técnica

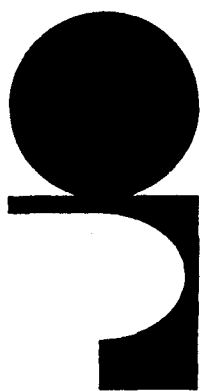
Sr. Angel GOROSTIAGA - ARGENTINA

DIRECCION DE LA SEDE

FLORIDA 1 - PISO 11 - OFICINA 44 (1005) BUENOS AIRES - ARGENTINA
TELEFONOS: 331-8841/4848 HORARIO: 10 A 17 HS. (Hora de Argentina)

**PUBLICACION DE LA ASOCIACION INTERAMERICANA E IBERICA
DE PRESUPUESTO PUBLICO**

Secretario de Redacción: Sr. Adolfo RINALDI



**ASOCIACION
INTERAMERICANA
E IBERICA DE
PRESUPUESTO
PUBLICO**



CONTENIDO

	Página
EDITORIAL	7
LA EJECUCION FINANCIERA DEL PRESUPUESTO, Jorge Ripa	11
EL CONTROL DE GESTION PARA EMPRESAS PUBLICAS EN PAISES EN DESARROLLO, Lic. Arturo L. F. Schweiger	45
PRESUPUESTO CONSOLIDADO DEL SECTOR PRIVADO EXPERIENCIA VENEZOLANA, Ricardo Gutiérrez, Victor José Arrieche	71
ANEXO 1	83
ANEXO 2	93
ANEXO 3	99
ANEXO 4	103
ANEXO 5	113



EDITORIAL

Cualquier organización -con o sin fines de lucro- debe definir claramente sus objetivos, los cuales, la mayoría de las veces, están identificados en sus Estatutos u otros documentos de similar categoría jurídica.

En el caso de la ASIP, el Título I, Capítulo II, Artículo 2 de sus Estatutos, explicita su Objeto, y a los efectos del tema que nos ocupa, cabe señalar, entre sus distintos aspectos, los siguientes: "estimular el intercambio de publicaciones y experiencias entre técnicos y funcionarios de los países miembros; actuar como organismo de difusión y aplicación de nuevas técnicas; realizar investigaciones en el campo de la administración presupuestaria..."

El cumplimiento de estos propósitos, plantea un problema caracterizado, por lo menos, en dos dimensiones: la distancia que separa a nuestros miembros, propia de la naturaleza de nuestra Asociación, y la elección entre distintas alternativas para superarla (reuniones, comunicaciones telefónicas, télex, correspondencia postal, etc.) que, obviamente, representan costos diferentes.

El avance técnico brinda cada vez mejores posibilidades de reducir la distancia, pero los costos siempre son un importante factor a atender en el momento de las decisiones. En general, se recurre a todos los medios para comunicarnos, pero indudablemente la dosificación o combinación, entre estos, se realiza en función del costo.

Un modo regular y sistemático de comunicación/difusión, son las publicaciones. Como es de todos conocido, contamos con dos: el Boletín y la Revistá. Tienen propósitos distintos, pero complementarios. El Boletín brinda información sobre el quehacer presupuestario en general, y de la Asociación en particular. La revista es un medio de difusión-actualización especializado en nuestra materia. Cumple el importante rol -para cualquier disciplina- de difundir trabajos académicos que exponen hipótesis, teorías, experiencias, que así son conocidos y permiten su cuestionamiento.

Este sano propósito no deja de tener restricciones, que muchas veces afectan la periodicidad de la publicación, así como la cantidad de ejemplares que se imprimen.

Por un lado, significa un esfuerzo constante por mantener un nivel de excelencia académica en su contenido, lo que supone un proceso de selección de artículos, a través de su cuidadosa lectura, y de su calificación en atención al interés y novedad de la temática, rigor científico, claridad de exposición, y extensión.

Por otro lado, un esfuerzo económico traducido en costos de impresión y distribución por correo, muchas veces con el desalentador resultado de comprobar que algunos envíos no llegan a destino.

Se ha planteado la sugerencia de ampliar el número de destinatarios y, paralela y consecuentemente, la cantidad de ejemplares distribuidos. Sin embargo, esta sugerencia colisiona con nuestras restricciones financieras, derivadas de que los

aportes a la Asociación son cumplidos solo por algunos de sus miembros, y en forma no regular.

Hasta tanto esta situación se supere, una solución práctica consisten en que las Asociaciones Nacionales y Direcciones de Presupuesto desempeñen un importante rol, reimprimiendo o fotoduplicando los ejemplares que reciban, ampliando considerablemente el número de beneficiarios, dentro de sus jurisdicciones.

Esta alternativa se plantea respondiendo al aserto de la Teoría Administrativa que sostiene que la consecución de los objetivos organizacionales, nunca es el fruto de la tarea aislada de los responsables de su conducción. Estos pueden definir políticas, líneas de acción, motivar y orientar, pero todo ello solo es una parte, muy importante si se quiere, pero insuficiente si los miembros no están identificados con esos propósitos, y empeñan en el firme deseo de conseguirlos, su voluntad, empuje e imaginación, y además, en organizaciones no lucrativas, deben estar imbuidos de una mística movilizadora.

LA EJECUCION FINANCIERA

DEL PRESUPUESTO

Jorge Ripa

PRESENTACION

Los contenidos del presenta artículo fueron parte de un libro de Contabilidad Gubernamental iniciado hace unos diez años, el cual posiblemente nunca terminaré. Incluso las primeras páginas aquí incluidas estuvieron extraviadas por más de ocho años, o en manos de algún amigo que prometió devolverlas "en una semana".

Considerando que los avances contables producidos en Contabilidad Gubernamental habían hecho perder vigencia a muchos conceptos aquí incluidos, no reconstruí las hojas perdidas. Para mi sorpresa, he descubierto recientemente que las hojas no se perdieron en forma definitiva y junto con el resto del artículo, están siendo utilizadas como material bibliográfico en diversos cursos de post-grado y de formación de funcionarios públicos en diversos países latinoamericanos.

Releyendo recientemente las hojas "pérdidas" y lo que entonces escribí sobre el tema, si bien muchos conceptos son de dominio general por los técnicos en la materia, estimo que otros pueden aclarar algunas confusiones muy comunes todavía en la mayoría de los países latinoamericanos.

Jorge Ripa

LA EJECUCION DEL PRESUPUESTO

Para poder establecer los alcances y contenidos de la ejecución del presupuesto, es necesario que mencionemos previamente el concepto de "presupuesto por programas". Para ello sin desconocer otros planos de análisis consideraremos que (1) "el presupuesto es un medio para prever y decidir la producción que se va a realizar en un período determinado, así como para asignar formalmente los recursos que esa producción exige en la praxis de una institución. Este carácter práctico concreto del presupuesto implica que debe concebirse como un proceso administrativo que se materializa por etapas: formulación, discusión y sanción, ejecución, control y evaluación."

El presupuesto refleja un sistema de producción y de asignación de recursos a cada centro de producción que requiere insumos físicos y financieros claramente definidos en función de una determinada tecnología o forma de producción que se utiliza.

La etapa de ejecución del presupuesto es por lo tanto, la parte del proceso que comienza luego de la sanción del presupuesto y que consiste en el conjunto de procedimientos necesarios para poner a disposición de los centros de gestión productiva, los recursos o insumos físicos y financieros y la utilización por éstos en la producción de bienes y servicios.

Ejecutar el presupuesto significa por lo tanto producir los bienes y servicios que permiten cumplir por cada centro de asignación de recursos, los objetivos y metas previstas en función de las políticas de educación, salud, vivienda, agricultura, etc.

Pero para poder producir los bienes y servicios se pueden identificar tres aspectos de la ejecución presupuestaria claramente diferenciadas por sus características y su incidencia en el proceso presupuestario.

- a) **La adquisición de los insumos:** Comprende el conjunto de procedimientos que se deben realizar para que los centros de gestión productiva *tengan disponibles* los insumos necesarios para la producción.
- b) **La utilización de los insumos:** Comprende la aplicación, uso o consumo de los insumos por los centros de gestión productiva.
- c) **La producción de bienes y servicios:** Comprende la realización de las acciones de producción de bienes y servicios por los centros de gestión, de acuerdo con las tecnologías de producción que se han adoptado.

La diferenciación conceptual de las fases del proceso de ejecución no significa una secuencia cronológica de las acciones que se realizan, ya que en muchos casos son simultáneas, sin perjuicio de lo cual pueden diferenciarse a objeto de análisis.

LA ADQUISICION DE LOS INSUMOS

El presupuesto desde el punto de vista financiero asigna recursos para la adquisición de los insumos necesarios para la producción.

Los créditos presupuestarios son por lo tanto, la expresión financiera del valor de los insumos *que los centros de asignación de recursos deben tener a su disposición* durante el ejercicio presupuestario (2)

La aprobación del presupuesto o su sanción legal, significa que se han establecido los límites máximos de los insumos que podrán tener a su disposición los funcionarios responsables de cada programa, subprograma y proyecto y la identificación de la especie o naturaleza de los mismos.

Desde el momento del comienzo de la vigencia del presupuesto, hasta el momento en que se reciben los insumos se realizan un conjunto de acciones de diferente naturaleza administrativa, jurídica y económica, pero que tienden a un objetivo común a todas ellas: el de obtener los insumos necesarios para la producción.

Este conjunto de acciones tendrá en muchos casos una incidencia financiera que es necesario cuantificar y medir.

El conjunto de acciones con incidencia financiera que se produce en esta fase de la ejecución del presupuesto se denomina "ejecución financiera del presupuesto".

La función de efectuar el seguimiento y reflejar en forma sistemática la incidencia financiera de esas acciones se realiza a través de la "contabilidad financiera de la ejecución del presupuesto", también denominada "contabilidad presupuestaria".

La contabilidad presupuestaria tratará entonces del registro y producción de información sobre la ejecución financiera del presupuesto, desde el momento en que se asignan los recursos por el documento presupuestario, hasta el momento en que se reciben los insumos adquiridos (bienes y servicios), necesarios para la producción.

Pero como de la adquisición de bienes y servicios se deriva la existencia de obligaciones exigibles o deudas y la cancelación o pago de las mismas, es común observar que el movimiento de los fondos y las deudas que se derivan de la ejecución del presupuesto, es objeto de tratamiento en la contabilidad presupuestaria, cuando esta incidencia podría registrarse en la denominada contabilidad de movimiento de fondos o contabilidad de tesorería. En realidad se trata de una distinción más académica que práctica y su tratamiento o no en la contabilidad financiera de ejecución del presupuesto dependerá de las normas legales o de las conveniencias y prácticas de cada país. (3)

LA UTILIZACION DE LOS INSUMOS

La fase de utilización de los insumos es la de su aplicación, uso o consumo para la producción de bienes y servicios. Es el momento en el que los insumos adquiridos se combinan de acuerdo a las respectivas tecnologías de producción adoptadas para obtener en forma eficiente el producto deseado.

Los insumos utilizados en la producción de un período pueden haber sido adquiridos en períodos presupuestarios diferentes, pero el factor determinante para valorar su utilización es el del momento de su aplicación a la producción.

Un aspecto fundamental de la ejecución del presupuesto es poder medir el valor de los insumos utilizados en la producción con el fin de conocer el costo de dicha producción.

Para ello debe establecerse un sistema de información, es decir de cuantificación y clasificación de los insumos utilizados. Para ello es necesario aplicar las técnicas de contabilidad de costos, que podrán informar por programa, subprograma, proyectos, actividades y centros de gestión productiva en general, del costo de la producción de bienes y servicios de cada uno de ellos.

Esta será una información valiosa para conocer costos previstos e históricos por cada centro de gestión productiva o unidad de asignación de recursos. Será, por lo tanto, un instrumento útil en la etapa de asignación de recursos y además en el de la medición de resultados y evaluación de la eficiencia en cada área y responsabilidad.

Por lo expresado queda de relevancia que la contabilidad de costos será un sistema que nos informará del valor de los insumos *utilizados* en la producción, a diferencia de la contabilidad presupuestaria que nos informará de los insumos *adquiridos* para la producción, aunque no hayan sido utilizados.

LA PRODUCCION DE BIENES Y SERVICIOS

La producción de bienes y servicios es la culminación u objetivo fundamental de la ejecución presupuestaria. Los centros de gestión productiva para los cuales se adquieren los insumos, los utilizan transformandolos en bienes y servicios intermedios o terminales.

Como en el presupuesto se asignaron recursos para producir determinada cantidad y calidad de bienes y servicios, es necesario por lo tanto medir la cantidad de bienes y servicios producidos, con el fin de verificar las previsiones realizadas, analizar las desviaciones, y evaluar los resultados y efectos de la producción y la eficiencia de los centros de gestión productiva responsables de la misma.

Por lo tanto será necesario registrar, clasificar y cuantificar los bienes y servicios que se producen durante la ejecución presupuestaria. Esta información cuan-

titativa, será un elemento importante para la evaluación de la gestión presupuestaria. Dicha información, combinada con el análisis de los aspectos cualitativos de la producción dará los elementos necesarios para la evaluación.

El sistema de información que se aplique para medir los bienes y servicios producidos deberá ser diseñado de forma que permita relacionar, lo más directamente posible, los avances físicos de la producción con la información financiera que surge de la contabilidad presupuestaria y la de costos.

SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACION DE LA EJECUCION PRESUPUESTARIA

Cada aspecto de la ejecución presupuestaria crea la necesidad de información sobre las acciones referidas a ellos, que como hemos visto tienen características propias y determinan requerimientos de información diferentes.

Para cumplir con los objetivos de información de cada aspecto del proceso de ejecución deben determinarse las unidades administrativas, responsables de registrar, procesar y producir información, los contenidos y periodicidad de ésta y las técnicas básicas y normas legales que deberán aplicar. Además deberá establecerse las relaciones internas entre dichas unidades, las relaciones externas con los otros sistemas de información de la ejecución presupuestaria y los procedimientos a utilizar, lo cual determinará la estructura del sistema y su relación con los usuarios, todo ello en función de objetivos comunes.

Dichos objetivos surgen de la "fuente" que les da origen, el *presupuesto por programas*, que como instrumento para la asignación de recursos en función de una determinada producción para un período, es el factor permanente, determinante e integrador de todos los aspectos de la ejecución presupuestaria.

Para visualizar las relaciones estrechas entre los distintos tipos de información a producir y la forma en que éstos pueden integrarse, podemos mencionar los siguientes aspectos:

a) Relación entre gastos y volúmenes de producción

- El sistema de contabilidad de la ejecución financiera del presupuesto o contabilidad presupuestaria, informa de los insumos recibidos en el período o en subperíodos del presupuesto.

- El sistema de información de la producción de bienes y servicios informa los avances físicos y volúmenes de producción conseguidos.

Con esta información podemos relacionar insumos recibidos para la producción de bienes y servicios del período y dicha producción.

Es decir que tendríamos identificados los *gastos* presupuestarios más directa-

mente relacionados con el volumen de producción de un período (gastos en personal, materiales y servicios personales y no personales) y el volumen de la producción intermedia o terminal del período.

El presupuesto nos da dicha información en forma previsional a través de los recursos asignados para las partidas de esos gastos y a través de los volúmenes de trabajo y metas de producción fijados.

Podemos hacer por lo tanto una primera relación entre: gastos previstos directamente relacionados con la producción y los volúmenes de trabajo o metas previstas de producción.

La división entre el total de estos gastos y los aspectos físicos de producción nos dará un índice que representará el gasto estimado por unidad de producción.

$$\frac{\text{Total de gastos previstos}}{\text{Volúmenes de trabajo o metas previstas}} = \text{Monto del gasto previsto por cada unidad de producción}$$

Por otra parte la contabilidad presupuestaria y el sistema de información de la producción de bienes y servicios nos informará del comportamiento histórico de esas dos variables, es decir, del valor de los bienes y servicios que se han recibido y el de los volúmenes de trabajo y metas obtenidas. Tendremos entonces un nuevo índice:

$$\frac{\text{Total de gastos efectuados}}{\text{Volúmenes de trabajo o metas realizados}} = \text{Monto del gasto incurrido por cada unidad producida}$$

La comparación entre estos dos índices nos dirá las desviaciones entre lo previsto y lo realizado, creando una información, que con sus limitaciones, puede ser un elemento útil para el análisis de la gestión presupuestaria.

b) Relación entre costos y volúmenes de producción

Una relación similar se puede realizar utilizando la información de costos y volúmenes de producción previstos e históricos, determinando la desviación entre el costo por unidad de producción standard o estimado y el costo incurrido.

Se tendrá así un índice de costo-metas (volúmenes de producción).

c) Relación entre costos y beneficios

Una vez que se desarrolle el sistema de evaluación de resultados y efectos de la producción de bienes y servicios podrá ampliarse el análisis utilizando la técnica

ca de evaluación de proyectos, tanto a éstos como a los principales programas de gobierno, a través de la cual se podrá valorar los beneficios económicos y eventualmente sociales, derivados de determinada producción. Se obtendrá así un análisis mucho más completo a través de los índices de costo-beneficio.

Los índices y relaciones mencionadas ponen en evidencia la integración de los distintos tipos de información financiera y física

LA EJECUCION FINANCIERA DEL PRESUPUESTO

Como se mencionó anteriormente, se denomina ejecución financiera del presupuesto al conjunto de acciones con incidencia financiera que se produce en la fase de ejecución del presupuesto, desde el momento en que se aprueba el presupuesto hasta el que se reciben los insumos adquiridos para la producción. Asimismo, comprende las obligaciones exigibles de pago que se originan por la ejecución presupuestaria y el movimiento de fondos que se produce para su cancelación.

La ejecución del presupuesto, es decir, la producción de bienes y servicios en un sistema de presupuesto por programas, se asigna como responsabilidad de determinadas unidades ejecutores y de funcionarios responsables del uso de los créditos y del logro de las metas de producción. Esto trae aparejado que dichos funcionarios deben tener facultades expresas que les permitan obtener los insumos necesarios en calidad, cantidad y momentos oportunos.

Por otra parte, las normas legales y reglamentarias existentes en la mayoría de los países latinoamericanos, han sido dictadas con anterioridad a la aplicación del presupuesto por programas, o no se han adaptado en lo referente al uso de los créditos presupuestarios, a las necesidades de esta técnica.

Se observa en general, en las normas legales mencionadas una gran concentración de facultades para utilizar los créditos presupuestarios en Ministros o titulares de los organismos y en funcionarios superiores que, muchas veces, no son responsables de programas o que, siéndolo de uno de ellos, administran los créditos de todos o la mayoría de los programas.

Esta situación es contradictoria con las bases de sustentación de la administración presupuestaria moderna y con las mismas normas que establecen las leyes de presupuesto, que hacen responsables de la producción a determinados funcionarios, sin que se les haya otorgado las facultades para la obtención de los medios que necesitan para esa producción.

Durante la ejecución del presupuesto se adoptan decisiones de administración de los créditos presupuestarios de muy diferente relevancia. Son parte del proceso de ejecución, la decisión de licitar o contratar la construcción de barcos, ferrocarriles o caminos; la compra de lápices, la reparación de una máquina de escribir, la designación de un director, el pago de un jornal ocasional, la transferencia de

fondos a las empresas e instituciones descentralizadas, etc.

Las diferentes decisiones de administración de las asignaciones presupuestarias son, como se ven en esa simple enunciación, de importancia también diferente. La diferencia de importancia surge de dos aspectos básicos, del monto de gasto que implica la decisión y de la naturaleza del acto decisorio, sin importar su monto.

Por lo tanto, es necesario que exista una delegación expresa de facultades para adoptar decisiones de administración de los créditos presupuestarios que tenga en cuenta como mínimo estos dos aspectos.

La delegación de facultades para disponer de los créditos asignados a los programas, subprogramas, proyectos y partidas presupuestarias deben surgir de un análisis del proceso de decisiones de administración.

A través de dicho análisis debería determinarse el grado de intervención y decisión que deben tener los funcionarios del organismo, desde el titular del mismo, que podría reservarse las decisiones de mayor importancia hasta el funcionario de menos jerarquía que maneja fondos para gastos menores de muy escasa relevancia.

Los análisis mencionados pueden hacerse expresos en forma metódica a través de cuadros y tablas decisionales en las que se especifican los tipos de decisiones, y la intervención de los funcionarios en cada etapa de las mismas.

Si bien el ideal sería que en cada organismo se utilizara este instrumento como base para la delegación de facultades, se puede generalizar en alguna medida, determinadas funciones que deberían cumplir los funcionarios responsables de los programas; las cuales podrían tener alguna variación, de acuerdo a los regímenes legales de cada país y a las características particulares de su organización administrativa.

LOS MOMENTOS DE REGISTRO DE LOS GASTOS

1. Aspectos generales:

Las asignaciones de créditos presupuestarios aprobadas en la Ley de Presupuesto, son el monto que se le autoriza al Poder Ejecutivo a gastar en el ejercicio.

Esos gastos a realizar pueden ser de dos tipos, en primer lugar, aquellos que se originan en decisiones de administración adoptadas durante el ejercicio presupuestario, un ejemplo significativo de estas decisiones son las órdenes de compra que se emiten, los sueldos del personal, etc. En segundo lugar las asignaciones de créditos pueden ser únicamente para pagar obligaciones contraídas en otros ejercicios que se hacen exigibles en el presente; tal es el caso de las asignaciones para el pago de la deuda pública y de gastos realizados en otros ejercicios. Concentraremos

el análisis de las etapas de los gastos en las primeras, sin perjuicio de que haremos mención de las otras.

En los dos casos, el monto de asignación autorizado a gastar es el límite máximo que se puede utilizar en el ejercicio. Por lo expresado, es necesario que los registros contables de gastos presupuestarios permitan controlar en cada instante el uso que se ha hecho de dichos créditos puestos a disposición de los organismos. Es de fundamental importancia, por lo tanto, definir con precisión en qué momento se realiza un gasto, es decir cuando se usaron los créditos presupuestarios.

Para la realización de cualquier transacción del gobierno referida a la adquisición de bienes y servicios, sobre todo personales, se originan actos de administración, sin relevancia jurídica y actos administrativos que se originan o extinguen relaciones jurídicas con terceros.

Una transacción típica podría tener las siguientes etapas:

- a) Solicitud de un funcionario a su superior jerárquico para que ordene la adquisición de bienes.
- b) Aprobación de la solicitud.
- c) Emisión de la orden de compra o firma del contrato.
- d) Recepción conforme de los bienes.
- e) Pago de la obligación con el proveedor.
- f) Utilización, uso o consumo de los bienes.

