

EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO

*Carlos Chong Campusano*¹

Uno de los elementos más sensibles dentro del proceso presupuestario corresponde a la fase de ejecución, la que sin embargo, no parece ser la de más interés en la investigación académica, en comparación con la cantidad de investigación e información existente en relación al tema de la determinación, discusión y aprobación del presupuesto. Este capítulo se centrará en los aspectos centrales de la ejecución, sus instrumentos, normativas vigentes, flexibilidad en su ejecución y otros problemas que pueden derivar de ejecutar el plan expresado financieramente en el presupuesto.

Un profesional o especialista en administración financiera pública debe necesariamente entender y conocer el proceso de ejecución presupuestaria de su país para ser efectivo en sus labores. El caso chileno no es la excepción. Una serie de aspectos esenciales acerca del marco de análisis, las etapas de ejecución, las formas de revisión y ajuste de las estimaciones iniciales, los problemas que estos pueden ocasionar en el funcionamiento de las instituciones, el tipo de información que deben disponer para el control y la transparencia del gasto público, los ajustes y la forma de estimular el “buen gobierno” mediante una adecuada administración de los recursos financieros, entre otros aspectos son necesarios de considerar dentro de la preparación de los administradores financieros. Este capítulo revisará estos aspectos y nos acercaremos a la posición adecuada para enfrentar los temas específicos de mayor relevancia.

Primero es necesario hacer algunas precisiones conceptuales. El presupuesto, como ya hemos visto, es una ESTIMACIÓN. Esto que parece evidente, es la base para comprender la importancia de la fase de ejecución. El presupuesto conceptualmente no se trata de un sistema de tipo contable que recopile información económica y financiera efectiva. La ejecución es el proceso mediante el cuál esta estimación se transforma en hechos económicos efectivos y las estimaciones se transforman en flujos reales y saldos que luego se consolidan en balances presupuestarios y en registros contables. Partimos, entonces, con esta primera diferenciación. El presupuesto es solo una estimación que debe concretarse mediante la acción de los órganos de la administración en hechos económicos reales. Idealmente, esta estimación financiera será certera respecto a lo que sucede en los hechos pero es inevitable que existan diferencias entre lo planificado y lo posible en la realidad, por lo cuál se prevén una serie de mecanismos preestablecidos que deben asumirse para enfrentar estos imprevistos, de manera que hagan operativo el funcionamiento de las instituciones y a la vez se sirvan los objetivos de un presupuesto, evitando de paso algunas distorsiones que ya se analizaran en el capítulo de economía política aplicada al presupuesto público.

La ejecución del presupuesto en la práctica se realiza mediante una serie de acciones de compra, pagos, transferencias y otras que revisaremos en detalle en los siguientes capítulos. Sin embargo, desde el punto de vista financiero estas acciones solo tienen un valor de ejecución en la medida que se han registrado en la forma prescrita por el procedimiento financiero y contable. Es decir, para pasar de una mera estimación financiera a la prestación de servicios públicos mensurables en términos financieros nos debemos remitir al uso de procedimientos financieros. El foco de análisis del proceso de ejecución presupuestaria desde la perspectiva financiera son los procedimientos asociados, los que tienen efectos y alcances distintos que debemos revisar para facilitar el análisis e interpretación de los estados financieros y estandarizar su discusión.

¹ Instituto de Asuntos Públicos, Universidad de Chile. Administrador Público, Diplomado en Gobierno y Gerencia Pública y Magíster © en Gobierno y Gerencia Pública.

Por otra parte, la ejecución del presupuesto requiere de un determinado instrumental para facilitar la disposición de efectivo por parte de las instituciones (transformando la mera estimación y registros de información en efectivo tangible que luego es transformado en bienes, servicios, sueldos, subsidios, etc.) y programar esta estimación incorporando la variable de tiempo e informando a la autoridad fiscal y contralora respecto al avance de actividades y de su ejecución financiera. La función de estos informes es también informar a la comunidad y a la sociedad civil respecto al avance del gasto, su contenido, alcance, tamaño, etc. Estos son los aspectos esenciales que revisaremos en este capítulo.