Las etapas c), d) y e) son indudablemente aquellas en que, además de originar unas singulares relaciones jurídicas, tienen más relevancia administrativa.

La emisión de una orden de compra, emitida previa oferta del proveedor, origina indudablemente un contrato de compra-venta, lo mismo ocurre cuando se firma un contrato.

La recepción de los bienes conforme a lo pactado en cantidad, calidad y precio, determina una deuda exigible del gobierno con un tercero, mientras que el pago de la deuda extingue la obligación exigible.

Mencionadas estas etapas de una transacción, ahora podemos precisar la cuestión básica referida a la naturaleza jurídica de los créditos presupuestarios. Es decir, si éstos son el límite del monto de los contratos que puede formalizar el gobierno, de las obligaciones exigibles que puede contraer o de los pagos que puede realizar en el ejercicio presupuestario.

En los países latinoamericanos, las legislaciones de hacienda, presupuesto y contabilidad han definido en forma distinta a las autorizaciones de crédito o al concepto de "gastos" que se pueden realizar con cargos a ellas, pero en general en casi todos los países se registran contablemente las distintas etapas.

En general al momento de la firma del contrato se le ha denominado "compro-

miso"; a la recepción de bienes que determina una obligación de pago exigible se le ha denominado "obligación", "gastos devengado", "gasto causado" u "obligación devengada" y a la extinción de la obligación se la denomina "pago".

Seguidamente analizaremos cada concepto por separado para precisar sus características.

2. El Compromiso

2.1 Origen del Concepto

El concepto de que las asignaciones de créditos presupuestarios eran el límite a pagar en el ejercicio, sin que además se le limitaran las deudas u obligaciones que podían contraerse en el período, originó un nuevo criterio sobre la naturaleza jurídica de dichas autorizaciones. Con el fin de limitar dichas obligaciones y deudas, de acuerdo con los criterios sancionados por los Congresos, se estableció en una primera etapa que los créditos presupuestarios debían afectarse, es decir, considerarse utilizados o gastados por cualquier acto del gobierno que originara en forma mediata o inmediata la obligación en pagar una suma de dinero.

Este concepto que se plasmó en diversas disposiciones legales de los países europeos y latinoamericanos a fines del siglo 19 y principios del siglo 20, se proponía limitar el endeudamiento del Estado, a través del presupuesto, ya que de su aplicación surgía que cualquier acto de gobierno que en el futuro podría producir pagos, afectaba o gastaba la autorización presupuestaria en el momento en que dicho acto se producía, originando el registro de un compromiso que disminuía el saldo disponible del crédito presupuestario.

La afectación de los saldos de los créditos presupuestarios por los "compromisos", de acuerdo al concepto mencionado, si bien permitía limitar el endeudamiento del Fisco, presentaba grandes inconvenientes para su aplicación, motivado por la dificultad para determinar qué actos administrativos originaban los futuros pagos y por qué monto.

Un ejemplo de esta dificultad se pone en evidencia en los siguientes casos:

- a) La creación de una unidad administrativa para prestar servicios, es un acto administrativo que originará salidas de dinero, pero los importes y conceptos de gastos que se deben pagar son imprecisos en ese momento.
- b) El establecimiento de una subvención para la exportación de determinados productos, es al igual que en el caso anterior, un acto administrativo, pero el monto a pagar en el futuro es impreciso.
- c) La decisión de reparar un edificio público. El caso es igual al expresado anteriormente.

Los ejemplos mencionados, ilustran suficientemente la dificultad e imprecisión del concepto utilizado como gasto o compromiso.

2.2 La teoría jurídica de las obligaciones o contratos.

A partir de la década de los años 1930 a 1940, se comienza a reflejar en las disposiciones legales de administración financiera, la denominada teoría jurídica de las obligaciones o contratos del derecho común, para determinar el registro contable del gasto o compromiso.

De acuerdo a esta teoría existía un gasto a compromiso al momento en que se formalice un contrato (obligación jurídica), por cualquiera de las formas que establece el derecho común, entre el Fisco y terceros.

Este criterio tenía ventajas sobre el anterior al ser siempre preciso el momento del contrato, la identificación del contratante con el Fisco y el concepto e importe de la prestación de bienes o servicios pactados.

El principal inconveniente de la teoría jurídica del compromiso que se origina en el lapso de la duración de los contratos, cuando su vigencia excede al período presupuestario. En estos casos se hace necesario afectar con el registro de los compromisos las autorizaciones para gastar de un ejercicio, aunque las prestaciones se reciban en períodos presupuestarios futuros. Tal es la situación que se presenta comúnmente en las obras públicas, de arrendamiento de edificio, de seguros, etc. Esta situación lleva a que en el presupuesto del período en que se iniciaron estos contratos deben preverse el total de las autorizaciones de gastos por el monto total de contrato que durará varios años, lo que significa una distorsión del presupuesto como previsión financiera de un período, generalmente anual.

Por otra parte, la contabilidad de ejecución del presupuesto de gastos refleja como obligaciones pendientes del ejercicio, compromisos que corresponden en realidad, a ejercicios futuros.

- a) Aparecen como compromisos pendientes de un ejercicio, parte de los contratos cuyas prestaciones se recibirán o concederán en ejercicios futuros.
- b) Se imposibilita el cierre oportuno de los registros contables al tener que llevar paralelamente a la contabilidad de ejecución del presupuesto vigente, los registros de contabilidad de presupuestos anteriores, en los que existían compromisos correspondientes a contratos de varios períodos de duración.
- c) La información que se produce en los registros es confusa y poco útil para la administración del presupuesto.
- d) Se deforma el resultado de la ejecución presupuestaria déficit o superavit que se determina por comparación entre los ingresos y gastos del ejercicio presupuestario.

2.3 La adecuación práctica de la teoría jurídica de las obligaciones o contratos.

Ante las dificultades que presentaba la teoría jurídica de las obligaciones o contratos para determinar el compromiso, ésta fue reformulada con el fin de evitar las principales dificultades que su aplicación presentaba.

Por esta adecuación se estableció que sólo debería considerarse compromisos los montos de los contratos cuyos pagos debían realizarse durante el servicio presupuestario. De acuerdo a este criterio al momento de formalizarse un contrato, los compromisos del ejercicio vigente están dados por los importes a pagar, ciertos o estimados, dentro del ejercicio, siendo los montos ciertos o estimados a pagar en el ejercicio venidero compromisos que afectarán las disponibilidades de las autorizaciones de gastos presupuestarios en cuya vigencia se produzcan los vencimientos de pago o la entrega de las prestaciones pactadas con terceros.

2.4 El compromiso como reflejo del valor de los bienes y servicios a recibir en el ejercicio.

El criterio de compromiso mencionado en el numeral 2.3 se aplicó durante muchos años y aún se sigue aplicando en la mayoría de los países latinoamericanos.

Aquellos países que adoptaron la técnica de presupuesto por programas y que adecuaron correctamente sus sistemas contables, introdujeron una variación básica al concepto de compromiso y paralelamente al de recursos o ingresos presupuestarios.

Consideran que la existencia del compromiso se produce al formalizarse jurídicamente un contrato de compra venta de bienes o servicios y que su monto corresponde al valor de los bienes y servicios a recibir en el año, independientemente que se paguen en dicho ejercicio o en ejercicios futuros.

Por otra parte, consideran como recurso presupuestario o fuente de financiamiento el crédito otorgado por los proveedores, por el valor del bien o servicio a recibir en ejercicio futuros.

Naturaleza jurídica del compromiso

La aplicación de la teoría jurídica de las obligaciones o contratos al concepto de compromiso durante muchos años ha llevado a confundir el acto de registrar o comprometer la disponibilidad de una asignación con el acto administrativo (contrato) que la origina.

Esta situación es común en las administraciones de los países latinoamericanos, que interpretan que la validez del acto está condicionada por el registro del com-

promiso o la emisión formal del "documento de compromiso" o formulario donde se hace constar los datos financieros más relevantes de la operación, que origina el compromiso.

Cabe destacar que las autorizaciones de gastos dadas en la Ley del Presupuesto son créditos que la administración utilizará para "disponer" compra o gastos, es decir, para contratar. Estos actos de disposición o utilización de las autorizaciones para gastar se registran mediante el compromiso. Pero el compromiso no crea ni modifica ninguna obligación, es un acto de administración interna de registro contable, útil para dejar constancia, certificar o verificar la disponibilidad de las asignaciones y el uso de las mismas, pero no es un acto administrativo que crea o extingue derechos (4). El compromiso es un acto formal, que se refiere a una obligación jurídica existente o a un acto de voluntad de disponer de una suma de dinero.

El registro de los compromisos en la contabilidad es de carácter obligatorio como una medida de orden administrativo y financiero que demuestra que existe una autorización presupuestaria suficiente para atender los pagos originados por un acto o hecho jurídico comercial o administrativo.

El compromiso es una afectación formal de la disponibilidad de una cuenta presupuestaria, que no crea relación jurídica alguna y no otorga derecho alguno para los acreedores del Fisco ni para los administrados.

El objetivo básico del registro de los compromisos es que la contabilidad de la ejecución del presupuesto de información cierta de los montos de las autorizaciones a gastar que han sido utilizadas por la administración.

Hechas las apreciaciones precedentes se puede intentar ahora una conceptualización clara del término. El compromiso es:

- a) Un acto de administración interna que refleja en registros contables, la afectación cierta de una autorización para gastar otorgada por la ley.
- b) Puede reflejar el monto de las obligaciones jurídicas o contratos formalizados de acuerdo al derecho privado o el de actos de voluntad de disponer de las autorizaciones para gastos, aunque no existan obligaciones jurídicas, como en el caso de los subsidios, y en general de las transferencias.
- c) Para proceder a su registro debe existir disponibilidad en la autorización para gastar y debe ser referido a actos realizados por funcionarios con competencia para disponer de las asignaciones presupuestarias.
- d) El compromiso debe reflejar el monto pactado en los contratos u otros actos de disposición de los administradores, por el valor de los bienes o servicios a recibir en el ejercicio.

El compromiso debe reunir los siguientes requisitos para estar conformado correctamente.

- a) Tiene que ser adquirido por un funcionario autorizado, es decir, con competencia para contratar.
- b) Debe haber saldo suficiente en el crédito de la partida correspondiente.
- c) Deben referirse a bienes y servicios que se estima se recibirán durante la vigencia del presupuesto.
- d) Debe realizarse su tramitación de acuerdo con las normas legales y procedimientos establecidos (licitación, nombramientos, etc.).

El registro de los compromisos en la contabilidad tiene más utilidad para el control de las asignaciones dadas por el congreso al Ejecutivo, que para el seguimiento de la acción de cumplimiento de los programas y proyectos.

En este acto se centra generalmente el control legal que ejercen los órganos externos de control, como los Tribunales de Cuentas y Contralorías Generales, cuando verifican con carácter previo y posterior el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios del gasto público.

3. El Gasto Devengado

3.1 Concepto

Los gastos se consideran devengados o causados en el momento en que se origina una obligación de pago por parte del Gobierno con terceros, por el recibo de un bien o servicio.

Esta obligación puede hacerse exigible en diferentes circunstancias como las que se mencionan a continuación:

- a) Al recibirse bienes y servicios cuando no se han establecido formas de pago anticipadas a ese momento.
- b) Cuando por decisión unilateral del Gobierno, sin que exista cualquier forma de contrato por medio, se decide formalmente transferir una suma de dinero a terceros, como es el caso de los subsidios y subvenciones. Cabe aclarar que la obligación de pagar o causación del gasto no surge por el hecho de que se haya incluido en el presupuesto una partida o crédito presupuestario contra la cual se realizará la transferencia, sino en el momento en que el Ejecutivo utiliza dicha autorización disponiendo formalmente de la misma (5).
- c) En forma genérica se puede afirmar que existe un gasto causado o devenga-

do cuando por cualquier otra forma se produce una obligación de pago del Estado con terceros, es decir, cuando se contrae una deuda.

3.2 *Importancia del Registro de los Gastos Devengados:*

Este concepto de gasto devengado, muy utilizado en la contabilidad de empresas es aún poco difundido en muchos países. Para comprender mejor su importancia cabe hacer un análisis de la información que brinda para cumplir diferentes objetivos.

3.2.1 *Como elemento de información para la determinación de las deudas.*

El registro de los gastos devengados, se puede realizar de dos formas básicas que responden a determinados criterios de utilidad de la información que proveen. Estos criterios surgen cuando existen transacciones o compras de bienes y servicios en los que se determinan pagos anticipados o diferidos.

De acuerdo a un criterio, se debe registrar como gasto devengado del ejercicio el monto de las obligaciones exigibles de pago que deberían pagarse en el período presupuestario.

En este caso sería un gasto devengado, el valor de los bienes y servicios recibidos *que deben pagarse en el ejercicio* y el valor de los adelantos o anticipos a proveedores que se pactaron en los contratos de compra venta. Es decir, cualquier obligación de pago exigible para extinguir una deuda o convenida contractualmente, que debería abonarse durante el ejercicio presupuestario.

De acuerdo con esta forma de registro, las obligaciones exigibles que deben pagarse en otros períodos, se asentarán en un registro auxiliar de deudas de ejercicios futuros. Posteriormente, al producirse la fecha en que estas obligaciones se transforman en exigibles en otros períodos presupuestarios, deberán registrarse como gastos devengados de esos presupuestos futuros.

La ventaja de esta forma de registro es el hecho de que los estados de información de la ejecución financiera del presupuesto determinan claramente como deuda, *la deuda exigible en el ejercicio*.

Mientras que como desventaja está el hecho de que deba recurrirse a la información de los registros auxiliares para conocer el valor total de los bienes y servicios recibidos, cuando existen obligaciones de pagos diferidos para otros ejercicios.

El segundo criterio de registro pone énfasis en este último aspecto y considera que el gasto debe registrarse como devengado por el valor de los bienes y servicios recibidos durante el ejercicio, independientemente del período presupuestario en que los mismos deben pagarse, criterio que consideramos como el técnicamente mas correcto.

La ventaja de este criterio consiste en el conocimiento del valor de los bienes y servicios para ser utilizados como elemento de información para la evaluación de eficiencia en la consecución de los objetivos de los programas, información que surgiría directamente de un estado de información de la ejecución financiera del presupuesto, sin recurrir a los registros auxiliares. Mientras que por otra parte, sería necesario recurrir a los registros auxiliares. Mientras que por otra parte, sería necesario recurrir a dichos registros para conocer la deuda exigible en el ejercicio. Por otra parte obliga a registrar el uso del crédito de proveedores y contratistas como recurso del ejercicio.

De lo expuesto surgen claramente dos opciones y es necesario identificar la más conveniente. A nuestro criterio, en aquellos países u organismos que sólo han registrado tradicionalmente las etapas del compromiso y del pago, existe desorden financiero por desconocimiento de las deudas exigibles del gobierno, ya que los compromisos no pagados tanto pueden deberse a que no se han recibido los bienes, como a deudas no registradas. Creemos que si éste es el caso, el concepto de gasto devengado como deuda exigible a pagar en el ejercicio le permitirá introducir un factor de orden para planificar la acción de la Tesorería y las relaciones con proveedores y contratistas que pueden encontrarse deterioradas, en perjuicio tanto de éstos como del Estado. Pero siempre este criterio debe aplicarse durante un periodo de transición, lo mas breve posible.

Cuando el registro de los gastos devengados es una rutina establecida en la administración, o existe una clara decisión técnica y política, se podrá optar por el registro del gasto devengado por el valor de los bienes y servicios recibidos exclusivamente, para centrar más la atención en su utilidad como elemento de información para la evaluación de la eficiencia de la gestión presupuestaria.

3.2.2 Como elemento de información para la determinación de la eficiencia.

Cualquiera sea el criterio de registro que se adopte, la información de los gastos devengados que surge del registro básico de contabilidad presupuestaria y de los registros auxiliares, en su caso, es un elemento de información fundamental para la determinación de la eficiencia de los administradores de los programas, en la realización de acciones para la consecución de los objetivos programados.

Es evidente que para conseguir dichos objetivos es necesario contar con los insumos o recursos previstos en el presupuesto. Los insumos recibidos son los que pueden aplicarse a la producción de bienes y servicios, están pagados o no; mientras que los bienes y servicios contratados o comprometidos no podrán ser utilizados hasta que se reciban o devenguen. *Por lo expresado las etapas de registro contable de los compromisos o de los pagos nada nos dicen para evaluar la utilización de los recursos y la eficiencia en la producción de las metas:*

Es evidente que el mejor indicador de la eficiencia sería el determinado en función del costo, es decir, de los bienes y servicios utilizados; consumidos o aplicados a la producción. Pero es necesario destacar que no existe la posibilidad de establecer una contabilidad de costos sino a partir del registro sistemático de los bienes recibidos; y hasta tanto esto se desarrolle los gastos devengados son un indicador importante de la medición de eficiencia en los siguientes casos:

- a) Para evaluar la gestión de determinadas unidades administrativas en los casos en que los bienes se utilizan durante el ejercicio, es decir, en que no existen stock de inventarios significativos.
- b) Para evaluar la gestión de unidades administrativas en las que el valor de la depreciación de sus activos fijos no alcanza una relevancia muy significativa.
- c) En los casos mencionados anteriormente, cuando se puedan establecer formas simples de cálculos de los consumos de stock. Por ejemplo: (Inventario inicial + bienes recibidos - inventario final), o cuando se puedan realizar cálculos de depreciación aproximados en los que la posible desviación no es muy significativa en el costo total de insumos.

Por lo expresado queda claro que los gastos devengados son una aproximación a los costos que permite establecer criterios de medición de eficiencia; o que éstos complementados con otras formas de cálculo de consumos del stock o depreciaciones de activos fijos, facilitan la evaluación de la eficiencia de los programas y de las unidades administrativas responsables de los mismos o de una parte de ellos.

3.2.3 Como elemento de información para las cuentas corrientes de proveedores

Por otra parte, el registro de los gastos devengados brinda información para llevar correctamente las cuentas corrientes de proveedores. Cabe mencionar que éste es un aspecto contable muchas veces descuidado o no tomado en cuenta en los sistemas contables. Las cuentas corrientes de proveedores deben registrar los siguientes elementos.

- a) El valor de los bienes a entregar, establecido en los contratos u ordenes de compra.
- b) El valor de los bienes entregados y de las deudas.
- c) El monto de los anticipos de fondos efectuados.
- d) Los pagos realizados.

3.2.4 Como elemento de información para la contabilidad de activos fijos.

Para la contabilidad de los activos fijos se utilizan diversos documentos de soporte para registrar las incorporaciones de bienes al patrimonio que identifican tanto el valor del bien como sus características técnicas y físicas. Pero es evidente que no pueden incorporarse adquisiciones de bienes comprados con cargo al presupuesto cuyo monto sea diferente al valor de los registrados como recibidos en la contabilidad financiera del presupuesto.

En el caso de que las clasificaciones de las cuentas de bienes de activo fijo tengan similitud con las previstas en el clasificador de gastos presupuestarios, se tiene un elemento permanente y automático de control, al comparar el monto de los bienes recibidos que surgen de la contabilidad financiera del presupuesto con las incorporaciones patrimoniales de bienes registradas en la contabilidad de los activos fijos.

3.2.5 Como elemento de información para la confección del balance general y de la cuenta de Recursos y Gastos del ejercicio

Es indudable que los estados financieros del Gobierno Central se nutrirán de la información que surge del registro de los gastos devengados, al proveer la información sobre bienes y servicios recibidos, adelantos o anticipos y deudas al fin de un período o subperíodo contable.

3.2.6 Como elemento de información para la contabilidad social.

Por último, las cuentas nacionales de la contabilidad social reflejan tanto los aspectos monetarios, como los flujos reales de bienes y servicios entre sectores económicos y entre el sector público y el privado.

Por lo tanto el registro de los bienes y servicios recibidos será un insumo de información para la formación de dichas cuentas, las que deben reflejarse en valores devengados.

4. El Pago.

La extinción de obligaciones exigibles se realiza a través del pago de dichas obligaciones, que puede realizarse en efectivo, en cheque, por transferencias a las cuentas bancarias de los beneficiarios u otras formas.

Si bien este es un concepto simple vale la pena hacer algunas consideraciones en torno a él.

En primer lugar, cabe distinguir el *pago* a terceros que cancela una obligación,

del concepto de *egresos de fondos*, que es más general.

Cualquier salida de fondos es un egreso, sean éstos fondos puestos a disposición de un funcionario, administrador, habilitado o pagador, pero solamente serán pagos los efectuados a terceros para extinguir obligaciones. Esta distinción es válida realizarla con el fin de que no se confundan contablemente las dos situaciones, como ha sido práctica común en algunos sistemas contables en Latinoamérica.

La entrega de fondos de la Tesorería a funcionarios públicos no es una salida del Tesoro, sino el traslado de dinero a quienes en forma circunstancial o permanente actúan como agentes del Tesoro.

5. El Costo

Los bienes y servicios recibidos son insumos que se aplican a la producción de otros bienes y servicios que el Estado entrega a la comunidad. El costo de esos productos está dado por el valor de los bienes y servicios efectivamente utilizados, aplicados o consumidos para la consecución de las metas y la realización de las acciones necesarias para lograrlas.

El costo es por lo tanto la relación económica entre insumos y productos, que no surge generalmente directamente del presupuesto o de la contabilidad presupuestaria, ya que ésta registra el total de los compromisos adquiridos, los bienes y servicios recibidos, sean éstos de consumo o de inversión y los pagos realizados si es el caso.

6. Otros Momentos de Registro Anteriores al Compromiso.

Los compromisos, gastos devengados y pagos, son momentos de registro generalmente obligatorios para toda la administración y en todas o casi todas las partidas presupuestarias, mientras que existen otras etapas de las transacciones sin relevancia jurídica que se utilizan generalmente en forma optativa, en algunos tipos de transacciones o para producir información en determinados programas o partidas presupuestarias.

Tal es el caso del registro de los llamadas "precompromisos", "afectaciones preventivas", "compromisos en curso de formación", "imputaciones provisionales", "compromiso provisionales", "reservas", o "apartados presupuestarios provisionales", todas ellas nomenclaturas diferentes que se utilizan en diversos países para el registro de determinadas etapas de las transacciones que tienen características similares.

La característica común que tiene este momento de registro es la de disminuir la disponibilidad de un crédito presupuestario en forma provisoria en un momento anterior al compromiso, con el fin de que mientras se tramita o decida la reali-

zación de un gasto, exista una disponibilidad congelada o reservada con el fin de que haya la seguridad de contar con ella más adelante al momento de formalizarse el o los compromisos que se piensa realizar.

El registro de estas reservas provisorias de créditos presupuestarios es usual en casos que mencionaremos a continuación y cuya enumeración no es taxativa sino indicativa de uso más generalizado.

La afectación de la disponibilidad de un crédito presupuestario en forma preventiva antes de un compromiso puede ser de utilidad en los siguientes casos:

6.1 En compra de bienes y servicios no personales

Las normas legales, reglamentarias y de procedimientos establecidos para la contratación de bienes y servicios con terceros, determinan que de acuerdo al monto de los bienes o servicios a adquirir deben cumplirse determinadas formalidades que aseguren a la administración la posibilidad de obtener los mejores precios posibles y que a la vez brinden a los proveedores la posibilidad de un tratamiento justo en la consideración de sus ofertas.

De acuerdo con estos procedimientos de compras y contrataciones el gobierno puede realizar compras directas por valores poco significativos, sin necesidad de cotizaciones u ofertas previas de posibles proveedores. Pero, cuando el monto supera ciertos límites aumentan los requisitos que deben cumplirse previamente, tales como necesidad de que presenten ofertas un número determinado de proveedores cotizando sus precios, publicidad en periódicos de los materiales o servicios a adquirir mediante licitación, etc.

Esto determina que desde el momento en que se decide realizar una compra, hasta el momento en que se emite una orden de compra o se firma el contrato, transcurra un tiempo considerable.

Al momento de decidirse la iniciación de un trámite de compra, ya sea con el pedido de ofertas a los proveedores, la publicación de un llamado a licitación u otra oferta, se realiza una estimación del valor de los bienes y servicios a adquirir y en base a la misma se registra contablemente afectando la disponibilidad del crédito como una reserva que asegura que al momento de formalizarse el contrato existirá disponibilidad suficiente para el registro del compromiso.

6.2 En contratación de personal

Generalmente existe en el presupuesto una discriminación de la cantidad de cargos que corresponde al personal fijo o de planta permanente, pero también existen créditos para gastos de personal en los que el número de personas a contratar es indeterminado. Tal es el caso de los créditos presupuestarios destinados a suplencias,

servicios especiales cuya duración es menor al ejercicio, etc.

En estos casos el trámite de designación del funcionario, también tiene que llenar una serie de formalidades que desfasan en el tiempo el momento de la decisión de contratarlo, con la designación formal o firma del contrato. Habiéndose tomado la decisión interna de una contratación, se reserva el crédito presupuestario afectando previamente su disponibilidad, con el fin de tenerla asegurada al momento de la designación formal o contratación, que origina el registro del compromiso.

6.3 Desconcentración de créditos presupuestarios

La organización administrativa de determinadas instituciones públicas no es centralizada, sino que se cumple a través de unidades administrativas que deben tener una cierta autonomía para realizar gastos.

Esta autonomía limitada surge de una delegación expresa de facultades, que realizan los funcionarios responsables de los créditos y se realiza mediante diversos procedimientos tales como los de "fondos fijos", "cajas chicas", "fondos rotatorios" o "fondos permanentes", como por las descentralizaciones de parte de los créditos, determinando para cada unidad desconcentrada el monto de los créditos presupuestarios que tiene autorizado por el año en cada programa, subprograma, proyecto y partida.

En estos casos al constituirse el fondo fijo o al darse una autorización anual para que una unidad pueda disponer gastos, se afecta la disponibilidad del crédito, disminuyendo el saldo del crédito presupuestario, con el fin de poder luego registrar con seguridad los compromisos adquiridos, sobre la base de la rendición de comprobantes de fondo fijo o de la información mensual o trimestral de los gastos realizados con cargo a la parte del crédito presupuestario anual que se les autorizó a utilizar.

6.4 "Congelamiento" de créditos presupuestarios

Existen otros casos en que es usual la afectación preventiva del crédito presupuestario antes del compromiso.

Los funcionarios competentes pueden ordenar una afectación o congelamiento de una porción de un crédito en determinado momento del ejercicio, con el fin de asegurarse una reserva para comprometer gastos más adelante, los que en caso de no existir dicha previsión no podrían realizarse, en virtud de no existir en su momento suficiente disponibilidad en el crédito presupuestario.

6.5 Comentario

Como estas afectaciones preventivas surgen por actos de administración, sin ninguna relevancia jurídica con terceros, es decir, que no obligan jurídicamente al Fisco, están exentas del control previo de legalidad de los actos administrativos y pueden constituirse, modificarse o anularse por decisión de la autoridad administrativa o funcionario competente respectivo.

LOS MOMENTOS DE REGISTRO DE LOS INGRESOS

Para la recaudación de los ingresos también existen diferentes situaciones administrativas y jurídicas que se presentan en virtud del tipo de impuesto o ingreso y de la forma en que se produce su recaudación.

Dichas situaciones administrativas y jurídicas deben ser objeto de registro con el fin de determinar el monto de los ingresos de un ejercicio, de los créditos del Fisco con los contribuyentes y de las gestiones a realizar para la gestión del cobro de los mismos.

1. El Ingreso Devengado

Los ingresos devengados, también denominados liquidados o causados, se producen cuando se crea una relación jurídica entre el Fisco y los contribuyentes en virtud de la cual se origina un derecho de cobro por parte de aquel y una obligación de pago por parte del contribuyente.

Para que exista un derecho de cobro deben darse tres condiciones:

- a) La identificación de un deudor del Fisco.
- b) El concepto o causa de la deuda.
- c) El monto de la deuda.

Por las diferentes formas de recaudación de los ingresos, que corresponden a distintos tipos de impuestos, estas condiciones se cumplen de diferente manera de acuerdo a las modalidades de la determinación de los mismos.

1.1 Ingresos que se Recaudan Mediante Liquidación Previa

Existen una serie de ingresos por impuestos y tasas en los que se determina mediante una liquidación previa, la identificación del contribuyente, el concepto de su deuda y el monto de la misma. Entre ellos cabe mencionar los impuestos a la propiedad inmueble, los derechos de importación y exportación, los denominados

“derechos de frente”, tasas para el pago de alumbrado y limpieza de calles, las contribuciones de mejoras por obras públicas que aumentan el valor de la propiedad, la venta de bienes públicos a particulares, la patente o matrícula de vehículos automotores, etc.

En estos casos, el documento de la liquidación contiene en forma expresa las tres condiciones de la liquidación de un ingreso y el cobro o recaudación se efectúa en un momento posterior, por lo que el registro del ingreso devengado se produce en la fecha en que se hace exigible el cobro.

1.2 Ingresos que se Recaudan Mediante Declaración Jurada

Hay ingresos que se recaudan utilizando el procedimiento de una declaración jurada del impuesto, que presenta el contribuyente, la que puede ser revisada y ajustada por el Fisco. Este es el caso del impuesto sobre la renta, sobre ventas, al valor agregado, etc.

Cuando se utiliza esta operatoria en la recaudación, los ingresos se devengan y registran a la fecha límite de pago del impuesto fijada a los contribuyentes o simultáneamente con el pago, cuando se perciben en un momento anterior.

1.3 Ingresos que se Devengan Simultáneamente con la Recaudación

Los ingresos que se producen por el cobro de servicios de correos, telégrafos, actuaciones administrativas, timbres y especies fiscales en general, peaje y otros similares se perciben al momento de la prestación del servicio o la compra de las especies fiscales.

En estos casos en el mismo momento se determina el monto a pagar, simultáneamente se cobra y se identifica el concepto por el cual se debe pagar, pero la identificación del contribuyente no se hace expresa en una liquidación. Estos ingresos se devengan y recaudan en forma simultánea por lo que el registro de la etapa de recaudación o cobro lleva implícito el devengamiento de los mismos.

2. El Ingreso Percibido

Se produce la percepción o recaudación del ingreso en el momento en que los fondos provenientes de las distintas fuentes de financiamiento del presupuesto se ingresan o ponen a disposición de una oficina recaudadora o de un agente del Tesoro.

El Estado puede utilizar diversas instituciones públicas y privadas encargadas de la percepción de los recursos: tesorería central, tesorerías regionales, bancos del Estado, bancos privados, oficinas recaudadoras de impuestos, etc. Todos ellos pue-

den actuar como agentes fiscales autorizados a percibir fondos.

El ingreso se considera percibido cuando los fondos han sido cobrados por cualquier de estos agentes autorizados, considerándose la etapa de transferencia de los mismos a la Tesorería Nacional como un movimiento interno de fondos posterior a la percepción.

LA DETERMINACION DE LOS GASTOS E INGRESOS DEL EJERCICIO

1. La Determinación de los Gastos.

La distinción que hemos realizado de los diferentes momentos de registro de gastos y de los egresos, son de fundamental importancia, no sólo como elementos de información para el control y la toma de decisiones de administración, sino también para la determinación del monto de los gastos de cada ejercicio presupuestario.

Cuando los diferentes momentos de registros de un gasto se realizan durante la vigencia del presupuesto, no existe ninguna duda del ejercicio presupuestario al que los mismos deben apropiarse. Pero cuando el momento del compromiso, del gasto devengado o del pago se producen en períodos diferentes, la situación no es tan simple. Con el fin de unificar criterios las normas legales vigentes determinan específicamente que *momento de registro debe considerarse* como el que refleja el *gasto del ejercicio*.

Asimismo, se establece el tratamiento contable que debe darse a los compromisos y deudas pendientes de pago, adquiridos en determinado ejercicio presupuestario.

De acuerdo al método de registro son varias las formas de realizar los ajustes para el cierre del ejercicio y también es diferente el tratamiento contable y presupuestario de los gastos no pagados al fin del ejercicio.

A los efectos de las explicaciones que daremos en adelante es necesario precisar el uso de algunos términos que en algunos casos se utilizan erróneamente como sinónimos, tanto en la práctica como en la legislación contable, en virtud que los actos que enuncian, son muchas veces simultáneos.

Imputación: La imputación de un gasto, consiste en la determinación de las clasificaciones de cuentas en la que éste se encuentra encuadrado, ya sea que estas clasificaciones surjan del presupuesto, o de un plan de cuentas adicional, presupuestario o no. Como dichas clasificaciones o planes de cuentas (económica, programática, por naturaleza del gasto, patrimonial, sectorial, institucional, etc.) se reflejan en códigos preestablecidos, generalmente se identifica la imputación con la codificación del gasto, de acuerdo a determinadas clasificaciones de cuentas.

Afectación: La afectación se produce cuando se disminuye el crédito disponible de una asignación, de un crédito presupuestario o de un saldo de fondos.

Apropiación: La apropiación de un gasto consiste en la determinación del ejercicio presupuestario en que tendrá incidencia en forma provisional o definitiva.

De lo expresado surge que los gastos se imputan a determinadas clasificaciones de cuentas, afectan el saldo de un crédito, asignación o partida presupuestaria y se apropian a un determinado ejercicio.

2. Registro de los Gastos por el Método de Valores Efectivos

El registro de los gastos por el método de valores efectivos o de caja, consisten en considerar como gasto de tal ejercicio aquellos efectivamente cancelados durante la vigencia del mismo, sin considerar si dichos pagos corresponden a compromisos o gastos devengados de ejercicios anteriores.

El elemento determinante para apropiar el gasto al ejercicio es la fecha del pago.

El registro de la etapa o momento del pago, como determinante del monto de gastos del ejercicio, no inhibe el registro de otras etapas o momentos anteriores durante el transcurso del ejercicio presupuestario.

2.1. Ajuste al Cierre del Ejercicio

El método de valores efectivos se aplica con dos variantes fundamentales:

- a) Si el ejercicio presupuestario tiene una vigencia de un año 1º de enero a 31 de diciembre, todos los pagos realizados durante ese período se apropian a ese ejercicio, sin tener en cuenta si se comprometieron o devengaron en un período anterior.
- b) Se establece al fin de año un período de un mes, durante el cual se pueden entregar a terceros los cheques emitidos hasta el 31 de diciembre, registrándolos como pagos del ejercicio vencido.

En caso de que se aplique la variante a) es necesario realizar en los registros contables, los siguientes ajustes al 31 de diciembre.

2.2. Ajuste de los precompromisos

Los gastos a realizar registrados en etapas anteriores a la de compromiso, es decir, aquellos que no implican ninguna relación jurídica entre el Estado y terceros, se descargan de los registros, incrementando el saldo que quedó disponible en la asignación presupuestaria.

Este ajuste contable en los registros del ejercicio vencido implica una revisión sobre la continuación o no del trámite administrativo de la transacción iniciada. Si se decide continuar el trámite de algunos hasta su concreción en una obligación jurídica, dichos actos pueden ser registrados como precompromiso en los registros de contabilidad presupuestaria del nuevo ejercicio, si dicho momento del gasto se utiliza.

2.3 Ajustes de los compromisos y gastos devengados.

Los gastos registrados en la etapa de compromisos y de devengado, que no haya sido pagados al 31 de diciembre, se desafectan de la contabilidad del ejercicio presupuestario vencido, aumentando el saldo que queda disponible en la asignación y se reapropian al ejercicio siguiente, afectando el saldo de la asignación.

2.4 Otros ajustes

Cuando el registro de los pagos se efectúa al emitir el cheque o la orden de pago-cheque, pueden quedar en caja algunos de estos instrumentos de pago, que no han sido entregados aún a los beneficiarios. En este caso debe descargarse del registro de pagos del ejercicio vencido y registrarse en los del ejercicio que se inicia.

En caso de que se aplique la variante b), los ajustes de los precompromisos, y gastos devengados se realizan de manera similar a la expresada anteriormente, mientras que debe descargarse del registro los instrumentos de pagos contabilizados, pero no entregados a terceros. En este caso, automáticamente deberán ser emitidos nuevos instrumentos de pagos si éstos caducan o reapropiarse los emitidos si siguen vigentes, al ejercicio iniciado.

3. Registro de los gastos por el método de competencia.

El registro de los gastos por el método de competencia, se fundamenta en el concepto de que el gasto de la asignación presupuestaria se produce en el momento del compromiso. De acuerdo a este criterio son gastos de un ejercicio, aquellos actos de disposición producidos durante la vigencia del ejercicio presupuestario (1º de enero al 31 de diciembre), que reúnen las características que señalan las respectivas normas jurídicas de cada Estado.

Los gastos del ejercicio son los registrados en la etapa del compromiso al cierre del mismo, aunque no se hayan devengado o pagado durante el mismo.

Para la aplicación de este método se utiliza en algunos casos una variante que consiste en establecer un período generalmente no mayor de un mes, durante el cual

se pueden registrar como compromisos los actos de disposición formalizados al 31 de diciembre.

La existencia de este período ampliatorio para el registro tiene como objetivo permitir que la documentación correspondiente pueda llegar desde las unidades o funcionarios competentes, que realizaron el gasto, hasta las oficinas de registro para su contabilización.

Durante dicho período no pueden ser realizados otros gastos con cargo al ejercicio que vence. Es un plazo que se otorga para permitir el flujo de documentos a los efectos puramente contables.

3.1 Ajustes al cierre del ejercicio

Al cierre del ejercicio deben realizarse los siguientes ajustes:

Los compromisos no devengados o no pagados, se mantienen en los registros por un período, generalmente de un año o menos, durante el cual los bienes y servicios que se reciben y se pagan, se registran en los libros contables del ejercicio en que se originó el gasto y se pagan con cargo a las existencias de fondos del tesoro.

Los precompromisos se anulan, aumentando la disponibilidad del saldo de la asignación y pueden reapropiarse al ejercicio siguiente, previo análisis de cada posible transacción.

Transcurrido el período de un año (31 de diciembre del año siguiente) los compromisos no devengados o no pagados deberán descargarse de los registros en forma definitiva y se registrará su devengamiento y pago con cargo a una asignación de crédito que se preverá en el presupuesto.

Los ajustes pueden visualizarse en el cuadro siguiente.

EFECTOS CONTABLES EN LOS REGISTROS DEL			
AJUSTES	EJERCICIO Nº 1	EJERCICIO Nº 2	EJERCICIO Nº 3
1. Precompromiso pendientes	31 de diciembre Se descargan, aumentando la disponibilidad.	1º de enero: Se reapropian los que correspondan disminuyendo la disponibilidad.	
2. Compromisos pendientes		31 de diciembre Se descargan definitivamente	1º de enero Se reapropian disminuyendo la disponibilidad

4. Registro de los Gastos por el Método Valores Devengados

De acuerdo a este método, una vez terminado el ejercicio el 31 de diciembre, los gastos devengados y no pagados, pueden ser pagados en un período posterior, generalmente no mayor de un año.

4.1 Ajustes al Cierre del Ejercicio

Al cierre del ejercicio se realizan los siguientes ajustes:

Precompromisos: Se descargan de los registros, aumentando la disponibilidad. Los que se consideren convenientes se reapropian al ejercicio siguiente:

Compromisos: Los compromisos pendientes de devengamiento se reapropian en su totalidad al ejercicio siguiente.

Gastos devengados: Los gastos devengados pendientes de pago se registran, durante el período complementario, en los registros del ejercicio vencido. Terminado ese período, cuando aún existen gastos devengados pendientes de pago, la cancelación de estos se realiza con cargo a una asignación presupuestaria destinada a atender pagos de deudas de ejercicios vencidos.

5. La Determinación de los Ingresos del Ejercicio

5.1 Registro de los ingresos por el método de valores efectivos

Por el método de valores efectivos, se consideran como ingresos del ejercicio los fondos ingresados al Tesoro entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año, sin tener en cuenta si corresponden a ingresos devengados o causados en períodos anteriores.

Al cierre del ejercicio, los fondos en poder de agencias de la Tesorería o de oficinas recaudadoras, aunque no estén a disposición del Tesoro Nacional todavía, se registran como ingresos del ejercicio que vence, en virtud de haber sido ya cobrados o percibidos por el Estado.

5.2 Registro de los Ingresos por el Método de Valores Devengados

El método de registro de los ingresos por valores devengados toma en consideración la fecha en que se produce el devengamiento, generalmente reflejada en la liquidación o facturación del ingreso, sin tener en cuenta la fecha en que se produce la recaudación al Tesoro.

De acuerdo a este método son ingresos del ejercicio, los que se devengan durante la vigencia del presupuesto que hayan sido recaudados o que se encuentren

pendientes de cobro.

Los cobros que se realizan en el año siguiente, que corresponden a ingresos pendientes de recaudación al cierre del ejercicio, se contabilizan en los registros del ejercicio vencido, pero no se consideran como aumento de los ingresos por haber sido registrados en el momento de su devengamiento.

Transcurrido el año siguiente, si todavía se producen recaudaciones, se considera como ingresos del ejercicio en el que se realiza el cobro.

NOTAS

- 1: Ver *"Bases Teóricas del Presupuesto por Programas"*. Versión preliminar. Carlos Matus, Marcos Makón y Víctor Arrieche. Caracas, 1978.
- 2: El hecho de que en algunos casos se asignen recursos para adquirir insumos que se recibirán en ejercicios futuros, es una excepción cuya escasa relevancia, no invalida el carácter general de este concepto.
- 3: Ver: Cayetano Licciardo, *"El tratamiento del pago en la Contabilidad Presupuestaria"*. Revista de Administración Pública - Buenos Aires - Argentina, año 1963.
- 4: Bielsa Rafael: *Régimen Jurídico de la Contabilidad Pública*. Editado. Depalma Buenos Aires.
- 5: En algunos países, las costumbres basadas en malos criterios presupuestarios, han considerado que, por ejemplo, las asignaciones para aportes a entidades descentralizadas son obligaciones del Tesoro para transferir fondos, desconociendo el carácter de autorización y no de obligaciones para gastar de la Ley del Presupuesto.

**EL CONTROL DE GESTION PARA EMPRESAS
PUBLICAS EN PAISES EN DESARROLLO**

Lic. Arturo L. F. Schweiger

I. INTRODUCCION

El presente trabajo busca diseñar un sistema de control de gestión para Empresas Públicas (EP) en países en desarrollo.

Metodológicamente, el estudio consistirá en una revisión crítica de la literatura sobre el tema de sistema de control de gestión para EP en los países en desarrollo. Dicha revisión bibliográfica se realizará adoptando un enfoque aplicado con miras a desarrollar un sistema de control de gestión, viable de ser implementado en el sector de Empresas Públicas en los países en desarrollo.

La hipótesis central de este estudio se resume a continuación: "... la naturaleza híbrida de las EP, donde convergen factores institucionales y de mercado, requiere para su comprensión un marco analítico que abarque ambas características, es decir un sistema multidisciplinario de control de gestión..."

Para el desarrollo de un marco analítico, el estudio ampliará el enfoque desarrollado por el Boston Area Public Enterprise Group (BAPEG) con las contribuciones de la Teoría de Contabilidad Gerencial.

En una segunda etapa se definirá un sistema de control multidisciplinario. Este sistema se basará en la fusión de un sistema de control por auditoría de eficiencia expost: El sistema de información económica de empresas públicas (SIEEP). El SIEEP se ampliará aplicando los conceptos de la Teoría de Contabilidad Gerencial. Esta metodología se la clasifica como un sistema de control multidisciplinario que opera mediante el principio de auditoría de eficiencia expost sobre las EP.

II - DEFINICION DEL PROBLEMA

Comparando el caso de las EP con las empresas privadas se plantea el siguiente interrogante: ¿Porqué se necesita controlar a las EP? Para contestar esta pregunta describiremos el mecanismo de control tradicional que se aplica al caso de las empresas privadas. En una segunda etapa detallaremos las diferencias existentes entre el caso tradicional y el caso de las empresas públicas.

La teoría neoclásica define el caso tradicional como una firma privada en un mercado competitivo, con gerentes maximizadores de beneficio. Las fuerzas del mercado generan los precios de eficiencia a los cuales los gerentes maximizarán los beneficios, actuando de esta forma el mercado como un sistema de control, automático e indirecto, sobre la operación de la empresa. En este caso los gerentes maximizarán beneficios y al mismo tiempo minimizarán costos, alcanzando altos niveles de eficiencia interna y de asignación de recursos sin grandes gastos de recursos por parte del sistema de control.