1. LA ESTRUCTURA DE CUENTAS ²

La estructura de cuentas es la forma en como se registran los hechos económicos en las cuentas presupuestarias y contables, de manera que es el marco de análisis y evaluación de la política fiscal. La ejecución del presupuesto en términos financieros es definida en la práctica por la estructura de cuentas que se adopte. El Fondo Monetario Internacional, en un esfuerzo por armonizar el sistema de cuentas nacionales con los sistemas de registro del gasto público, particularmente el de la categoría gobierno central y general, ha editado el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001 (EFP), cuyo contenido es el estándar en la materia. De esta forma, tanto los indicadores de efecto del gasto público en las cuentas nacionales (crecimiento, demanda agregada, nivel de tributación, etc.) como las comparaciones internacionales necesarias para la información financiera general se facilitan al utilizar un mismo sistema de estructura de cuentas. Chile ha adoptado la implementación de estas medidas en un trabajo desde el año 2001, y cuya manifestación más notoria han sido las modificaciones al clasificador presupuestario en el año 2005.

Técnicamente, la estructura de cuentas es la ecuación de identidad de los aspectos financieros que se registran en los estados presupuestarios y que se logra mediante el uso de procedimientos y normas que aseguran su cumplimiento.

La estructura de cuentas propuesta por el FMI consiste básicamente en que todos los datos que se registran pueden ser **FLUJOS** o **SALDOS**. Los flujos son “expresiones monetarias de acciones económicas en las que participan las unidades y otros eventos que afectan a la situación económica de las unidades” (EFP). Rescatamos de esta definición dos hechos esenciales que afectan la ejecución presupuestaria. Primero, que las acciones económicas deben expresarse en términos monetarios, lo que no significa que se excluyan las operaciones no monetarias como veremos más adelante, sino que se deben expresar en términos monetarios todas las transacciones. Lo segundo es que no solo se deben registrar las acciones económicas, sino además los eventos que afectan la situación económica de las unidades. Estos dos elementos son los que permiten hacer una distinción analítica que explicaremos más adelante. Los saldos, por su parte, “denotan la tenencia de activos y pasivos de una unidad en un momento dado y el consiguiente patrimonio neto de la unidad, que es igual al total de activos menos los pasivos”. En términos de ecuación que permiten realizar análisis posteriores, se derivan de esta definición:

$$\text{Saldo} = \text{Patrimonio Neto}$$

$$\text{Saldo} = \text{Activos no financieros} + \text{Patrimonio financiero neto}$$

$$\text{Saldo} = \text{Activos Financieros} - \text{Pasivos.}$$

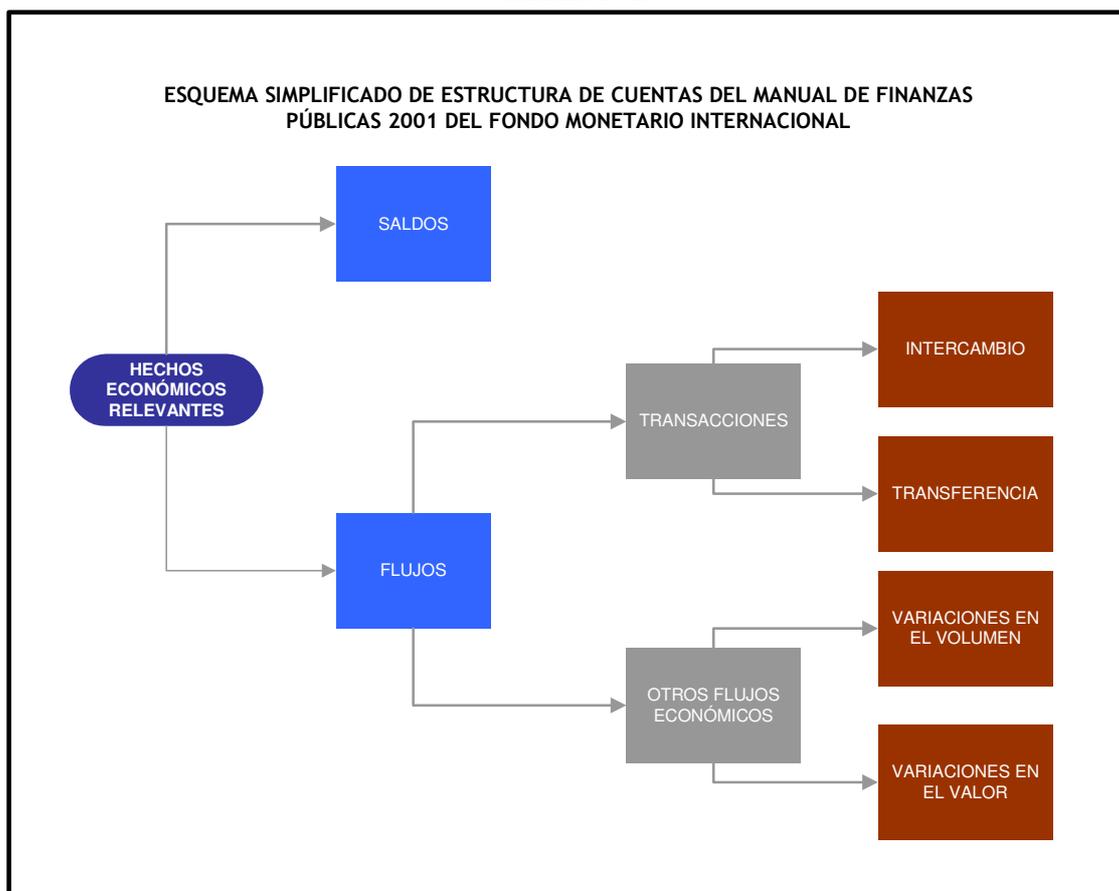
Lo esencial de la estructura de cuentas de las EFP es la siguiente ecuación de identidad (es decir que el único valor posible es el verdadero):