El paradigma neoclásico posee un conjunto de supuestos institucionales y económicos. Entre ellos, los supuestos económicos mas relevantes para nuestro estudio son: competencia perfecta en mercado de insumos y productos, perfecta información y certidumbre. Los supuestos institucionales mas relevantes son: la firma presenta objetivos comerciales; la propiedad y la gerencia se concentran en el mismo agente o grupo de agentes económicos. Por último existen aspectos como el de la eficiencia interna, incentivos y la identificación del variable "esfuerzo" en la función de utilidad gerencial que no se encuentran explícitamente mencionados en la teoría neoclásica.

Para explicar las diferencias entre el caso tradicional de control por el mercado (empresas privadas) y el caso de las EP, se adoptará el enfoque de economía institucional. Este enfoque (Williamson, Alchian, Demtz) permite identificar no solo las variables económicas sino también los factores institucionales en el análisis de las EP.

Siguiendo este enfoque las EP pueden definirse como una organización híbrida que incluye elementos de las instituciones gubernamentales y de las empresas privadas. Es por ello que ciertos autores sostienen que las EP están sujetas a la influencia de factores de mercado y de factores institucionales.

Las principales diferencias entre las empresas privadas y las empresas públicas se describen a continuación:

- En materia de información, las EP se asimilan al caso de "información asimétrica", en el que los gerentes de las EP tienen acceso a la información operativa relevante mientras que los funcionarios de gobierno carecen de acceso a la misma.

- En términos de propiedad las EP presentan el caso del "principal-agente" producido en la relación funcionarios de gobierno y empresarios públicos. Cada

uno de estos individuos puede presentar expectativas e intereses conflictivos acerca de la operación de las EP.

- En relación con el tema de objetivos, las EP enfrentan objetivos comerciales y objetivos no comerciales (sociales, políticos, etc.). Por otra parte, los empresarios públicos perciben los mismos en forma de "objetivos múltiples", ambigüamente definidos y sin ningún tipo de prioridades asignadas a los mismos. Esto dificulta la tarea de control de gestión.

- La forma organizativa adoptada por la EP también afectará el tipo de sistema de control requerido. Si una EP tiene una estructura productiva mas descentralizada en su proceso de decisión, entonces necesitará un sistema de control mas parecido al control por mercado que aquella EP que presente una estructura organizativa donde sus decisiones se encuentran altamente concentradas.

- En materia de factores de mercado, el tipo de mercado enfrentado por la EP también influirá sobre el sistema de control requerido. Una firma que enfrenta mercados de competencia perfecta en insumos y en productos requerirá un sistema de control diferente a una empresa que enfrenta mercados imperfectos (monopólicos u oligopólicos).

- Las EP tienden a concentrarse en industrias con grandes economías de escala, enfrentando mercados imperfectos. Este caso es aún mas claro para los países en desarrollo, donde el pequeño tamaño de sus mercados permite la sobrevivencia de un reducido número de empresas en cada uno de ellos. En estos países, el "fracaso del mercado" es mas la regla que la excepción.

- Necesidad de un sistema de control alternativo para las EP.

Los objetivos no comerciales:

Un primer aspecto que explica la necesidad de un sistema de control alternativo al sistema de control de mercado es el hecho de que las EP persiguen no solo objetivos comerciales sino también objetivos no comerciales. Los mismos pueden presentar precios de mercado muy diferentes a su verdadero valor para la sociedad. También puede ocurrir que no exista un mercado donde se mida el valor de los bienes y servicios necesarios para el logro de los objetivos no comerciales de las EP.

En el caso de las empresas privadas, se asume para nuestro análisis, que tendrán como único objetivo la maximización de beneficios. El desempeño comercial de las mismas puede ser controlado mediante la auditoría expost de sus datos contables y ratios financieros tomados a precios de mercado.

Por el contrario, esto no es posible en el caso de las EP porque la información contable y los ratios financieros no están midiendo con precisión la contribución de las EP al Producto Bruto Interno. La información de contabilidad social obtenible de las EP se encuentra a precios de mercado y ha de ser transformada a precios sombra, para permitir la evaluar la eficiencia con que operan las EP.

El fracaso del mercado:

El sistema de control por el mercado deja de funcionar cuando no se cumplen las condiciones de competencia perfecta. Ante condiciones de mercado imperfectas dicho sistema de control ya no induce a las empresas a minimizar eficiencia interna y de asignación de recursos mediante presiones competitivas.

En este caso los precios de mercado difieren de los precios de eficiencia. Por ello, cuando los empresarios maximizan beneficios a un nivel dado de precios, no alcanzan simultáneamente una asignación óptima de recursos como ocurría en el caso de competencia perfecta.

Por último, los factores institucionales: información asimétrica, relación principal-agente, objetivos múltiples, forma organizativa centralizada reducen aun más la capacidad del mecanismo de mercado para operar como sistema de control.

A manera de síntesis de la presente sección se concluye que ante la imposibilidad del sistema de control por el mercado para operar en las condiciones antes mencionadas y de su incapacidad para evaluar la gestión de las EP en función de sus objetivos comerciales y no comerciales se requiere el desarrollo de un sistema alternativo de control de gestión para las EP.

III SISTEMAS DE CONTROL DE GESTION

- Dado un conjunto de factores institucionales y de mercado, el diseño de un adecuado sistema de control de gestión implica un equilibrio entre el nivel de discrecionalidad de los gerentes de las EP sobre las variables empresarias y el nivel de intervención directa en la fijación de las mismas por parte de la administración central. En el primer caso el control se ejerce *ex post* mediante una auditoría de eficiencia externa. Y en el segundo, el control se produce *ex-ante* mediante la fijación *a priori* del nivel de variables empresarias (tarifas, salarios, etc.), (control burocrático).

- La paradoja del control de gestión está dada por el hecho de que en la medida en que la administración central aumenta el control sobre las variables empresarias, la función de los empresarios públicos es cada vez menos controlable. Esto se debe a que se reducen las variables empresarias bajo la discreción de los gerentes, y por ende existen menos parámetros para medir la calidad de la gestión de los mismos. Lo que ocurre es que se diluye el principio de la contabilidad por responsabilidad. (El gerente es responsable del desempeño de su área y cuenta para ello con autonomía y discrecionalidad para fijar las variables empresarias. El gerente es evaluado al final del período de acuerdo con su desempeño). Por otra parte, los gerentes se convierten en funcionarios o administradores, adversos a asumir riesgos y que priorizan el cumplimiento de las normas burocráticas ya que serán evaluados de acuerdo con las mismas.

- En el contexto mencionado, la eficiencia económica en la generación de re-

cursos por parte de las EP es un objetivo que resulta marginado. Los empresarios-funcionarios al poseer gran número de variables fijadas con antelación por el gobierno central y no ser evaluados en función de la gestión económica, no poseen incentivos para contribuir al logro de dicho objetivo.

- Para profundizar en el tema de control económico de gestión de las EP se ha revisado la amplia bibliografía existente sobre el tema. De la misma, se seleccionó la siguiente clasificación para nuestro estudio. Dicha clasificación divide los sistemas de control en cinco categorías (R. Kumar, 1982) y se describe a continuación.

- El caso en el cual todas las decisiones acerca de variables operativas y de largo plazo están sujetas a la aprobación del gobierno. Este mecanismo se define como sistema de control burocrático.

- En este segundo caso la firma enfrenta mercados competitivos en insumos y en productos. El control se produce por el mercado, ya que las presiones competitivas en los mismos lleva a los empresarios a minimizar costos en su búsqueda de la maximización de beneficio. Por otro lado como los precios de mercado coinciden con los de eficiencia, los empresarios producen al nivel necesario para alcanzar una asignación óptima de recursos. Este método se conoce como sistema de control por el mercado.

- Existe una tercer forma de control por difusión de la propiedad. En este caso el gobierno vende parte de sus acciones a los gobiernos provinciales o al sector privado. El nuevo accionista puede sanear la relación gobierno-EP por un lado, ayudando a limitar la intervención directa del gobierno en las actividades de la empresa y por otra parte, puede aumentar la supervisión del desempeño gerencial de los empresarios públicos. Este sistema se define como control por difusión de propiedad.

- En el caso de sistema de control por reglas de eficiencia generalizadas, los planificadores gubernamentales definen un conjunto de variables y su nivel (tasa de retorno, tarifa, etc.). Estas reglas son luego adoptadas por las EP en su operación (Esta metodología se aplicó en el Reino Unido - Comentarios mas detallados sobre esta metodología en D. Heald, 1980). El mecanismo se denomina sistema de control por reglas generalizadas.

- El control mediante auditoría de eficiencia expost basado en metas de desempeño es un proceso interactivo entre funcionario de gobierno y empresarios públicos. Ambos definen las metas operativas en conjunto al comienzo del año. Al fin del ejercicio el desempeño de los gerentes de las EP se evaluará con respecto a dichas metas operativas (Caso Frances; L. Jones, 1981).

Por último se desea agregar que puede producirse el caso donde coexistan en una misma EP mas de uno de los sistemas de control de gestión antes mencionados, sin que esto afecte el funcionamiento de los mismos.

El presente análisis se concentrará en los dos últimos mecanismos de control descriptos: el sistema de control por regla de eficiencia generalizada y el sistema de control por auditoría de eficiencia expost.

IV ASPECTOS DE ECONOMIA DEL BIENESTAR Y EL CONTROL POR REGLAS DE EFICIENCIA GENERALIZADAS

a) Asignación “óptima de recursos”:

La teoría de la Economía del Bienestar busca determinar un nivel óptimo de asignación de recursos. Una asignación “óptima” de recursos se considera aquella que maximiza el nivel de producción dado una estructura de insumos bajo los supuestos de competencia perfecta. Para determinar la misma, dicha teoría adopta el “Modelo de Equilibrio General”. Este modelo se basa en un conjunto de estrictos supuestos económicos (condiciones de primer orden). Entre dichos supuestos se destacan:

El supuesto de soberanía del consumidor. En la economía real este supuesto no se cumple debido al impacto de la publicidad masiva y de la conducta miópica de los consumidores (fumadores, alcohólicos, etc.).

El supuesto de mercados de competencia perfecta. Este supuesto tampoco se cumple, ya que en los países en desarrollo raramente se presentan mercados de competencia perfecta como los analizados por la teoría económica. Según P.A. Samuelson: “... la falla del mercado puede producirse bajo distintas formas: 1) Las fuerzas del mercado no funcionan correctamente - el caso de monopolios u oligopolios; 2) El resultado del mercado es incorrecto - el caso de externalidades; 3) No existen mercados para ciertos bienes - el caso de bienes públicos. En estos casos de falla del mercado, los precios no reflejan el verdadero valor de los bienes o bien no existen precios para dichos bienes (P.A. Samuelson, 1983).

El supuesto de información perfecta de los agentes económicos. El mismo requiere que exista información perfecta por parte de los consumidores y productores acerca del precio de los bienes en los mercados. Este supuesto como los anteriores difícilmente se verifique en la economía real.

Por último, este modelo adopta el supuesto de que la propiedad y la gerencia de las firmas se encuentran concentradas en la misma persona. Este supuesto tampoco se verifica.

A partir de la no verificación de las condiciones óptimas (de primer orden) requeridas por el modelo de equilibrio general, se desarrolla una nueva corriente académica basada en condiciones quasi-óptimas (de segundo orden) denominada “Teoría de Segundo mejor”. Pero antes de revisar dicha teoría, se describirá sucintamente el sistema de control por reglas generalizadas.

b) Sistema de control por reglas de eficiencia generalizadas:

Este sistema de control se basa en la adopción de reglas de eficiencia generalizadas para el conjunto de EP de la economía. Esto se logra mediante la fijación de ciertas variables empresarias claves (precios o tarifas, tasas de retorno) en base a criterios consistentes con las condiciones de óptimo (de primer orden) del modelo de equilibrio general.

El mismo concepto de reglas de eficiencia generalizadas indica la presunción de que por ejemplo los valores de eficiencia definidos para las variables empresarias, son válidas para todas las empresas, sin considerar la situación de los mercados de productos que enfrentan las mismas. Esto implica suponer condiciones de mercado perfectas en la economía.

Los resultados de la aplicación de este sistema de control al sector de EP en el Reino Unido parece indicar el fracaso del mismo. Según ciertos autores, dicho fracaso se debió a que la fijación de "reglas generalizadas" para las variables empresarias (en base a condiciones de primer orden), era inconsistente con el hecho de que la economía presentaba un gran número de mercados que no reunían dichas condiciones (mercados imperfectos) (D. Heald, 1980; R. Kumar, 1982).

c) Teoría del Segundo Mejor:

Esta teoría asume al conjunto de los mercados de la economía en equilibrio salvo uno. La misma permite elaborar reglas de fijación de variables, (precios, tarifas, etc.) para dicho mercado, cuyo impacto en la asignación eficiente de recursos del resto de la economía sea mínimo.

Esta teoría posee serios problemas para su extensión al caso de mas de un mercado en desequilibrio. Algunos autores han indicado que las reglas de fijación de variables basadas en la teoría de segundo mejor puede implicar cálculos tan complejos que imposibiliten la determinación de la dirección en que deben ser ajustadas las variables empresarias en dichos mercados (D. Heald, 1980; F. Scherer, 1980).

Como conclusión de esta sección se presentan los siguientes comentarios. La teoría de Economía del Bienestar basada en condiciones de primer orden presenta falencias para proveer "reglas generalizadas" que permitan mejorar la eficiencia de las EP.

La teoría de segundo mejor, presenta la posibilidad de fijar reglas de eficiencia para el caso de un mercado en desequilibrio, considerando el resto de los mercados en equilibrio. Esta teoría presenta dificultades para su generalización al caso de varios mercados en desequilibrio.

Es por esto que se concluye que el sistema de control por "reglas de eficiencia

generalizadas" presenta graves dificultades para su implementación en el sector de EP de los países en desarrollo.

V CONTRIBUCION DEL "BOSTON AREA PUBLIC ENTERPRISE GROUP (BAPEG)"

El grupo de BAPEG desarrolló un enfoque académico común sobre el tema de las EP en los países en desarrollo y en particular sobre el tema de sistemas de control. Este enfoque si bien no se encuentra completamente unificado, se basa en supuestos similares para el análisis de las EP.

El carácter híbrido de las EP refuerza la importancia de adoptar un enfoque multidisciplinario para su análisis. Esto ha sido implícitamente aceptado en el enfoque de BAPEG. En él, la discusión académica reconoció la existencia de factores no económicos que influyen en el desempeño económico de las EP.

En esta tradición de incluir variables no económicas en el análisis de las EP existe un primer grupo de académicos que sostiene la tesis de que la existencia de las EP se explica como el resultado de interacción de las fuerzas políticas y sociales de una nación. Algunos autores consideran a las EP como el resultado de las luchas por el poder entre diferentes grupos sociales (M. Ahmad, 1982) o como el resultado de las interacciones entre el estado, las corporaciones multinacionales y las firmas privadas nacionales (B. Levy, 1983).

Existe un segundo grupo de académicos cuyo foco de estudio han sido los aspectos de "comportamiento organizacional" de las EP. Dichos estudios incluyen: la descripción de la relación gobierno-EP ("interface"), presiones culturales y políticas externas sobre la EP, cultura y lenguaje interno a la EP, planeamiento de largo plazo y estrategias de saneamiento y racionalización para EP ("turnover strategies"), (D. Brown, 1981; G. Hofstede, 1980; P. Khandwala, 1981).

Por último, un tercer grupo de académicos estudia los aspectos económicos de las EP mediante una versión ampliada de la Teoría Económica del Bienestar. Dentro de esta corriente la existencia de las EP se explica en base a razones de maximización del Bienestar Económico aún reconociendo la influencia de los factores políticos e ideológicos en el origen de las mismas. De acuerdo con este enfoque la intervención del gobierno se debe a que la falla del mercado lleva a los agentes económicos a comportamientos incompatibles con la maximización del bienestar económico de la sociedad. Las EP son uno entre varios instrumentos de los que el gobierno cuenta para alcanzar sus objetivos. La selección de los instrumentos se basa en los costos y beneficios relativos de cada uno de ellos (L. Jones y Mason, 1982).

Esta orientación destaca la influencia de los factores de mercado en las características económicas de las EP en los países en desarrollo. Según esta orientación

las EP tienden a concentrarse en mercados con grandes economías de escala, en industrias capital intensivas y de productos estandarizados (L. Jones y Mason, 1982). Debido al reducido tamaño de las economías en desarrollo y de sus mercados, estas EP enfrentarán condiciones monopólicas u oligopólicas en sus mercados de productos (L. Jones e I. Vogelsang, 1983).

Uno de los mas importantes aportes de esta corriente es la identificación de los factores institucionales y de mercado que afectan a las EP en los países en desarrollo. La adopción de este enfoque ha permitido un estudio más riguroso en la tradición de la Economía de organización industrial de la conducta y performance de las EP (L. Jones e I. Vogelsang, 1983).

Dentro de esta corriente, el tema de control de eficiencia de las EP, se encaró con un enfoque restringido, ya que se reconoce que en muchos países la decisión de precios y tarifas públicas se encuentra fuera la discreción de los agentes de las EP, ocurriendo algo similar con los precios de los insumos. De ser este el caso, la auditoría de eficiencia expost abarcaría el aspecto de eficiencia interna (Eficiencia X), debido a que las decisiones de precios que influyen sobre la eficiencia de asignación de recursos estarían excluidas de la discreción de los gerentes de las EP. (F. Scherer, 1980; R. Kumar, 1982).

Ciertos autores dentro de esta corriente postulan un sistema de control asimilable al de auditoría de eficiencia expost indicado en nuestra clasificación (G. Jenkins, 1979; L. Jones, 1981). Entre estos autores, el prof. L. Jones ha desarrollado un sistema de información, para empresas públicas (SIEEP). Este sistema extrae la información económica relevante de los datos contables de las EP. En una segunda etapa, se construye un conjunto de indicadores de performance que permite medir el desempeño de las EP en función de sus objetivos (L. Jones, 1981). La lógica subyacente en el SIEEP es la misma que en el antes mencionado sistema de control por auditoría de eficiencia expost.

A manera de síntesis se destaca que la presente sección señaló la existencia de un sistema de control viable de ser implementado en EP, en los países en desarrollo a diferencia del sistema de control por reglas de eficiencia generalizadas presentado en la sección anterior. También se detallaron las contribuciones multidisciplinarias sobre el tema de EP, y de control de gestión de las mismas, desarrolladas por las corrientes académicas que integran el "Bapeg".

VI EL SIEEP: UN SISTEMA DE CONTROL POR AUDITORIA DE EFICIENCIA EXPOST

1) Objetivos no comerciales:

El SIEEP es un sistema de indicadores de desempeño que permiten identificar la contribución de las EP al PBI (L. Jones, 1981).

Para la implementación del SIEEP se distinguen entre los distintos tipos de objetivos que presentan las EP: comerciales y no comerciales.

Los objetivos comerciales son aquellos que presentan un valor de mercado. Los objetivos no comerciales son aquellos que por el contrario rara vez poseen un valor para el mercado y son de difícil cuantificación (redistribución del ingreso, aumento del empleo, etc.).

Para facilitar la identificación de la contribución de las EP al PBI, los objetivos no comerciales son considerados por el SIEEP de la siguiente manera:

a) Contratos de programa:

Estos contratos de programa permiten explicitar el compromiso por parte de la EP a la producción de bienes o la prestación de servicios que carecen de valor comercial en los mercados que enfrenta la EP. Por su parte, el gobierno se compromete a recompensar a la EP por dichos bienes o servicios requeridos. Esta compensación puede adoptar distintas formas de pago (efectivo, nota de crédito, etc.). La misma se puede realizar en base a los costos ocasionados por los requerimientos impuestos por los objetivos no comerciales o adicionando a los mismos algún tipo de rentabilidad promedio.

b) Objetivos no comerciales de carácter existencial:

En este caso los objetivos no comerciales se ven alcanzados con la creación de la EP (desarrollo regional, etc.).

Una vez explicitado el impacto de los objetivos no comerciales sobre la operación de la EP, el SIEEP procede a elaborar los indicadores de performance o desempeño.

2) Indicadores de Desempeño:

Estos indicadores miden el flujo de riqueza generado por la EP desde la perspectiva de la economía como un todo. Es por esto que los conceptos de intereses e impuestos que poseen validez desde un punto de vista de empresa privada pasan a ser transferencias entre sectores cuando se las considera desde esta perspectiva de contabilidad social.

Se busca contabilizar únicamente aquellos rubros que representan genuinos cambios en el acervo total de bienes de la economía. Para ello se calcula en principio el valor agregado de la EP (con el método del producto), obteniéndose el siguiente indicador:

$$P - II = VA - S - R - COCT = UP$$

donde:

P= Producción

II= Insumos intermedios

VA= Valor Agregado

S= Salarios

R= Rentas y Alquileres

COCT= Costo de Oportunidad de Capital de trabajo

UP= Utilidad pública

Los salarios representan el retorno al factor trabajo. Los alquileres y el costo de oportunidad del capital de trabajo representan el retorno al factor capital. La utilidad pública representa la quasi-renta generada por la EP.

El SIEEP cuenta con un segundo indicador económico: rentabilidad pública. Este indicador corrige a la utilidad pública dividiéndola por la dotación de capital con que cuenta la EP para producir. Esto permite registrar las modificaciones en la dotación de capital de la empresa mediante los cambios en el indicador de rentabilidad pública (ver tabla I).

$$A.O. = E + M + V + H + T$$

A.O.= Activos de operación

E= Edificios y estructuras

M= Maquinarias y Equipos

V= Vehículos

H= Herramientas

T= Terrenos de Operación

En el ejemplo presentado (Ver TABLA I), se muestra un crecimiento del indicador de utilidad pública del 10%. Esto indicaría una mejora en la performance de la EP. La revisión del segundo indicador: rentabilidad pública, permite observar que se produjo un crecimiento de los activos de operación de la empresa de 3000\$ a 6000\$. La medición con el segundo indicador señala que la generación de riqueza por parte de la EP corregida por el incremento del activo de operación, ha decrecido de 0.07 a 0.04. Esto demuestra la conveniencia de contar con un indicador que depura el valor de la utilidad pública de las variaciones en el stock de capital (rentabilidad pública).

La implementación de estos indicadores para realizar auditoría de eficiencia ex-

post requiere la explicitación clara de los elementos que integran el sistema de control tanto para controladores como para controlados (ver punto VIII). En caso de aplicarse dicho sistema, se fijarán los niveles (metas) de los indicadores (utilidad y rentabilidad pública) a ser alcanzados durante el ejercicio. Al final del mismo, la ejecución se revisará comparando con los valores-metas originalmente fijados para dichos indicadores.

3) Corrección por factores exógenos:

Ambos indicadores deben ser corregidos para eliminar una serie de factores exógenos que afectan la precisión con que ambos reflejan los cambios en la generación de riqueza por parte de las EP.

La primer corrección corresponde a la homogeneización de las unidades monetarias, llevando ambos indicadores a moneda constante.

La segunda corrección implica la expresión de los indicadores a precios sombra, para eliminar las distorsiones existentes a precios de mercado.

La tercer corrección busca eliminar los factores exógenos específicos a la EP en cuestión. Para ello se toma el indicador del año en curso y se divide por el del año anterior. De esta forma, el análisis de la tendencia en la evolución del indicador de desempeño permite separar la variación real del mismo de las modificaciones en los factores exógenos.

Para la adopción del SIEEP como sistema de control, se requiere una discusión previa a su implementación entre los funcionarios de gobierno y los gerentes de la EP. La misma debiera establecer cuáles son los porcentajes de variación en cada uno de los indicadores (utilidad pública y rentabilidad pública) que permiten clasificar a la gestión económica de buena, regular o mala.

A manera de conclusión, esta sección presentó los indicadores de utilidad y rentabilidad pública. Para su análisis, los mismos se consideran a precios sombra en valores constantes. La evaluación de los indicadores se concentra en las tasas de cambio de los mismos, buscando identificar la tendencia de los mismos. Por último, la gestión de la EP se clasificará de acuerdo con los valores de los indicadores previamente fijados por un proceso de negociación.

VII CONTRIBUCION DE LA TEORIA DE LA CONTABILIDAD GERENCIAL

La teoría de la Contabilidad concluye que los valores a costos históricos no son una buena base para la toma de decisiones a nivel gerencial. Para cubrir este aspecto de proveer información contable útil para la toma de decisiones de corto plazo surge la teoría de la Contabilidad Gerencial.

Su objetivo es el de proveer información para la programación empresarial de corto plazo (decisiones de precios, cambios en la canasta de insumos y de productos) así como también para la medición de desempeño de corto plazo.

Existe un primer método conocido como el método del margen de contribución o de utilidad marginal. Para explicarlo se definen los siguientes conceptos:

- Margen de contribución = es el exceso de ventas sobre todos los gastos variables (variables de manufactura, de ventas y de administración).

- Margen bruta o utilidad bruta = es el exceso de las ventas sobre el costo de inventario de la mercancía vendida. Al valor de ventas se le deduce también costos fijos directos e indirectos (C. Horngren, 1977).

La relación de C-V-U permite a los empresarios identificar cuales son los efectos de las decisiones de corto plazo (decisiones de precios, etc.), sobre el margen de contribución de la firma. Adoptando el enfoque contribución, el estado de pérdidas y ganancias se formula en términos de costos variables y de costos fijos. Del análisis del estado de resultados así formulado resulta posible identificar los efectos de las decisiones empresarias sobre el margen de contribución y el margen bruto de la empresa. El enfoque contribución del estado de pérdidas y ganancias también se conoce como enfoque de costo directo (G. Vinitzky, 1982).

Existe una segunda técnica definida como "Centro de Costos o Ingresos" de la teoría de la Contabilidad por Responsabilidad. Mediante esta técnica, los departamentos y divisiones de las empresas pueden considerarse como centros de costos, centros de ingresos o centros de utilidad. La lógica de la contabilidad por responsabilidad se basa en la fijación de metas operativas para cada una de las unidades en las que se encuentra dividida la empresa (centros de costos y centros de ingresos). Al final del ejercicio cada gerente a cargo de un centro, es evaluado de acuerdo al desempeño de su unidad organizativa. La innovación conceptual se encuentra en el hecho de que cada gerente, a través del centro asignado, se hace cargo de un conjunto de costos o de ingresos al comienzo del ejercicio, realiza proyecciones, prepara un plan de acción junto con la dirección de la empresa y responde por el desempeño del centro al final de dicho ejercicio. De esta forma, la Contabilidad por Responsabilidad permite identificar en cada una de las divisiones de la empresa, la formación de los costos e ingresos de las empresas.

La contabilidad por responsabilidad también desarrolló el concepto de centro de utilidad. Los mismos funcionan en forma similar a los centros de costos y de ingresos en cuanto a la formulación de metas y de control al fin del ejercicio. Pero la diferencia reside en que en vez de manejar una sola variable manejan ambas (ingresos-costos = utilidad). Estos centros compran y venden al resto de las unidades operativas, de la empresa mediante "precios de transferencias". En este caso, la técnica de las divisiones empresarias (explotación, administración y comercialización) a la utilidad global de la empresa.

VIII DISEÑO DE UN SISTEMA MULTIDISCIPLINARIO DE CONTROL POR AUDITORIA DE EFICIENCIA EXPOST

Como se mencionó anteriormente, el sistema de control por el mercado fracasa ante condiciones de mercado imperfectas (monopolios u oligopolios) y ante factores institucionales (relación principal-agente, objetivos múltiples, forma organizativa centralizada) que no permiten su adecuado funcionamiento para el caso de las EP.

El sistema de control por reglas generalizadas fracasa ante la imposibilidad de establecer normas generalizadas para fijar variables empresarias (precio, tasas de retorno) en base a condiciones de "óptimo" (primer orden) ya que las economías raramente cumplen con las mismas (D. Heald, 1980; R. Kumar, 1962). La fijación de reglas generalizadas para EP, basadas en condiciones de cuasi-óptimo (segundo mejor), puede implicar cálculos tan complejos que resulte imposible la determinación de dichas normas (D. Heald, 1980; F. Scherer, 1980).

Existe un tercer sistema de control por auditoría de eficiencia expost que es viable de ser implementado para el caso de EP en los países en desarrollo (R. Kumar, 1982). De nuestra investigación bibliográfica sobre el tema, se presenta como un aporte original la identificación de los elementos que deben integrar un sistema de control por auditoría de eficiencia expost. Estos son: objetivos, sistema de información, incentivos y evaluación de desempeño.

A continuación se presentan detalladamente dichos elementos y se explicitarán sus interacciones con rigurosidad.

Por último es de destacar que se denominó a este sistema multidisciplinario ya que en él confluyen los enfoques de la Teoría de Comportamiento Organizacional, Economía Política, Economía del Bienestar y de la Contabilidad Gerencial.

a) Objetivos:

Las empresas privadas tendrán un sistema de control por el mercado, donde los objetivos de las mismas se pueden resumir como maximización de beneficios. Como destacan algunos autores las empresas privadas pueden tener metas más complejas que la maximización de beneficios, pero estos objetivos pueden ser definidos explícitamente con prioridades asignadas a cada uno de ellos (B. Levy 1983).

En contraposición, lo que ocurre con las EP es que algunos de sus objetivos no están adecuadamente explicitados. También carecen de prioridades asignadas al conjunto de sus objetivos. Esto puede deberse como señalan algunos autores al hecho de que los "objetivos múltiples" están reflejando la existencia de "múltiples principales" (distintos ministerios y secretarios con jurisdicción sobre la EP en representación de los accionistas) (L. Jones e I. Vogelsang, 1983).

Existe un segundo interrogante ¿Que tipo de objetivos se le asignan a las EP?

La revisión bibliográfica sobre el tema concluye que la mayoría de los autores distingue entre objetivos comerciales y no comerciales para las EP, así como también coinciden en señalar las dificultades para definir con claridad y medir con precisión los objetivos no comerciales (sociales y políticos).

En relación con este tema se genera el siguiente interrogante: ¿Las EP constituyen el mejor instrumento económico para alcanzar los objetivos no comerciales fijados para ellas por el gobierno?. La Teoría de Economía del Bienestar contesta reformulando la pregunta en término de costos sociales de los recursos, buscando determinar cual es el instrumento entre todos los que dispone el gobierno que sea mas costo-eficiente. Existen autores que expresaron sus reparos ante el uso del instrumento "EP" como la "mejor" herramienta económica (mas eficiente en el costo de recursos) para alcanzar ciertos objetivos sociales. Este podría ser el caso para los objetivos de aumento de empleo o redistribución del ingreso (L. Jones e I. Vogelsang, 1983).

El enfoque francés sostiene que los objetivos no comerciales deberán ser tratados mediante los "contratos de programa" (Francia, Senegal). Las EP proveen bienes y servicios, alcanzando metas sociales, pero los costos de estos bienes y servicios deben ser cubiertos por una retribución por parte del gobierno (monetaria o contable). Algunos autores han adoptado una forma diferente de tratar los objetivos no comerciales. Para ello, existen otros objetivos no comerciales que pueden cubrirse con la creación y operación de la EP (por ej.: el desarrollo regional) (L. Jones, 1981).

Una que los objetivos no comerciales han sido cubiertos mediante los contratos de programa o la existencia de la EP, ciertos autores siguiendo la tradición neoclásica han resumido el objetivo de las EP mediante la definición de que las EP deben maximizar el flujo de riqueza neta, es decir maximizar la contribución de las EP al PBI (A. Sen, 1973; L. Jones, 1981).

Como conclusión sobre el tema de objetivos y ya que no existe evidencia concluyente sobre el mismo, el presente estudio adoptará de aquí en adelante los siguientes supuestos para proseguir con el análisis:

- Los objetivos no comerciales de las EP pueden ser tratados con "contratos de programa" o mediante la mera existencia de la EP en una determinada area geográfica.

- Las EP serán evaluadas según la eficiencia operativa desarrollada en la generación del flujo de riqueza neta, logrado en la prosecución de sus objetivos comerciales (contribución al PBI).

b) Sistema de Información:

La información acerca del desempeño de la firma en el sector privado proviene de la información contable de la empresa. La misma, por estar basada en los "costos históricos", no es adecuada para la toma de decisiones. La tarea de la contabilidad gerencial sería la de proveer información que permita la toma de decisiones de corto plazo. Según la teoría de la economía de la información, producir este tipo de datos útiles para la toma de decisiones, reduce la incertidumbre a nivel gerencial, ya que determina los efectos futuros sobre la utilidad empresarial de las decisiones de precios e insumos. También provee a la alta gerencia y directorios de las empresas información relevante para evaluar el desempeño gerencial.

Como destacan algunos autores, este sistema de control fue desvirtuado por los gerentes de las firmas que mediante la alteración de la información de contabilidad gerencial, buscaron "sobresalir" en la evaluación *ex post* de desempeño (Kaplan, 1983). Los gerentes pudieron alterar los datos contables suministrados por la contabilidad gerencial ya que se presenta el caso de "información asimétrica" entre el directorio y las gerencias.

Recientemente, se desarrolló un sistema de información económica para empresas públicas (SIEEP). Este sistema provee información acerca del desempeño económico de las EP. Una de las principales diferencias con los sistemas de información de contabilidad gerencial es que el SIEEP en vez de proveer datos acerca del "flujo de caja", genera información acerca del flujo de riqueza neta creada por la operación de las EP. El SIEEP incluye solo los datos contables que representaban un incremento neto en el flujo de riquezas del país, evitando incorporar la inclusión de aquellos datos contables que representan solo transferencias entre firmas o agentes económicos (L. Jones, 1981).

c) Incentivos:

La teoría económica contemporánea adoptó hasta principios de los años 70 el supuesto de que en las grandes corporaciones los gerentes actuaban como maximizadores de beneficio. Por el contrario, la teoría de la administración de empresas aceptó la existencia de gerentes que, tuvieran objetivos distintos a los de maximización de la corporación con anterioridad a esa fecha. Entre los primeros casos, de bonos de incentivo, se encuentra el de la corporación de "General Motors" (1920). El sistema de bonos de incentivos permitía a los gerentes de las distintas empresas maximizar las utilidades de la corporación mientras alcanzaban sus propios objetivos.

El tema de identificar la función de utilidad de los gerentes y por ende cuál es el tipo de incentivos requeridos para inducir a los mismos a maximizar las utilida-

des de las corporaciones no es uno que se encuentre completamente definido. Más aún debido a los problemas de falta de información y de mercados imperfectos algunos autores han notado que los gerentes pueden estar satisfaciendo un determinado nivel de ganancias o de ventas en vez de maximizarlo como supone la teoría económica neoclásica (Simon, Baumol). Si este fuera el caso, el sistema de incentivos debe ser modificado para incluir dichas características de la función de utilidad de los gerentes.

El concepto de incentivos se encuentra presente en el caso de las EP. Estudios recientes han identificado el hecho de que las EP presentan el caso de objetivos múltiples. En dicho caso, a menos que se clarifiquen los objetivos y sus prioridades, junto con una adecuada estructura de incentivos, los empresarios públicos no se verán motivados a maximizar los objetivos de la EP.

d) Evaluación de desempeño:

d-1) Control por Proceso

El control de desempeño de las EP presenta similitudes con la evaluación del desempeño de: institutos de investigación, hospitales o universidades. El rasgo común entre estas organizaciones es el de generar un producto desconocido a priori (institutos de investigación) o difícil de cuantificar (hospitales o universidades) (Menon y Umapathy). Para estas organizaciones sin fines de lucro la teoría de la contabilidad gerencial desarrolló el concepto de "control por proceso". Dicho concepto se ilustra en la siguiente frase "...si no se puede controlar el producto, entonces deberá controlarse el proceso de producción..." (Menon y Umapathy). Según esta corriente académica la forma de controlar el proceso es la de proveer a los investigadores, profesores universitarios o empresarios públicos con el adecuado clima de trabajo, instalaciones apropiadas, etc. Una variación sobre el tema de control por proceso esta dado por el concepto de "Control por el Clan", que establece que si no se puede controlar el producto, entonces los operadores deben ser controlados mediante medios indirectos como relaciones familiares, etc. (W. Duchin, 1979).

d-2) Control por auditoría de eficiencia externa:

d-2-1) Sistema de información económica para EP. (SIEEP)

Por el contrario, otros autores han sugerido que si los objetivos y el producto de la operación de las EP pueden ser precisados, entonces un sistema de control por auditoría de eficiencia externa puede ser establecido (L. Jones 1981; R. Kumar, 1982).

Entre los sistemas de control por auditoría de eficiencia externa se destaca el SIEEP para la aplicación al caso de las EP. El SIEEP se basa en un conjunto de indicadores. El indicador utilizado por el SIEEP para medir el flujo de riqueza neta (contribución al PBI) de las EP se denomina utilidad pública. El mismo se define como los ingresos sociales de operación, menos los costos sociales de operación (ver sección VI del presente trabajo).

d-2-2) Sistema multidisciplinario:

Se propone este sistema como la fusión del SIEEP con las contribuciones de la teoría de la Contabilidad Gerencial.

Ambos sistemas de control, tanto el SIEEP como los centros de responsabilidad de la teoría de contabilidad gerencial operan en forma similar:

- a) Definen metas operativas al comienzo del período, en forma conjunta entre los gerentes de las EP y los funcionarios públicos.
- b) Al final del período, los gerentes serán evaluados de acuerdo con un conjunto de criterios e indicadores establecidos al principio del ejercicio.
- c) En el proceso de evaluación, los resultados de los indicadores de performance son corregidos para excluir los factores no controlados por los gerentes (cambios inesperados en la demanda, escasez de insumos, etc.).

Se considera que ambos sistemas de control poseen una lógica común y presentan una implementación similar. Esto permite la posibilidad de ampliar el SIEEP aplicando criterios de la contabilidad gerencial, incrementando su capacidad como sistema de control.

El primer criterio aplicable al SIEEP es el de "Centros de responsabilidad". Cada división de las EP podría asimilarse a un "centro de utilidad pública", con información contable propia.

Esto permitiría armar los indicadores económicos del SIEEP a partir de sus componentes departamentales: producción, comercialización y administración. Al final del período, en el momento de la evaluación de la EP se podría determinar los departamentos que generaron las modificaciones en los indicadores económicos durante el presente ejercicio. La designación de las principales divisiones (explotación, comercialización y administración) de la EP como "centro de utilidad pública" y la medición de la performance económica de los mismos indicadores del SIEEP (utilidad pública y rentabilidad pública departamentales), permitiría identificar las divisiones que contribuyeron a aumentar la eficiencia operativa de la EP en la generación del flujo de riqueza neta. (Ver tabla-ID)

Un segundo criterio de la teoría de la contabilidad gerencial aplicable al SIEEP es el de "margen de contribución". Dicho concepto como se anunció, per-

mite a los gerentes identificar el impacto de las decisiones de corto plazo sobre la utilidad de la empresa. El análisis de "margen de contribución" puede ser modificado para incluir los costos, producción y la utilidad a valores sociales. Esta técnica de "margen de contribución social" posibilita el análisis de sensibilidad de las variaciones en el indicador de utilidad pública con respecto a las decisiones de corto plazo (compra de insumos, etc.). Esta herramienta, aplicada ex-ante por los gerentes de las EP permitiría la maximización de la utilidad pública a lo largo del ejercicio (Ver tabla-II).

Este modificado sistema de control por auditoría de eficiencia externa, busca determinar con mayor exactitud las variables empresarias que afectan al flujo de riqueza neta generado por las EP (utilidad pública y rentabilidad pública), entre otros indicadores. Este mecanismo de control se basa en el sistema de indicadores desarrollado en el SIEEP.

Los indicadores económicos del SIEEP apuntan a identificar valores globales de la contribución de las EP al PBI. En el sistema de control desarrollado en la presente sección, se modificaron estos indicadores globales por indicadores departamentales. Estos indicadores desagregan la utilidad pública en sus componentes departamentales. Esto permite la evaluación expost del desempeño de cada uno de los departamentos, en términos de su contribución a la generación de la utilidad pública global de la EP.

IX CONCLUSIONES

El estudio explica la necesidad de desarrollar un nuevo sistema de control de gestión debido al fracaso del mecanismo tradicional de control por el mercado, para el caso de las EP en países en desarrollo.

El presente trabajo se basó en una investigación bibliográfica que permitió la selección de un sistema alternativo al mecanismo de control por el mercado: El sistema de control por auditoría de eficiencia externa. El marco analítico que sustenta la aplicación de dicho sistema de control se encuentra desarrollado por la corriente académica conocida como el "Boston Area Public Enterprise Group" (BAP-PEG). Esta corriente incluye un enfoque económico en el que confluyen aspectos de teoría económica del bienestar y de teoría económica institucional, aplicada al caso de las EP en los países en desarrollo.

La monografía concluye en su última sección con la descripción de un sistema de control de auditoría de eficiencia externa basado en la ampliación del sistema de información económica para empresas públicas (SIEEP) con criterios de la teoría de la contabilidad gerencial. Este sistema de control que contiene elementos del análisis de la teoría económica del bienestar, economía institucional, comportamiento organizacional y así como también de la teoría de la contabilidad gerencial, se define como un sistema de control multidisciplinario.

TABLA I

	AÑO 1982	AÑO 1983
+ PRODUC.	1500	1800
- INS. INT.	750	850
= V.A.	750	950
- SAL.	400	500
- ALQUIL.	130	180
- C. CAP. T.	20	50
= U.P.	200	220
ACTIVOS DE OPERACION		
EDIFICIOS	1000	3000
MAQ. Y EQ.	900	1000
VEHIC.	200	300
HERRAM.	250	500
TERREN.	500	800
INTANG.	150	400
ACT. OP.	3000	6000
REN. PUB. =		
U.P. % ACT. OP.	0,07	0,04

TABLA II

	AÑO 1982				AÑO 1983			
	EXPLOT.	COMER.	ADMIN.	TOTAL	EXPLOT.	COMER.	ADMIN.	TOTAL
+ PRODUC.	1200	150	150	1500	1350	225	225	1800
- INS. INT.	575	100	75	750	650	80	50	850
= V.A.	625	50	75	750	700	145	175	950
- SAL.	310	35	55	400	350	60	80	500
- ALQUIL.	115	5	10	130	125	25	30	180
- C. CAP. T.	15	5	0	20	30	15	5	50
= U.P.	185	5	10	200	185	45	60	220

Variación de la U.P. EXPLOT. = $185 \div 185 = 0\%$

Variación de la U.P. COMER. = $60 \div 5 = 900\%$

Variación de la U.P. ADMIN. = $75 \div 10 = 600\%$

Variación de la U.P. TOTAL = $220 \div 200 = 10\%$

La aplicación del indicador de utilidad pública permite identificar la contribución de cada uno de los departamentos, (centros de utilidad pública), al flujo de riqueza que aporta la EP a la economía; ofreciendo esta ventaja sobre el indicador de utilidad pública global por empresa que presentaba el SIEEP.

El ejemplo aquí presentado, muestra el caso en el cual los incrementos en la utilidad pública provinieron de los departamentos de comercialización y administración mientras que explotación mantuvo constante su contribución. Esto indica que si los gerentes de área han de recibir bonos de incentivo en base a la contribución a la utilidad pública del sector, los mismos corresponden a las áreas de contribución positiva al indicador.

BIBLIOGRAFIA

Ahmad H., "Political economy of Public Enterprise", in L. Jones (ed.) "Public Enterprise in Less Developed Countries", New York, Cambridge University Press, 1982.

Boadway R., "Public Sector Economics", Cambridge, Mass., Winthrop, 1979.

Borcherding, T.E. "Toward a positive theory of Public Sector Supply Arrangements" in R. Pri-chard (ed.) "Public Enterprise in Canada", Toronto: Butterworthy, 1981.

Bour E. y Sturzenegger A., "Empresa Pública e Interés Público", Sindicatura General de Em-presas Públicas, serie documentos de divulgación 9, Bs. As., 1984.

Brown D., "Towards a theory of Public Enterprise organization", World Bank, march 1983.

Cabral N., "Criteria for the control of the Public Enterprises", Annals of Public and Cooperati-ve Economy, vol 52-1981.

Finsinger J. y Vogelsang I., "Performance indices for Public Enterprises", in L. Jones (ed.) "Pu-blic Enterprises in Less Developed Countries".

Heal D., "The economic and financial control of U.K. Nationalized industries", The Economic Journal, 90, June 1980.

Horngren C., "Contabilidad de costos: un enfoque de gerencia", Prentice Hall International, Madrid, 1980.

Hofstede G., "Culture's consequences: International differences in work related values", Be-verly Hills, California, Sage, 1980.

Kaplan R., "The evolution of management accounting", The Accounting Review, vol XIV, n. 3, July 1983.

Khandwalla P., "Strategy for turning around complex sick organizations", Vikalpa, vol 6, #3, 4, 1981.

Kumar R., "Economics of Control in Public Sector", State Enterprise, vol. II, #3, july-sep 83.