$$S_1 = S_0 + F \quad (\text{ec.1})$$

donde, S_1 y S_0 corresponde a los saldos al final y el comienzo de un período contable y F en valor neto de todos los flujos del período que afectaron ese saldo. Como puede apreciarse el principio que resguarda esta identidad es que los saldos y los flujos están completamente **INTEGRADOS**. Es decir, cualquier variación entre saldo inicial y el final debe estar completamente explicada por el flujo dentro de ese período.

² Este punto es desarrollado sobre la base del Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas 2001 del Fondo Monetario Internacional. Más información se encuentra en www.imf.org

Cuadro N°1



Como se aprecia en el cuadro 1, los componentes de la estructura propuesta derivan en tipos específicos de acciones económicas. Si bien los saldos pueden ser solo clasificados respecto al momento de su análisis, como saldo de apertura y de cierre, los flujos se clasifican en transacciones u otros flujos económicos que a su vez derivan en diversos tipos de movimientos.

Los flujos son la expresión práctica de la ejecución presupuestaria. De acuerdo con el FMI los flujos reflejan la “creación, transformación, intercambio, transferencia o extinción de valor económico”.

Todos los flujos pueden clasificarse como **TRANSACCIONES** o como **OTROS FLUJOS ECONÓMICOS**. Las transacciones implican una interacción entre dos unidades, donde hubo consentimiento y conocimiento previo de ellas. No necesariamente la transacción debe ser voluntaria, dado que en casos como la obligación de pagar impuestos suele no ser voluntaria y corresponde a una aceptación colectiva. Igual sucede con la ejecución de decisiones judiciales, por ejemplo, que suelen no ser mutuamente voluntarias pero que se consideran igualmente como transacciones. En el caso de algunas transacciones, como la transferencia de materiales y suministros de las existencias a la producción, el consumo del capital fijo, y los cambios internos en las existencias, que se producen en forma interna dentro de una unidad se consideran igualmente transacciones por las EFP.

Las transacciones pueden ser intercambios o transferencias. El intercambio se produce cuando una unidad. Serían intercambios, las remuneraciones, las compras de bienes y servicios, la venta de vehículos o edificios, etc. La transferencia, en cambio, una unidad entrega un bien, un servicio, un activo o mano de obra y no recibe a cambio alguna de estas variables del mismo valor. Ejemplos de transferencias son los impuestos (pese a que algunos agentes pueden recibir una contraprestación por pagar estos impuestos), la entrega de subsidios, y las prestaciones de servicio social. Algunas operaciones como las ventas o compras subsidiadas tienen forma

híbrida, una porción de la operación corresponde a un intercambio y el resto a una transferencia equivalente al monto del subsidio.

La forma de registro es en términos monetarios, sin embargo algunas operaciones como el trueque, la remuneración en especie, los pagos en especie, o la transferencia en especie deben tener un registro monetario. Para valorar estas acciones, en general se debe utilizar el valor de mercado o el equivalente para bienes de similar calidad.