Levy B., "New directions in Public Enterprise analysis", Harvard Institute of International De-velopment, discusion paper # 152, august 1983.

Jenkins G., "An operational approach to the performance evaluation of the Public Sector Enter-prise", Annals of Public and Cooperative Economy, vol. 50 # 2, april-june 1979.

Jones L., "Towards a performance evaluation for Public Enterprises", paper presented at Uni-ted Nations Conference on Economic Performance of Public Enterprise, Islamabad, Pakistan, No-vember 1981.

Jones L. y Mason E., "Economic determinants of the size and structure of Public Enterprise Sec-tor in mixed economy Less Developed Countries", in L. Jones (ed.) "Public Enterprise in Less De-veloped Countries", New York, Cambridge Universigy Press, 1982.

Jones L. y Vogelsang I., "The effects of the markets on Public Enterprises and viceversa", International Center for Public Enterprises in Developing countries, monograph series, 7, Ljubljana, Yugoslavia, 1983.

Duchi W., "A conceptual framework for the design of organizational control mechanism", Management science, vol. 25 # 9, sept. 1979.

Samuelson P.A., "Implications for Economic Welfare: Market Imperfections" pag. 137 - en "Pricing policy for Development Management" editado por G. Meier - EDI - World Bank - John Hopking University Press - marzo 1983.

Scherer F.M., "Industrial market structure and economic performance", Houghton Mifflin Company, Boston, 1980.

Sen A., "Profit maximization and the Public sector", Lecture at Kerala University, Trivandrum, India, 31/3/1970.

Peters T. y Waterhouse R., "In search of excellence: Lesson's form America's best-run companies", Warner books, 1982.

Spicer B. y Vanballen II., "Management accounting systems and the economics of internal organization", Accounting Organizations and Society, vol. 8, # 1, 1983.

Vinitzky G., "Presupuesto con inflación", Tesis, Bs. As., 1982.

Williamson O., "Markets and Hierarchies", New York, The Free Press, 1975.

**PRESUPUESTO CONSOLIDADO
DEL SECTOR PUBLICO**

EXPERIENCIA VENEZOLANA

**Ricardo Gutiérrez
Víctor José Arrieche**

En blanco

PRESUPUESTO CONSOLIDADO DEL SECTOR PUBLICO

EXPERIENCIA VENEZOLANA

1. INTRODUCCION

Hasta la fecha, la experiencia en el desarrollo del sistema presupuestario de los países latinoamericanos, ha hecho énfasis en la implantación de la programación presupuestaria a nivel de la Administración Central, lo cual si bien ha sido muy importante en el desarrollo de métodos de programación y decisiones gerenciales, por cuanto ha permitido una mejor asignación de recursos y se ha contado con elementos de juicio para evaluar las relaciones de insumo producto que se utilizan a nivel de los programas presupuestarios, se ha descuidado la visión de conjunto del gasto e ingreso del Sector Público.

Las causas fundamentales que han originado esta falta de visión macropresupuestaria, son las siguientes:

- A. Un rápido crecimiento del sector descentralizado de los gobiernos centrales.
- B. Ineficiencia de los sistemas de información que permitan una integración armónica de los datos necesarios para procesar información físico-financiera del Sector Público;
- C. Carencia de una unidad especializada dentro del órgano rector del sistema presupuestario, que sistematice el estudio de los aspectos macroeconómicos que deben ser estudiados cuando se analiza el impacto económico del presupuesto. El énfasis en este sentido se ha dirigido al carácter micro del presupuesto.
- D. En la práctica de la administración presupuestaria utilizada en la Administración Central, no se ha logrado implantar de manera integral, las fases del proceso presupuestario público, en especial la que se refiere a la etapa del control y evaluación físico financiera, lo cual hace muy difícil pensar en un enfoque que abarque al Sector Público, cuando todavía quedan sin resolver aspectos presupuestario de la Administración Central.

Lo cierto es que en los últimos años, se ha comenzado a tomar conciencia de la importancia de tener información sobre la totalidad del gasto y del ingreso público y de su impacto en la economía para conocer las influencias que ocasiona sobre la coyuntura.

En Venezuela, la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario ordena al Ejecutivo Nacional el estudio del gasto y del ingreso público en forma integral, cuando en su artículo 2º obliga a la formulación de las Cuentas Consolidadas del Sector Público y a efectuar un análisis de los efectos del gasto e ingreso público sobre el conjunto de la economía.

Cabe aclarar que el ordenamiento legal antes mencionado, al referirse a las

Cuentas Consolidadas, lo hace en el sentido "ex-ante", es decir, con anterioridad a la ejecución de las cuentas, documento que técnicamente se conoce como "Presupuesto Consolidado" y que por extensión se hace equivalente al del Presupuesto integrado del Sector Público.

En el punto que sigue, se tratarán los aspectos teóricos sobre la técnica de consolidación de cuentas que se ha utilizado, para luego desarrollar la estrategia y metodología que se ha seguido en Venezuela, para la implantación del sistema.

II. DESARROLLO

La importancia y complejidad que ha adquirido el Sector Público venezolano, requiere que la información que se procese para elaborar el Presupuesto Consolidado, siga la metodología propia del análisis de sistemas. En función a ello, se consideraron de una manera secuencial los siguientes tópicos: Aspectos conceptuales de consolidación, estrategia a seguir para la implantación y el diseño de la metodología del procesamiento de la información.

A. *Aspectos conceptuales de la consolidación.*

Para llegar a conocer el gasto y el ingreso público real y el efecto sobre el resto de los integrantes del sistema económico, se hace necesario eliminar las transacciones que realizan entre sí los diferentes organismos que conforman el universo del Sector Público, esto por cuanto las mismas no tienen consecuencia en el "exterior" de ese universo y agotan su impacto en el mismo.

Las transacciones interinstitucionales son las originadas por transferencias, préstamos, aportes de capital, compras, ventas, pagos de impuestos, etc. que realizan entre sí los entes del Sector Público. En este contexto, por consolidación se entiende el proceso que se cumple para eliminar las transacciones que realizan entre sí los organismos públicos.

La consolidación de cuentas presupuestarias, se estructura tomando en cuenta la clasificación económica, en donde las cuentas presupuestarias aparecen clasificadas según la naturaleza económica del presupuesto (corrientes, de capital y transacciones financieras) y por sectores institucionales.

En este orden de ideas, la importancia de la consolidación de las cuentas radica en los productos que en términos de información surgen para los diferentes usuarios del gobierno y de los analistas económicos en general.

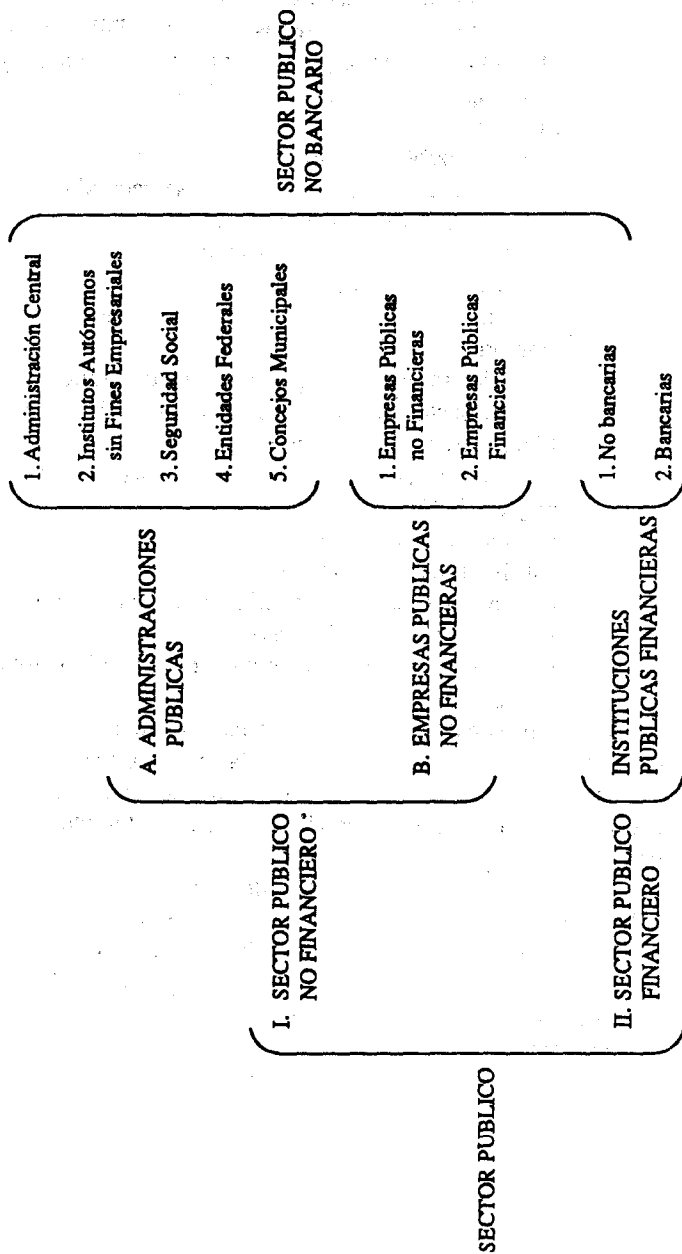
Los productos informacionales en referencia, entre otros, son los que se detallan a continuación:

- Nivel del ingreso y gasto público
- Composición del gasto público
- Oferta de bienes y servicios del Sector Público (producción)
- Demanda del sector público-consumo intermedio y final e inversión
- Valor agregado por el Sector Público.
- Presión tributaria
- El sector público como ente generador de empleo
- Transferencias corrientes otorgadas y recibidas con relación a otros componentes del sistema económico.
- La utilidad o pérdida de operación
- Ahorro que genera el Sector Público
- Formación bruta de capital fijo y formación neta, excluyendo la depreciación.
- Inversión indirecta que genera el Sector Público por transferencias de capital al Sector Privado para que éstos lo destinen a la inversión.
- El superávit o déficit financiero
- Los flujos financieros que se establecen entre el Sector Público Financiero y el No Financiero.
- Los medios totales de financiamiento que utiliza el Sector Público para cubrir su déficit financiero
- La variación del endeudamiento neto del Sector Público con el Sector Privado y el Sector Externo.
- La emisión monetaria originada por el déficit fiscal.

Los usuarios naturales de la información a que se refieren los puntos anteriores son los siguientes: 1) Poder Legislativo; 2) Organismos de Planificación; 3) Banca Central; 4) Ministerio de Hacienda o de Finanzas; 5) Oficinas Centrales de Presupuesto; 6) Analistas económicos de las diferentes instituciones públicas y privadas.

A los efectos de la consolidación del presupuesto público, se tomaron en cuenta los lineamientos metodológicos del Manual de la ONU, "Un Sistema de Cuentas Nacionales" del "Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del FMI" y las particularidades del sistema organizativo público de Venezuela. En tal sentido, se fijó como modelo estructural, para el Sector Público, el que muestra el siguiente esquema:

**ESQUEMA DEL SECTOR PUBLICO
A LOS EFECTOS DE LA CONSOLIDACION PRESUPUESTARIA**



Siguiendo esta metodología se han preparado hasta la fecha, los presupuestos consolidados del Sector Público correspondientes a los años de 1982, 1983, 1984, 1985, 1986, 1987 y las cuentas (ex-post) consolidadas de los años 1983, 1984, 1985 y 1986.

En lo que respecta al Presupuesto Consolidado y sobre la base de la estructura del Sector Público a que se refiere el esquema presentado, se ha procesado información de 283 organismos agrupados en los siguientes niveles institucionales:

Nivel Institucional	Cantidad de Organismos
Administración Central	1
Entes Descentralizados sin Fines Empresariales	119
Seguridad Social	4
Entidades Federales	23
Concejos Municipales Cabeza de Distrito	32
Empresas Públicas no Financieras	66
Empresas Públicas Petroleras	8
Instituciones Financieras Bancarias	17
Instituciones Financieras no Bancarias	13
TOTAL	283

La magnitud de los recursos y gastos de dicho presupuesto para 1986, es el que se presenta en los cuadros 1, 2, 3 y 4 de este documento (ver anexo 1).

B. Estrategia Global - que se sigue para la preparación del Presupuesto Consolidado.

Para acometer el trabajo de la consolidación fue necesario diseñar una estrategia que permitiera un avance gradual y acelerado en desarrollo del trabajo.

A los propósitos antes mencionados se introdujeron modificaciones en instrumentos presupuestarios en uso, y por otra parte se definió un camino a seguir para la implantación y perfeccionamiento del Sistema. Las acciones operativas y decisiones estratégicas puestas en práctica, fueron básicamente las siguientes:

1. Reforma del Clasificador por la Naturaleza del Gasto. Las reformas introducidas tuvieron por finalidad depurar el contenido de las cuentas e identi-

ficar las transferencias otorgadas de acuerdo a la naturaleza económica y al sector institucional privado o público al cual iban dirigidos los recursos;

2. Diseño de un Clasificador Económico , (ver anexo 1) cuya estructura básica quedó conformada de la siguiente manera:

Ingresos

Ingresos Corrientes
Recursos de Capital
Fuentes de Financiamiento

Gastos

Gastos Corrientes
Gastos de Capital
Aplicaciones Financieras

Esta estructura permite la configuración de la cuenta de ahorro e inversión y a la vez, con alguna información más desagregada, la preparación de las "Cuentas Consolidadas del Sector Público" en función del Sistema de Cuentas Nacionales.

3. Asimismo, se logró uniformar la estructura de los presupuestos de los diferentes organismos descentralizados que integran el Sector Público. Para ello, se fijó un modelo uniforme de cuenta de funcionamiento y de gastos (ver anexo 2) formada en función de los clasificadores por la naturaleza del gasto económico ya referidos.
4. Uniformar los estados financieros utilizados como soportes para la preparación de los presupuestos de funcionamiento y gastos, como por ejemplo, los estados de resultados, origen y aplicación de fondos, balance general y flujo de caja.
5. Se seleccionaron las transacciones intergubernamentales que se aplicarían a la consolidación. Dicha selección se realizó tomando en cuenta las transacciones de mayor significación por su magnitud y por la facilidad en su identificación, tanto en el lado de los débitos como en los créditos. En función a ello, se decidió eliminar las siguientes transacciones intergubernamentales:

- Aportaciones y transferencias para gastos corrientes y de capital.
- Concesión y Rescate de Préstamos
- Aportes y Participaciones de Capital
- Impuestos Directos e Indirectos
- Intereses

Como se puede apreciar, no se incluyeron en la Consolidación las ventas y compras de bienes y servicios por la dificultad que ello conlleva, y en cierto modo porque así lo recomienda la doctrina sobre el particular para el sector público.

La base contable del Sistema presupuestario elegido para la preparación del

- Presupuesto Consolidado fue el momento del gasto causado o devengado.
6. La información recibida de cada una de las instituciones, por medio de la cuenta de ahorro inversión, fue procesada agrupándola por niveles institucionales y sectores socio-económicos.
 - C. Del agrupamiento referido en el paso anterior se obtiene la que se ha denominado "Presupuesto Acumulado". Esta acumulación se realiza en primer lugar por sectores de un mismo nivel institucional, luego se suman los sectores y se logra el acumulado por nivel institucional y la adición de los niveles institucionales permite lograr el Presupuesto Acumulado del Sector Público.
 - D. Seguidamente y ya identificadas las transacciones intergubernamentales a eliminar, se inicia el proceso de consolidación.
La metodología básica fijada para eliminar las transacciones intergubernamentales fue la siguiente:
 - Se eliminan las transacciones intrasectoriales, es decir, aquellas que se realizan entre instituciones agrupadas en el mismo sector socio-económico y dentro del mismo nivel Institucional.
 - Se eliminan las transacciones intergubernamentales que se dan dentro del mismo nivel institucional (Institutos Autónomos sin fines empresariales, Instituciones públicas financieras no Bancarias, etc.).
 - Se eliminan las transacciones intergubernamentales que se originan entre los niveles institucionales que conforman un mismo tipo de administración (Administraciones Públicas Empresas no Financieras, etc.).
 - Se eliminan las transacciones intergubernamentales que se presentan dentro del sector no financiero, así como las que se originan en el sector financiero.
 - Por último, se eliminan aquellas transacciones entre estos dos grandes agrupamientos, es decir, el "Sector Público no Financiero" y el "Sector Público Financiero", llegándose así al "Presupuesto Consolidado del Sector Público".
 7. El último paso de avance de esta estrategia fue desarrollar un sistema computarizado que permitiera obtener las dos salidas básicas ya citadas a saber: el Presupuesto Acumulado del Sector Público y el "Presupuesto Consolidado" con todos los subproductos que a partir de la sistematización de esta información pueden derivarse.

III CONTENIDO BASICO DEL PRESUPUESTO CONSOLIDADO DEL SECTOR PUBLICO.

El Presupuesto Consolidado del Sector Público que se ha preparado en los últimos años se ha estructurado de la siguiente manera:

Un capítulo en donde se incluye un análisis de las magnitudes globales de los recursos y gastos públicos, el resultado económico, el resultado financiero y el origen y aplicación de los recursos del sector público.

Otro capítulo contempla el análisis más en detalle de los recursos propios del ejercicio con información de los ingresos corrientes, ingresos de operación de las empresas públicas, ingresos tributarios y no tributarios y de los recursos de capital consolidado.

Por el lado de los gastos se agrega información referente a los gastos corrientes, gastos de capital y las aplicaciones financieras así como el detalle de los egresos considerados de interés general como son los gastos de consumo de las Administraciones Públicas, los costos y gastos de operación de las empresas públicas, inversión directa por nivel institucional y las fuentes y aplicaciones financieras con sus componentes fundamentales.

De igual modo se han contemplado capítulos con información presupuestaria que se estima fundamental como lo son las remuneraciones y el empleo; el análisis sectorial de las principales metas que estima alcanzar el Sector Público en el ejercicio presupuestario que se proyecta.

Finalmente hay un último capítulo con información de carácter económico, en donde el lector encontrará información referente al comportamiento de la demanda global del sector público, con sus principales componentes; demanda efectiva, remuneraciones, demanda de bienes y servicios y la inversión bruta fija.

Por el lado de la oferta se consiguen datos referentes al producto territorial bruto que genera el Sector Público.

Además de los datos contenidos en los capítulos a que se ha hecho mención en los párrafos anteriores, en el documento presupuestario que se comenta, se agrega como anexo una muy valiosa información como lo es el presupuesto de los organismos del Sector Público y Consolidado por sectores y niveles institucionales; cuadro con los recursos humanos del sector público por nivel institucional y organismos y las principales metas que se estiman lograr por sector, nivel institucional y organismos ejecutores.

Para una mayor ilustración de la importancia en sí que tiene el presupuesto consolidado del sector público, se han incluido cinco anexos en donde se pueden apreciar las fuentes de información que se utilizan para conformar este instrumento y parte del volumen de información que se produce (Anexos 145)

IV CONCLUSION

La experiencia en la consolidación del Presupuesto del Sector Público Venezolano que se inició en 1982, ofrece la perspectiva para la realización de un mejor análisis económico y sectorial del Presupuesto Público. En efecto, la información de salida del sistema permite a los diferentes usuarios disponer de los datos que hacen posible tener una visión del efecto que tendrá el gasto e ingreso público en la economía para un período determinado.

Acorde con los objetivos antes mencionados, dentro de la OCEPRE se ha desarrollado un proceso continuo de capacitación y adiestramiento del personal que requiere la técnica, así como la adquisición de modernos equipos de computación que permite la automatización por computadora de la información, lo cual hace posible que la misma esté en forma más oportuna y a la vez permitir la divulgación del sistema a los organismos y usuarios que la emplean para sus análisis y decisiones.

Dentro del sistema está previsto de igual modo, la obtención de información consolidada de acuerdo a la metodología que plantean el Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial y la Cepal, habiéndose implantado a la fecha un sistema que permite obtener información trimestral sobre el comportamiento del sector público venezolano.

ANEXO 1

**CUADROS DEL PRESUPUESTO ACUMULADO
Y CONSOLIDADO DE INGRESOS
Y GASTOS DEL SECTOR PUBLICO**

En blanco

PRESUPUESTO ACUMULADO DE RECURSOS 1986 (Millones de Bs.)

CONCEPTOS	ADMINISTRACIÓN CENTRAL	INSTITUTOS AUTÓNOMOS SIN FINES EMPRESARIALES	SEGURIDAD SOCIAL	ENTIDADES FEDERALES	CONCEJOS MUNICIPALES	EMPRESAS PÚBLICAS FINANCIERAS	EMPRESAS PÚBLICAS PETROLERAS	INSTITUCIONES PÚBLICAS FINANCIERAS NO BANCARIAS	INSTITUCIONES PÚBLICAS FINANCIERAS BANCARIAS	SUB-TOTAL	INTERACCIÓN DE CUENTAS QUE SE BALAN	TOTAL SECTOR PÚBLICO
I. INGRESOS CORRIENTES	100.226	11.973	9.135	9.692	2.497	63.593	76.123	16.871	14.473	304.583		304.583
A. Ingresos de Operación de Empresas Públicas												
Venta de Bienes y Servicios	61.354			1.328	1.970	57.911	71.623	7.805	11.853	149.192		149.192
Ingresos Financieros de Instituciones Financieras	46.273					57.967	71.623	4.361		133.351		133.351
Otros Ingresos de Operación	15.081					544		3.242	10.450	13.692		13.692
B. Ingresos Tributarios								202	1.403	2.149		2.149
Impuestos Directos												
Impuestos Indirectos												
C. Ingresos No Tributarios	38.872	1.921	7.073	283	326	2.573	4.500	6.091	32	61.671		61.671
Venta de Bienes y Servicios de las Administraciones Públicas		1.352	223	132	148					1.860		1.860
Tasas	5.066	109	1.849	4	27	871	1.630	21		5.066		5.066
Ingresos de la Propiedad			4.846							4.511		4.511
Contribución al Seguro Social										4.846		4.846
Utilidades por Operaciones Cambiarias	16.660						2.870	5.886		25.416		25.416
Renta de Hidrocarburos	10.218									10.218		10.218
Utilidades de Organismos Descentralizados	5.851									5.851		5.851
Otros Ingresos No Tributarios	1.077	460	150	147	151	1.702		184	32	3.903		3.903
D. Transferencias Corrientes												
Sector Privado		10.052	2.062	8.081	201	3.109		2.975	2.588	29.068		29.068
Sector Público		2	265					312		579		579
		10.050	1.797	8.081	201	3.109		2.663	2.588	28.489		28.489
II. INGRESOS DE CAPITAL	97	1.097	185	8.082	277	6.866	4.710	490	287	22.091	(669)	21.422
A. Recursos Propios												
Venta y/o Desincorporación de Activos	97	237	185	1	35	6.175	4.710	490	287	12.217	(669)	11.548
Disminución de Existencias	97	73		1	35	1.218		416	190	2.030		2.030
Incremento de la Depreciación Acumulada,		22	150			473	24			669	(669)	
Previsiones y Otras Reservas			35			4.484	4.686	74	97	9.518		9.518
B. Transferencias de Capital												
Sector Público		860		8.081	242	691				9.874		9.874
		860			242					9.874		9.874
III. FUENTES FINANCIERAS	23.856	1.733	2.477	2	267	32.474	7.275	26.165	48.400	142.649	(19.887)	122.762
Disminución de Disponibilidades		883				4.096	4.071	3.815		20.538	(9.702)	10.836
Disminución de Cuentas a Cobrar	7.664	133	1.313	2	256				229	1.911	(1.911)	
Venta de Acciones y Participaciones de Capital		33				41		5.474	3	5.551		5.551
Venta de Valores que no Otorgan Propiedad		71				808		1.458	4.712	7.149		7.049
Rescate de Préstamos		8	386		2	541		4.664	28.302	33.903	(82)	33.903
Incremento de Cuentas y Efectos a Pagar									82			
Incremento de Depósitos a la Vista									3.613	3.613		3.613
Captación de Depósitos de Ahorro y a Plazo fijo			470			5.830		2.785	992	1.462	(557)	905
Obtención de Préstamos	14.578	494			2			1.309	263	23.952		23.952
Incremento de Otros Pasivos Financieros			308					1.309	9.931	11.548	(1.711)	9.837
Incremento del Patrimonio		131				18.763		6.660	242	25.796	(31)	25.796
Incremento Deuda por Conversión							3.204		31		(5.893)	1.320
Disminución de Otros Activos Financieros	1.614					2.395				7.213		
TOTALES	124.179	14.803	11.797	17.776	3.041	102.933	88.108	43.526	63.160	469.323	(20.556)	448.797

PRESUPUESTO ACUMULADO DE GASTOS 1986 (Millones de Bs.)

CONCEPTOS	ADMINISTRACION CENTRAL	INSTITUTOS AUTONOMOS SIN FINES EMPRESARIALES	SEGURIDAD SOCIAL	ENTIDADES FEDERALES	CONCEJOS MUNICIPALES	EMPRESAS PUBLICAS NO FINANCIERAS	EMPRESAS PUBLICAS PETROLERAS	INSTITUCIONES PUBLICAS FINANCIERAS NO BANCARIAS	INSTITUCIONES PUBLICAS FINANCIERAS BANCARIAS	SUB - TOTAL	INTERGRACION DE CUENTAS QUE SE SALDAN	TOTAL SECTOR PUBLICO
I. GASTOS CORRIENTES	73.762	12.054	7.514	11.564	2.266	59.577	67.133	9.130	14.070	257.070		257.070
A. Gastos de Operación de las Empresas Públicas												
Remuneraciones												
Compra de Bienes y Servicios												
Intereses Causados por Instituciones Financieras												
Depreciación, Provisiones y Reservas												
Ajuste por Variación de Inventarios												
Impuestos indirectos												
Otros Gastos												
B. Gastos de Consumo Final												
Remuneraciones	28.784	9.541	3.587	9.709	1.912	50.876	35.161	3.945	8.223	98.205		98.205
Compra de Bienes y Servicios	25.130	7.067	2.288	7.504	1.289	13.583	6.559	461	1.130	21.733		21.733
Depreciación, Provisiones y Reservas	3.654	1.707	1.090	2.110	569	28.621	11.317	246	642	40.826		40.826
Ajuste por Variación de Inventarios		155	35		54			2.531	5.401	7.932		7.932
Otros Gastos		16	150					236	132	9.793		9.793
C. Renta de la Propiedad												
Intereses	19.765	204	74	41	1	(1.231)	24	(210)	32	(1.417)		(1.417)
D. Impuestos Directos												
E. Transferencias Corrientes												
Sector Privado	25.213	2.309	3.853	1.814	353	5.525	31.972	4	5.843	25.610		25.610
Sector Público	3.155	2.239	3.853	1.084	212	5.525		5.181	149	25.610		25.610
Sector Externo	183	70		730	141	6		16	5.694	189		189
II. GASTOS DE CAPITAL	27.546	1.882	311	6.045	665	29.674	15.860	1.957	389	34.340	(669)	33.666
A. Inversión Directa												
Formación Bruta de Capital Fijo	12.190	1.779	311	5.475	629	29.653	15.860	1.757	389	58.042		57.377
Bienes Existentes	12.120	1.228	311	5.405	615	27.142	15.860	1.492	389	64.562		64.562
Activos Intangibles	1	399	6	32	15	15				453		453
Incremento de Existencias	69	146	8	38	8	790		55		1.106		1.106
B. Transferencias de Capital												
Sector Privado	15.356	103		570	36	21		200		16.286		16.286
Sector Público	15.356	14		6	36	21		200		41		41
III. APLICACIONES FINANCIERAS	22.871	667	3.972	167	110	13.662	5.115	32.439	48.701	127.924	(19.887)	108.037
Incremento de Disponibilidades												
Incremento de Cuentas a Cobrar												
Adquisición de Acciones y Participaciones de Capital	6.941	3	150			71		5.220	6.552	9.702		3.38
Adquisición de Valores que no Otorgan Propiedad	709	7				50		2.741		5.291		9.73
Concesión de Préstamos		105	2.418	1	3	475	5.115	6.492	695	15.881		15.88
Incremento de Otros Activos Financieros		17	764		3	372		13.335	34.283	48.853		48.85
Disminución de Cuentas y Efectos a Pagar		488	216	98	102	5.952		2.462	3.195	5.893		7.36
Retiro de Depósitos de Ahorro y a Plazo Fijo			424			214				7.443		(82)
Amortización de Préstamos					2	4.354		2.005	557	557		(557)
Disminución de Otros Pasivos Financieros	15.056	228		68		1.692			429	22.142		22.14
Disminución de la Deuda por Conversión		19				154				1.711		17
Disminución del Patrimonio						562				154		562
TOTALES	124.179	14.803	11.797	17.776	3.041	102.933	88.108	43.526	63.160	469.323	(20.556)	448.7

En blanco

PRESUPUESTO CONSOLIDADO DE RECURSOS 1986 (Millones de Bs.)

CONCEPTOS	ADMINISTRACION CENTRAL	INSTITUTOS AUTONOMOS SIN FINES EMPRESARIALES	SEGURIDAD SOCIAL	ENTIDADES FEDERALES	CONCEJOS MUNICIPALES	EMPRESAS PUBLICAS NO FINANCIERAS	EMPRESAS PUBLICAS PETROLERAS	INSTITUCIONES PUBLICAS FINANCIERAS NO BANCARIAS	INSTITUCIONES PUBLICAS FINANCIERAS BANCARIAS	SUB-TOTAL	INTEGRACION DE CUENTAS QUE SE SALDAN	TOTAL SECTOR PUBLICO
I. INGRESOS CORRIENTES	46.665	2.894	7.441	1.611	2.298	61.345	74.493	15.099	12.262	224.108		224.1
A. Ingresos de Operación de Empresas Públicas						57.911	71.623	7.805	11.853	149.192		149.1
Venta de Bienes y Servicios						57.367	71.623	4.361		133.351		133.3
Ingresos Financieros de Instituciones Financieras								3.242	10.450	13.692		13.6
Otros Ingresos de Operación						544		202	1.403	2.149		2.1
B. Ingresos Tributarios	27.315			1.328	1.970					30.613		30.6
Impuestos Directos	12.682									12.682		12.6
Impuestos Indirectos	14.633			1.328	1.970					17.931		17.9
C. Ingresos No Tributarios	19.350	1.921	7.073	283	326	2.573	2.870	6.091	32	40.519		40.5
Venta de Bienes y Servicios de las Administraciones Públicas		1.352	228	132	148					1.860		1.8
Tasas	4.958									4.958		4.9
Ingresos de la Propiedad		109	1.849	4	27	871		21		2.881		2.8
Contribución al Seguro Social			4.846							4.846		4.8
Utilidades por Operaciones Cambiarias	13.314						2.870	5.886		22.070		22.0
Otros Ingresos No Tributarios	1.078	460	150	147	151	1.702		184	32	3.904		3.9
D. Transferencias Corrientes		973	368		2	861		1.203	377	3.784		3.7
Sector Privado		2	265					312		579		57
Sector Público		971	103		2	861		891	377	3.205		3.2
II. INGRESOS DE CAPITAL	21	285	185	1	35	6.866	4.710	490	287	12.880	(669)	12.2
A. Recursos Propios	21	237	185	1	35	6.175	4.710	490	287	12.141	(669)	11.47
Venta y/o Desincorporación de Activos	21	73		1	35	1.218		416	190	1.954		1.95
Disminución de Existencias		22	150			473	24			669	(669)	
Incremento de la Depreciación Acumulada, Provisiones y Otras Reservas		142	35			4.484	4.686	74	97	9.518		9.51
B. Transferencias de Capital		48				691				739		73
Sector Público		48				691				739		73
III. FUENTES FINANCIERAS	25.884	1.733	2.477	2	267	20.642	7.275	20.511	48.400	127.191	(19.887)	107.3
Disminución de Disponibilidades	9.706	883		2	7	4.096	4.071	3.815		22.850	(9.702)	12.87
Disminución de Cuentas a Cobrar		113	1.313		256				229	1.911	(1.911)	
Venta de Acciones y Participaciones de Capital		33				41		5.474	3	5.551		5.55
Venta de Valores que no Otorgan Propiedad		71				808		1.458	4.712	7.049		7.04
Rescate de Préstamos		8	386		2	541		4.664	28.302	33.903		33.9
Disminución de Otros Activos Financieros	1.614					2.395	3.204			7.213	(5.893)	1.32
Incremento de Cuentas y Efectos a Pagar									82	82	(82)	
Incremento de Depósitos a la Vista									3.613	3.613		3.61
Captación de Depósitos de Ahorro y a Plazo Fijo			470						992	1.462	(557)	90
Obención de Préstamos	14.564	494			2	2.797		2.785	263	20.905		20.9
Incremento de Otros Pasivos Financieros			308					1.309	9.931	11.548	(1.711)	9.83
Incremento del Patrimonio		131				9.964		1.006	242	11.343		11.34
Incremento Deuda por Conversión									31	31	(31)	
TOTALES	124.179	14.803	11.797	17.776	3.041	102.933	88.108	43.526	63.160	469.323	(20.556)	448.7

En blanco

PRESUPUESTO CONSOLIDADO DE GASTOS 1986 (Millones de Bs.)

CONCEPTOS	ADMINISTRACION CENTRAL	INSTITUTOS AUTONOMOS SIN FRIES EMPRESARIALES	SEGURIDAD SOCIAL	ENTIDADES FEDERALES	CONCEJOS MUNICIPALES	EMPRESAS PUBLICAS NO FINANCIERAS	EMPRESAS PUBLICAS PETROLERAS	INSTITUCIONES PUBLICAS FINANCIERAS NO BANCARIAS	INSTITUCIONES PUBLICAS FINANCIERAS BANCARIAS	SUB - TOTAL	INTEGRACION DE CUENTAS QUE SE SALDAN	TOTAL SECTOR PUBLICO
I. GASTOS CORRIENTES	47.981	12.025	7.514	11.314	2.266	56.904	23.603	9.119	8.340	179.066		179.066
A. Gastos de Operación de las Empresas Públicas						50.566	23.603	3.942	8.191	86.302		86.302
Remuneraciones						13.583	6.559	461	1.130	21.733		21.733
Compra de Bienes y Servicios						28.621	11.317	246	642	40.826		40.826
Intereses Causados por Instituciones Financieras								2.531	5.401	7.932		7.932
Depreciación, Previsiones y Reservas						4.739	4.686	236	132	9.793		9.793
Ajuste por Variación de Inventarios						(1.231)	24	(210)		(1.417)		(1.417)
Otros Gastos						4.854	1.017	678	886	7.435		7.435
B. Gastos de Consumo Final	28.713	9.541	3.587	9.709	1.912					53.462		53.462
Remuneraciones	24.785	7.067	2.288	7.504	1.289					42.933		42.933
Compra de Bienes y Servicios	3.594	1.707	1.090	2.110	569					9.070		9.070
Depreciación, Previsiones y Reservas		155	35		54					244		244
Ajuste por Variación de Inventarios		16	150							166		166
Otros Gastos	334	596	24	95						1.049		1.049
C. Renta de la Propiedad	12.917	204	74	41	1	5.525				18.762		18.762
Intereses	12.917	204	74	41	1	5.525				18.762		18.762
D. Transferencias Corrientes	6.351	2.280	3.853	1.564	353	813		5.177	149	20.540		20.540
Sector Privado	3.505	2.239	3.853	1.084	212	700		5.165	149	16.907		16.907
Sector Público	2.663	41		480	141	107		12		3.444		3.444
Sector Externo	183					6				189		189
II. GASTOS DE CAPITAL	13.820	1.879	311	5.803	665	29.674	15.860	1.957	389	67.899	(669)	69.689
A. Inversión Directa	12.046	1.779	311	5.475	629	29.653	15.860	1.757	389	67.899	(669)	67.230
Formación Bruta de Capital Fijo	11.976	1.228	311	5.405	615	27.142	15.860	1.492	389	64.418		64.418
Bienes Existentes	1	399		32	6	15				453		453
Activos Intangibles	69	146		38	8	790		55		1.106		1.106
Incremento de Existencias		6				1.706		210		1.922	(669)	1.253
B. Transferencias de Capital	1.774	100		328	36	21		200		2.459		2.459
Sector Privado		14		6		21				41		41
Sector Público	1.774	86		322	36			200		2.418		2.418
III. APLICACIONES FINANCIERAS	15.476	867	3.972	167	110	13.682	5.115	26.665	48.701	114.755	(19.887)	94.868
Incremento de Disponibilidades			150						9.552	9.702	(9.702)	
Incremento de Cuentas a Cobrar						71		5.220		5.291	(1.911)	3.380
Adquisición de Acciones y Participaciones de Capital	1.283	3				50				1.336		1.336
Adquisición de Valores que no Otorgan Propiedad		7	2.418			475	5.115	6.462	695	15.172		15.172
Concesión de Préstamos	342	105	764	1	3	372		10.302	34.273	46.162		46.162
Incremento de Otros Activos Financieros		17	216		3			2.462	3.195	5.893	(5.893)	
Disminución de Cuentas y Efectos a Pagar	142	488	424	98	102	5.952		214		7.420	(82)	7.338
Retiro de Depósitos de Ahorro y a Plazo Fijo									557	557	(557)	
Amortización de Préstamos	13.709	228		68	2	4.354		2.005	429	20.795		20.795
Disminución de Otros Pasivos Financieros		19				1.692				1.711	(1.711)	
Disminución de la Deuda por Conversión						154				154	(31)	123
Disminución del Patrimonio						562				562		562
TOTALES	77.277	14.771	11.797	17.284	3.041	100.260	44.578	37.741	57.430	364.179	(20.556)	343.623

En blanco

En blanco

ANEXO 2
CLASIFICACION ECONOMICA
VERSION SINTETICA

En blanco

CLASIFICACION ECONOMICA - VERSION SINTETICA

1. TOTAL GASTOS

1.1 GASTOS CORRIENTES

1.1.1 *Gastos de Operación*

1.1.1.1 Remuneraciones

1.1.1.2 Compra de Bienes y Servicios

1.1.1.3 Impuestos Indirectos

1.1.1.4 Depreciación y Amortización

1.1.1.5 Constitución de Provisiones, Provisiones y Reservas Técnicas

1.1.1.6 Otros Gastos

1.1.1.7 Intereses Causados por Instituciones Financieras

1.1.1.8 Ajuste por Variación de Inventarios

1.1.1.9 Otras Pérdidas

1.1.2 *Gastos de Consumo*

1.1.2.1 Remuneraciones

1.1.2.2 Compra de Bienes y Servicios

1.1.2.3 Impuestos Indirectos

1.1.2.4 Depreciación y Amortización

1.1.2.5 Constitución de Provisiones, Provisiones y Reservas Técnicas

1.1.2.6 Otros Gastos

1.1.2.8 Ajuste por Variación de Inventarios

1.1.2.9 Otras Pérdidas

1.1.3 *Renta de la Propiedad*

1.1.3.1 Intereses

1.1.3.2 Arrendamiento de Tierras

1.1.4 *Impuestos Directos*

1.1.5 *Transferencias Corrientes*

1.1.5.1 Al Sector Privado

1.1.5.2 Al Sector Público

1.1.5.3 Al Sector Externo

1.1.6 *Rectificaciones al Presupuesto Nacional*

1.2 GASTOS DE CAPITAL

1.2.1 *Inversión Directa*

1.2.1.1 Formación Bruta de Capital Fijo

1.2.1.2 Incremento de Existencias

1.2.1.3 Tierras, Terrenos y Otros Activos Existentes

- 1.2.1.4 Activos Intangibles
- 1.2.2 *Transferencias de Capital*
 - 1.2.2.1 Al Sector Privado
 - 1.2.2.2 Al Sector Público
- 1.2.3 *Rectificaciones al Presupuesto Nacional*

1.3 APLICACIONES FINANCIERAS

- 1.3.1 Transacciones con Activos Financieros
 - 1.3.1.1 Incremento de Disponibilidades
 - 1.3.1.2 Incremento de Cuentas a Cobrar
 - 1.3.1.3 Adquisición de Acciones y Participaciones de Capital
 - 1.3.1.4 Adquisición de Valores que no Otorgan Propiedad
 - 1.3.1.5 Concesión de Préstamos
 - 1.3.1.6 Incremento de Otros Activos Financieros
- 1.3.2 Transacciones con Pasivos Financieros
 - 1.3.2.1 Disminución de Cuentas y Efectos a Pagar
 - 1.3.2.2 Disminución de Depósitos a la Vista
 - 1.3.2.3 Retiros de Ahorros y de Depósitos a la Vista
 - 1.3.2.4 Amortización de Préstamos
 - 1.3.2.5 Disminución de Otros Pasivos
- 1.3.3 Disminución del Patrimonio

2.1 INGRESOS CORRIENTES

- 2.1.1 Ingresos Propios
 - 2.1.1.1 Ingresos de Operación de Empresas Públicas
 - 2.1.1.2 Ingresos Tributarios
 - 2.1.1.2.1 Impuestos Directos
 - 2.1.1.2.2 Impuestos Indirectos
 - 2.1.1.3 *Ingresos no Tributarios*
 - 2.1.1.3.1 Venta de Bienes y Servicios de las Administraciones Públicas
 - 2.1.1.3.2 Tasas
 - 2.1.1.3.3 Ingresos de la Propiedad
 - 2.1.1.3.4 Renta de Hidrocarburos
 - 2.1.1.3.5 Renta Minera
 - 2.1.1.3.6 Tierras Baldías
 - 2.1.1.3.7 Sanciones Fiscales
 - 2.1.1.3.8 Ingresos Diversos
- 2.1.2 *Transferencias Corrientes*
 - 2.1.2.1 Del Sector Privado

2.1.2.2 Del Sector Público

2.1.2.3 Del Sector Externo

2.2 RECURSOS DE CAPITAL

2.2.1 *Venta y/o Desincorporación de Activos*

2.2.2 *Disminución de Existencias*

2.2.3 *Incremento de la Depreciación Acumulada, Provisiones, Provisiones y Reservas Técnicas*

2.2.4 *Transferencias de Capital*

2.2.4.1 Del Sector Privado

2.2.4.2 Del Sector Público

2.2.4.3 Del Sector Externo

2.3 FUENTES FINANCIERAS

2.3.1 *Transacciones con Activos Financieros*

2.3.1.1 Disminución de Disponibilidades

2.3.1.2 Disminución de Cuentas a Cobrar

2.3.1.3 Venta de Acciones y Participaciones de Capital

2.3.1.4 Venta de Valores que no Otorgan Propiedad

2.3.1.5 Rescate de Préstamos

2.3.1.6 Disminución de Otros Activos Financieros

2.3.2 *Transacciones con Pasivos*

2.3.2.1 Incremento de Cuentas y Efectos a Pagar

2.3.2.2 Incremento de Depósitos a la Vista

2.3.2.3 Captaciones de Depósitos de Ahorro y a Plazo Fijo

2.3.2.4 Obtención de Préstamos

2.3.2.5 Incremento de Otros Pasivos

2.3.3 *Incremento del Patrimonio*

ANEXO 3

FORMAS UTILIZADAS EN LA FORMULACION DEL PRESUPUESTO DE GASTOS Y DE FINANCIAMIENTO DE LOS ENTES DESCENTRALIZADOS PUBLICOS

FINANCIAMIENTO Y GASTOS POR PARTIDAS (CUENTA DE AHORRO INVERSION)

FECHA

PRESUPUESTO 1.9

CODIGO (2)	CONCEPTO (3)	PARCIALES		TOTALES MILES DE BOLIVARES (6)
		MILES DE BOLIVARES (4)	MILES DE BOLIVARES (5)	
I.	CUENTA CORRIENTE			
A.	INGRESOS POR TRANSACCIONES CORRIENTES			
	- INGRESOS DE OPERACION			
	VENTA DE BIENES Y SERVICIOS			
	OTROS INGRESOS DE OPERACION			
	- INGRESOS DE LA PROPIEDAD			
	INTERESES			
	OTROS INGRESOS DE LA PROPIEDAD			
	- TRANSFERENCIAS CORRIENTES			
	OTROS INGRESOS CORRIENTES			
B.	GASTOS POR TRANSACCIONES CORRIENTES			
	- GASTOS DE OPERACION			
	PARTIDA 10 "GASTOS DE PERSONAL"			
	PARTIDA 20 "MATERIALES, SERVICIOS Y REPARACIONES"			
	PARTIDA 00 "OTROS CONCEPTOS DE GASTOS CORRIENTES DE USO ESPECIFICO EN INSTITUCIONES DESCENTRALIZADAS"			
	002 "IMPUESTOS INDIRECTOS"			
	004 "DEPRECIACION Y AMORTIZACION"			
	005 "CUENTAS INDUSTRIALES"			
	009 "OTROS GASTOS"			
	AJUSTE POR VARIACION DE INVENTARIO			
	- GASTOS AJENOS A LA OPERACION			
	PARTIDA 40 "SERVICIO DE LA DEUDA PUBLICA Y OTRAS OBLIGACIONES FINANCIERAS" (INTERESES)			
	PARTIDA 80 "TRANSFERENCIAS"			
	PARTIDA 00 "OTROS CONCEPTOS DE GASTOS CORRIENTES DE USO ESPECIFICO EN INSTITUCIONES DESCENTRALIZADAS"			
	001 "IMPUESTOS DIRECTOS"			
C.	RESULTADO ECONOMICO: AHORRO (DESAHORRO)			
II.	CUENTA DE CAPITAL			
A.	RECURSOS POR TRANSACCIONES DE CAPITAL			
	- AHORRO (DESAHORRO) EN LA CUENTA CORRIENTE			
	- VENTAY/O DESINCORPORACION DE ACTIVOS			
	- DISMINUCION DE INVENTARIO			
	- INCREMENTO DE LA DEPRECIACION ACUMULADA, PREVISIONES Y OTRAS RESERVAS			
B.	GASTOS POR TRANSACCIONES DE CAPITAL			
	- PARTIDA 50 "ADQUISICION DE MAQUINARIAS, EQUIPOS E INMUEBLES"			
	- PARTIDA 70 "OBRAS Y SERVICIOS PARA FORMACION DE CAPITAL"			
	- INCREMENTO DE INVENTARIO			
	- GASTOS CAPITALIZABLES			
	PARTIDA 10 "GASTOS DE PERSONAL"			
	PARTIDA 20 "MATERIALES, SERVICIOS Y REPARACIONES"			
	PARTIDA 40 "SERVICIO DE LA DEUDA PUBLICA Y OTRAS OBLIGACIONES FINANCIERAS" (INTERESES)			
	PARTIDA 80 "TRANSFERENCIAS"			
C.	RESULTADO FINANCIERO: SUPERAVIT (DEFICIT)			
III.	CUENTA FINANCIERA			
A.	RECURSOS POR TRANSACCIONES FINANCIERAS			
	- TRANSACCIONES CON ACTIVOS FINANCIEROS			
	DISMINUCION DE CAJA Y BANCO			
	DISMINUCION DE DEUDORES			
	VENTA DE ACCIONES Y PARTICIPACIONES DE CAPITAL			
	VENTA DE VALORES QUE NO OTORGAN PROPIEDAD			
	RECUPERACION DE PRESTAMOS CONCEDIDOS			
	DISMINUCION DE OTROS ACTIVOS FINANCIEROS			
	CIRCULANTES			
	NO CIRCULANTES			
	- TRANSACCIONES CON PASIVOS			
	INCREMENTO DE CUENTAS Y EFECTOS A PAGAR			
	OBTECION DE PRESTAMOS			
	INCREMENTO DE OTROS PASIVOS			
	CIRCULANTES			
	NO CIRCULANTES			
	INCREMENTO DE DEUDA A CORTO PLAZO POR CONVERSION			
	- INCREMENTO DEL PATRIMONIO			
	SUB-TOTAL			
	SUPERAVIT FINANCIERO			
	TOTAL			
B.	APLICACIONES FINANCIERAS			
	- TRANSACCIONES CON ACTIVOS FINANCIEROS			
	PARTIDA 90 "INVERSIONES FINANCIERAS"			
	900 "CONCESION DE PRESTAMOS"			
	910 "ADQUISICION DE VALORES QUE NO OTORGAN PROPIEDAD"			
	920 "APORTES DE CAPITAL"			
	PARTIDA 09 "OTRAS APLICACIONES FINANCIERAS"			
	091 "INCREMENTO DE CAJA Y BANCO"			
	092 "INCREMENTO DE DEUDORES"			
	093 "INCREMENTO DE OTROS ACTIVOS FINANCIEROS"			
	CIRCULANTES			
	NO CIRCULANTES			
	- TRANSACCIONES CON PASIVOS			
	PARTIDA 40 "SERVICIO DE LA DEUDA PUBLICA Y OTRAS OBLIGACIONES FINANCIERAS" (AMORTIZACION)			
	PARTIDA 02 "OTRAS APLICACIONES FINANCIERAS"			
	096 "DISMINUCION DE CUENTAS Y EFECTOS A PAGAR"			
	097 "DISMINUCION DE OTROS PASIVOS"			
	CIRCULANTES			
	NO CIRCULANTES			
	CONVERSION DE DEUDAS DE LARGO PLAZO EN CORTO PLAZO			
	DISMINUCION DEL PATRIMONIO			
	PARTIDA 09 "OTRAS APLICACIONES FINANCIERAS"			
	098 "DIVIDENDOS"			
	SUBTOTAL			
	DEFICIT FINANCIERO			
	TOTAL			

En blanco

ANEXO 4

**FORMAS UTILIZADAS EN LA PREPARACION
DE LA CUENTA DE AHORRO - INVERSION
DE LOS ORGANISMOS DEL SECTOR PUBLICO**

En blanco

CUENTA AHORRO - INVERSION

I. CUENTA CORRIENTE

(En miles de bs.)

ORGANISMO:

AÑO	S	SS	ORGANISMO

APROBACION PRESUPUESTO

RESOLUCION	FECHA	GACETA	FECHA	C.O.

GASTOS CORRIENTES			IMPORTE	INGRESOS CORRIENTES		IMPORTE
CONSUMO	OPERAC.	DENOMINACION		DENOMINACION		
1120000	1110000	GASTOS DE OPERACION/CONSUMO		2110000	INGRESOS CORRIENTES PROPIOS	
1121000	1111000	REMUNERACIONES		2111000	INGRESOS DE OPERACION DE EMPRESAS PUBLICAS	
1121100	1111100	Sueldos y salarios		2111100	Venta de bienes y servicios	
1121200	1111200	Aportes patronales		2111200	Ingresos financieros de instituciones financieras	
1121210	1111210	I.V.S.S.		2111300	Otros ingresos de operación	
1121220	1111220	Caja de ahorro		2112000	INGRESOS TRIBUTARIOS	
1121230	1111230	Otros		2112200	Impuestos indirectos	
1122000	1112000	COMPRA DE BIENES Y SERVICIOS		2112240	Impuestos sobre loterías y similares	
1122100	1112100	Bienes de consumo		2112250	Impuestos municipales	
1122200	1112200	Servicios no personales		2112260	Otros	
1123000	1113000	IMPUESTOS INDIRECTOS		2113000	INGRESOS NO TRIBUTARIOS	
1123100	1113100	Impuestos indirectos		2113100	Venta de bienes y servicios de las administraciones públicas	
1124000	1114000	DEPRECIACION Y AMORTIZACION		2113110	Administración Central	
1124100	1114100	Depreciaciones y Amortizaciones		2113120	Institutos Autónomos sin fines empresariales	
1125000	1115000	CONST. DE RESER. TECN., PROV. Y OTRAS PERD.		2113130	Estados	
1125100	1115100	Constit. de reservas técnicas y otras provisiones		2113140	Municipios	
1125200	1115200	Otras pérdidas		2113300	Ingresos de la propiedad	
1126000	1116000	OTROS GASTOS		2113310	Ingresos sobre préstamos concedidos	
1126100	1116100	Otros gastos		2113320	Dividendos de acciones suscritas	
	1117000	INTERESES CAUSADOS POR INSTIT. FINANC.		2113330	Arrendamientos de bienes nacionales	
	1117100	Intereses deuda interna		2113700	Contribución al seguro social	
	1117200	Intereses deuda externa		2113800	Sanciones fiscales	
1128000	1118000	AJUSTE POR VARIACION DE INVENTARIOS		2113900	Ingresos diversos	
1128100	1118100	Ajuste por variación de inventarios				
1130000		RENTA DE LA PROPIEDAD				
1131000		INTERESES				
1131100		Intereses deuda interna				
1131200		Intereses deuda externa				
1132000		ARRENDAMIENTO DE TIERRAS				
1132100		Arrendamiento de tierras				
1140000		IMPUESTOS DIRECTOS				
1141000		IMPUESTOS DIRECTOS				
1141100		Impuestos directos				
1150000		TRANSFERENCIAS CORRIENTES		2120000	TRANSFERENCIAS CORRIENTES	
1151000		AL SECTOR PRIVADO		2121000	DEL SECTOR PRIVADO	
1151100		A unidad. familiares e instit. priv. sin fines de lucro		2121100	Del sector privado	
1151200		A empresas privadas		2122000	DEL SECTOR PUBLICO	
1152000		AL SECTOR PUBLICO		2122100	Del Gobierno Nacional	
1152100		Al Gobierno Nacional		2122110	Administración Central	
1152110		Administración Central		2122120	Institutos Autónomos sin fines empresarios	
1152120		Institutos autónomos sin fines empresariales		2122130	Empresas públicas no financieras	
1152130		Empresas públicas no financieras		2122140	Instituciones públicas financieras	
1152140		Instituciones públicas financieras		2122200	De Estados y Municipios	
1152200		A Estados y Municipios		2122210	De Estados	
1152210		Estados		2122220	De Municipios	
1152220		Municipios		2121000	DEL SECTOR EXTERNO	
1153000		AL SECTOR EXTERN		2121100	Del sector externo	
1153100		Al Exterior				
		Total de gastos corrientes			Total de ingresos corrientes	
		AHORRO NETO EN LA CUENTA CORRIENTE			DESAHORRO NETO EN LA CUENTA CORRIENTE	
		SUMA			SUMA	

En blanco

ORGANISMO:

CUENTA AHORRO - INVERSION**II. CUENTA DE CAPITAL**

(En miles de Bs.)

GASTOS DE CAPITAL		IMPORTE	RECURSOS DE CAPITAL		IMPORTE
1210000	INVERSION DIRECTA			AHORRO (DESAHORRO) NETO EN LA CUENTA CORRIENTE	
1211000	FORMACION BRUTA DE CAPITAL FIJO		2210000	VENTA Y/O DESINCORPORACION DE ACTIVOS	
1211100	Equipos y maquinarias		2211000	ACTIVOS FIJOS	
1211200	Obras y construcciones		2211100	Venta de casas y edificios	
1211300	Edificios		2211200	Venta de maquinaria, mobiliario y equipos	
1211400	Construcciones y Equipos Militares		2211900	Venta de otros activos fijos	
1211410	Construcciones		2212000	TIERRAS Y TERRENOS	
1211420	Equipos Militares		2212100	Tierras y terrenos	
1211500	Producción propio (gastos capitalizables)		2213000	ACTIVOS INTANGIBLES	
1211510	Remuneraciones		2213100	Activos intangibles	
1211511	• Sueldos y Salarios				
1211512	• Aportes Patronales				
1211520	Bienes y Servicios				
1211521	• Bienes de Consumo				
1211522	• Servicios no personales				
1211530	Intereses				
1211531	• Intereses deuda interna				
1211532	• Intereses deuda externa				
1212000	INCREMENTO DE EXISTENCIAS		2220000	DISMINUCION DE EXISTENCIAS	
1212100	Incremento de existencias		2221000	DISMINUCION DE EXISTENCIAS	
1213000	TIERRAS, TERRENOS Y OTROS ACTIVOS EXISTENTES		2221000	Disminución de existencias	
1213100	Tierras y terrenos		2230000	INCREM. DE LA DEPREC. ACUM., PROV. Y OTRAS RESERV.	
1213200	Equipos existentes		2231000	DEPRECIACION Y AMORTIZACION	
1214000	ACTIVOS INTANGIBLES		2231100	Depreciación y amortización	
1214100	Estudios y proyectos		2232000	RESERVAS TECNICAS	
1214200	Otros activos intangibles		2232100	Reservas técnicas	
1214300	Producción propia (gastos capitalizables)		2233000	PROVISIONES Y OTRAS RESERVAS	
1214310	Remuneraciones		2233100	Provisiones y otras reservas	
1214311	• Sueldos y salarios				
1214312	• Aportes patronales				
1214320	Compra de bienes y servicios				
1214321	• Bienes de consumo				
1214322	• Servicios no personales				
1214330	Intereses				
1214331	• Intereses deuda interna				
1214332	• Intereses deuda externa				
1220000	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL		2240000	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	
1221000	AL SECTOR PRIVADO		2241000	DEL SECTOR PRIVADO	
1221100	A unidades familiares e instit. privadas sin fines de lucro		2241100	Del sector privado	
1221200	A empresas privadas		2242000	DEL SECTOR PUBLICO	
1222000	AL SECTOR PUBLICO		2242100	Del Gobierno Nacional	
1222100	Al gobierno nacional		2242110	Administración Central	
1222110	Administración central		2242120	Institutos Autónomos sin fines empresariales	
1222120	Institutos autónomos sin fines empresariales		2242130	Empresas públicas no financieras	
1222130	Empresas públicas no financieras		2242140	Instituciones públicas financieras	
1222140	Instituciones públicas financieras		2242200	De Estados y Municipios	
1222200	A estados y municipios		2242210	De Estados	
1222210	Estados		2242220	De Municipios	
1222120	Municipios		2243000	DEL SECTOR EXTERNO	
			2243100	Del sector externo	
	Total de gastos de capital			Total de recursos de capital	
	SUPERAVIT FINANCIERO			DEFICIT FINANCIERO	
	SUMA			SUMA	

CUENTA AHORRO - INVERSION

III. FINANCIAMIENTO DEL DEFICIT O DESTINO DEL SUPERAVIT

(En miles de Bs.)

ORGANISMO:

A	S	SS	ORGANISMO

APLICACIONES FINANCIERAS		IMPORTE	FUENTES FINANCIERAS		IMPORTE
1310000	TRANSACCIONES CON ACTIVOS FINANCIEROS		2310000	TRANSACCIONES CON ACTIVOS FINANCIEROS	
1311000	INCREMENTO DE DISPONIBILIDADES		2311000	DISMINUCION DE DISPONIBILIDADES	
1311100	Incremento de disponibilidades		2311100	Disminución de disponibilidades	
1312000	INCREMENTO DE CUENTAS A COBRAR		2312000	DISMINUCION DE CUENTAS A COBRAR	
1312100	Incremento de cuentas a cobrar		2312100	Disminución de cuentas a cobrar	
1313000	ADQUISICION DE ACCIONES Y PARTICIP. DE CAPITAL		2313000	VENTA DE ACCIONES Y PARTICIPACIONES DE CAPITAL	
1313100	De empresas del sector privado		2313100	De empresas del sector público	
1313200	De empresas del sector público		2313200	De empresas del sector privado	
1313300	De empresas del exterior				
1314000	ADQUISICION DE VALORES QUE NO OTORGAN PROPIEDAD		2314000	VENTA DE VALORES QUE NO OTORGAN PROPIEDAD	
1314100	Valores privados		2314100	Valores públicos	
1314200	Valores públicos		2314200	Valores privados	
1315000	CONCESION DE PRESTAMOS		2315000	RESCATE DE PRESTAMOS	
1315100	Sector intern		2315100	Mercado interno	
1315110	Al sector privado		2315110	Sector público	
1315120	Al sector público		2315120	Sector privado	
1315121	Administración Central		2315200	Mercado externo	
1315122	Institutos autónomos sin fines empresariales				
1315123	Empresas públicas no financieras				
1315124	Instituciones públicas financieras				
1315125	Estados				
1315126	Municipios				
1315200	Sector Externo				
1316000	INCREMENTO DE OTROS ACTIVOS FINANCIEROS		2316000	DISMINUCION DE OTROS ACTIVOS FINANCIEROS	
1316100	Incremento de otros activos financieros		2316100	Disminucion de otros activos financieros	
1320000	TRANSACCIONES CON PASIVOS FINANCIEROS		2320000	TRANSACCIONES CON PASIVOS FINANCIEROS	
1321000	DISMINUCION DE CUENTAS Y EFECTOS A PAGAR		2321000	INCREMENTO DE CUENTAS Y EFECTOS A PAGAR	
1321100	Disminución de cuentas y efectos a pagar		2321100	Incremento de cuentas y efectos a pagar	
1322000	DISMINUCION DE DEPOSITOS A LA VISTA		2322000	INCREMENTO DE DEPOSITOS A LA VISTA	
1322100	Disminucion de depósitos a la vista		2322100	Incremento de depósitos a la vista	
1323000	RETIROS DE AHORROS Y DE DEPOSITOS A PLAZO FIJO		2323000	CAPTAC. DE DEPOSITOS DE AHORROS Y A PLAZO FIJO	
1323100	Retiros de ahorros y depósitos a plazo fijo		2323100	Captaciones de depósitos de ahorros y a plazo fijo	
1324000	AMORTIZACION DE PRESTAMOS		2324000	OBTENCION DE PRESTAMOS	
1324100	Crédito interno		2324100	Sector nacional	
1324110	Sector privado		2324110	Sector privado	
1324120	Sector público		2324120	Sector público	
1324200	Crédito externo		2324200	Sector externo	
1325000	DISMINUCION DE OTROS PASIVOS		2325000	INCREMENTO DE OTROS PASIVOS	
1325100	Disminucion de otros pasivos		2325100	Incremento de otros pasivos	
1326000	CONV. DE DEUDAS DE LGO. EN CTO. PLAZO (DISMINUCION)		2326000	INCREM. DE LA DEUDA A CORTO PLAZO POR CONVERSION	
1326100	Conversión deuda interna		2326100	Conversión deuda interna	
1326200	Conversión deuda externa		2326200	Conversión deuda externa	
1330000	VARIACION DEL PATRIMONIO		2330000	VARIACION DEL PATRIMONIO	
1331000	DISMINUCION DEL PATRIMONIO		2331000	INCREMENTO DEL PATRIMONIO	
1331100	Disminución del capital social		2331100	Incremento del capital social pagado	
Total de aplicaciones financieras			Total de fuentes financieras		
DEFICIT FINANCIERO			SUPERAVIT FINANCIERO		
SUMA			SUMA		

CANTIDAD DE RECURSOS HUMANOS EMPLEADOS POR EL ORGANISMO

PERMANENTES

CONTRATADOS

TOTAL

RESUMEN

BOLIVARES

I. RESULTADO DE OPERACION

Total de ingresos de operación

Menos (-) total de Gastos de operación

Resultado de operación

II. RESULTADO ECONOMICO

Ingresos Corrientes

Menos (-) Gastos Corrientes

Ahorro / Deshorro

III. RESULTADO FINANCIERO

Recursos de Capital

Menos (-) Gastos de Capital

Superávit / Déficit Financiero

IV. VALOR AGREGADO POR EL ORGANISMO

DETALLE DE TRANSACCIONES INTERGUBERNAMENTALES A CONSOLIDAR

CONCEPTO
ORGANISMOS INTERVINIENTES
OTORGANTE
RECEPTOR
IMPORTE

APORTES P/G DE FUNCIONAMIENTO

APORTES P/G DE INVERSION

TRANSFERENCIAS P/G CORRIENTES

TRANSFERENCIAS P/G DE CAPITAL

CONCESION DE PRESTAMOS

RESCATE DE PRESTAMOS

APORTES DE CAPITAL

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

DIVIDENDOS

ANEXO 5

**PRESUPUESTO CONSOLIDADO
DEL SECTOR PUBLICO**

PRESUPUESTO CONSOLIDADO SECTOR PUBLICO

AÑO 1986

Miles de Bolívares

CONCEPTOS	MONTO
Cuenta Corriente	
Ingresos Corrientes	224.108.000
Ingresos de Operación de Empresas Públicas	149.192.000
Venta de bienes y servicios	133.351.000
Ingresos Financieros de Instituciones Financieras	13.692.000
Otros Ingresos de Operación	2.149.000
Ingresos Tributarios	30.613.000
Ingresos no Tributarios	40.519.000
Venta de Bienes y Servicios de las Administraciones Públicas	1.860.000
Tasas	4.958.000
Ingresos de la Propiedad	2.881.000
Utilidad por Operaciones Cambiarias	22.070.000
Contribución al Seguro Social	4.846.000
Otros Ingresos no Tributarios	3.904.000
Transferencias Corrientes	3.784.000
Del Sector Privado	579.000
Del Sector Público	3.205.000
Gastos Corrientes	179.066.000
Gastos de Operación de las Empresas Públicas	86.302.000
Intereses causados por Instituciones Financieras	7.932.000
Bienes y Servicios Personales y no Personales	70.370.000
Gastos de Consumo Final	52.462.000
Renta de la Propiedad	10.762.000

Transferencias Corrientes	20.540.000
Al Sector Privado	16.907.000
Al Sector Público	3.444.000
Al Sector Externo	109.000
Resultado Económico Ahorro	45.042.000

Cuenta Capital

Recursos de Capital	57.253.000
Ahorro de Cuenta Corriente	45.042.000
Recursos Propios	11.472.000
Transferencias de Capital	739.000
Del Sector Público	739.000
Gastos de Capital	69.689.000
Inversión Directa	67.230.000
Formación Bruta de Capital Fijo	64.418.000
Otros	2.812.000
Transferencias de Capital	2.459.000
Al Sector Privado	41.000
Al Sector Público	2.418.000
Resultado Financiero: (Déficit)	(12.436.000)

Cuenta Financiera

Fuentes Financieras

Disminución de disponibilidades	12.878.000
Venta de Acciones y Participaciones de Capital	5.551.000
Venta de Valores que no otorgan propiedad	7.049.000
Rescate de prestamos	33.903.000

Disminución de otros Activos Financieros	1.320.000
Incremento de Depositos a la Vista	3.613.000
Captaciones de Depositos de Ahorro y a Plazo Fijo	905.000
Obtención de prestamos	20.905.000
Incremento de otros pasivos financieros	9.037.000
Variación del Patrimonio	11.343.000

Total Fuentes Financieras	107.304.000
----------------------------------	--------------------

Aplicaciones Financieras

Incremento de Cuentas a Cobrar	3.380.000
Adquisición de Acciones y Participaciones de Capital	1.336.000
Adquisición de Valores que no otorgan propiedad	15.172.000
Concesión de prestamos	46.162.000
Disminución de Cuentas y Efectos a Pagar	7.338.000
Amortización de Prestamos	20.795.000
Conversión de deudas de largo plazo en corto plazo (Disminución)	123.000
Variación del Patrimonio	562.000

Sub-Total	94.868.000
Déficit Financiero	12.436.000

Total Aplicaciones Financieras	107.304.000
---------------------------------------	--------------------

**se terminó de Imprimir en el mes de Noviembre de 1989
en los Talleres Gráficos La Tradición.
Paraguay 867 Local R. Buenos Aires - Argentina**