Asimismo, existen algunas transacciones que no se registran exactamente como están siendo aplicadas, sino que modifican las identificar claramente las acciones subyacentes. Estas modificaciones son el redireccionamiento, la partición y la reasignación. El redireccionamiento es necesaria cuando una unidad que participa de la transacción no participa de los registros contables por razones administrativas, situación que sucede por ejemplo con el pago de imposiciones por parte del empleador, pero que son de cargo del empleado. En este caso, los recursos que el gobierno paga a las instituciones provisionales son redireccionados hacia los empleados quienes luego se considera que hacen los pagos pese a que el desembolso es realizado por la institución gubernamental. La partición es la división de una sola transacción en dos o más partes para efecto del registro en las EFP. Por ejemplo, una compra de un inmueble a crédito, debería ser registrado en una parte por capital fijo y otra por los intereses. La reasignación se hace necesaria cuando una unidad actúa como agente de otra unidad, por ejemplo, recaudar impuestos para transferirlos en su totalidad a otra instancia gubernamental. En general el manual de EFP incluye una serie de explicaciones sobre algunos tratamientos distintos de las EFP y el Sistema de cuentas nacionales (SCN). A modo de resumen podemos señalar que las transacciones del SCN que no se registran en el sistema de EFP son las siguientes:

- Producción y distribución simultánea de bienes y servicios no de mercado.
- Producción de activos fijos fabricados pro cuenta propia y los costos de producir esos activos.
- Algunas transacciones vinculadas a sistemas de seguridad social del empleador que proveen prestaciones de jubilación y que están bajo administración del gobierno general.
- Transacciones que reflejan la reinversión de utilidades de la inversión extranjera directa.

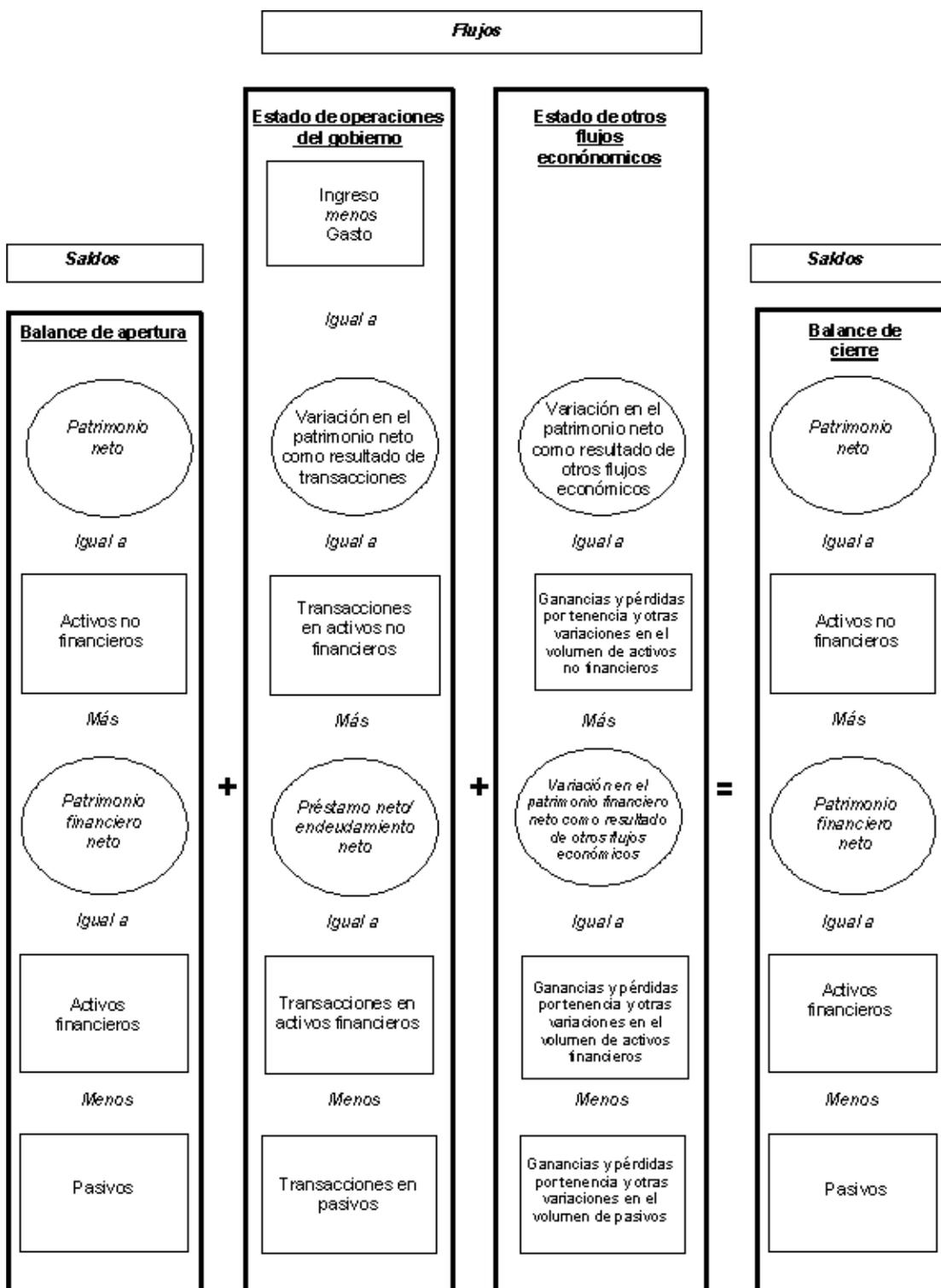
Los otros flujos económicos pueden ser variaciones en el volumen o valor de un activo o pasivo que no son resultado de una transacción. Las **variaciones en el volumen de activos** se clasifican en tres grupos:

- **Añadir o retirar del balance un activo o pasivo existente sin que varíe su cantidad o calidad.** La principal razón es la variación del valor de mercado de un activo, sea por un factor de precios relativos actuales o de tecnología que pueden incrementar el valor o disminuirlo. Por ejemplo, un yacimiento de minerales puede pasar a ser económicamente explotable gracias a un aumento relativo de precios o a un progreso tecnológico relevante, o un edificio puede perder su justificación económica antes de ser concluido y el activo parcialmente construido es abandonado.
- **Variaciones de cantidad o calidad de los activos,** porque son descubiertos, creados, destruidos, cancelados o incautados por una unidad a otra unidad. Tenemos como ejemplo, el aumento de cantidad de bosques y reservas de pesca por crecimiento natural, cambio del uso de suelo, incautación de activos por incumplimiento de impuestos, etc.
- **Variaciones por reclasificación,** caso en el cuál el patrimonio neto no sufre variaciones. Ejemplo, el cobro de precios económicamente significativos por servicios que antes eran gratuitos, adquiriendo la institución el carácter de corporación pública, pasando del Gobierno General al de empresas públicas no financieras.

Las variaciones en el valor de los activos y pasivos se producen por la tenencia de éstos, y son resultado de las variaciones de los precios, incluida las derivadas de variaciones del tipo de cambio y ocurre por el simple paso del tiempo sin mediar transformación alguna.

El cuadro N°2 refleja un resumen de la integración de flujos y saldos propuesta por la estructura de cuentas del sistema de EFP.

Cuadro N°2 Esquema de integración de Flujos y Saldos en el sistema de EFP-FMI 2001



Fuente: www.imf.org

2. EL PROCESO DE EJECUCIÓN

Después de la aprobación de la Ley de Presupuestos por el Congreso, usualmente se consideran seis etapas principales en el proceso de ejecución:

a. DISTRIBUCIÓN (REQUERIMIENTO)

Una vez que el presupuesto es despachado por el Congreso y transformado en Ley por el Presidente de la República, los ministros mediante Decretos de sus respectivas carteras se “apropian” de estos recursos y los distribuyen dentro de los ítems y asignaciones de acuerdo a las limitaciones de flexibilidad. Usualmente esta autorización legal es por un período de un año, aunque existen algunas excepciones en países pequeños (generalmente del grupo de ex colonias europeas) donde los períodos de autorización de la Ley para hacer uso de los recursos es mensual o semestral.

Asimismo, en la mayoría de los países, los recursos que no fueron gastados en el año anterior y que fueron parte de su presupuesto anual no pueden ser traspasados automáticamente al año siguiente, sino que requieren de una autorización especial de la autoridad fiscal. En esta situación pueden estar los recursos que ya hayan sido considerados en cualquier fase salvo que no han sido pagados o registrados como percibidos (como en el caso de las transferencias no rendidas), por lo que en la práctica no significa necesariamente un Saldo de Caja entendido desde el punto de vista contable y bancario. En Chile este procedimiento se conoce como incorporación de Saldo Inicial de Caja y debe ser autorizado mediante Decreto del Ministerio de Hacienda. En algunos países como Italia, Japón, Nueva Zelanda y Estados Unidos, los compromisos que no pudieron ser pagados efectivamente dentro de un año, automáticamente quedan disponibles al año siguiente para cumplir con estas obligaciones pendientes. No obstante, la regla es que los recursos no gastados en un año deban ser autorizados en forma global por la autoridad fiscal, independiente de la razón o uso que se le pretenda dar. Asimismo, en algunos países de la OECD se pone énfasis en la efectividad de las agencias públicas, y por tanto, se disponen de presupuestos específicos para proyectos que trascienden el período anual, permitiendo una planificación multianual de actividades y evitando la instancia de autorización o requerimiento anual. Sin embargo, el creciente interés por la disciplina fiscal suele ser más influyente en el diseño de los procesos y, por tanto, el requisito de autorización para el “arrastré” de recursos no gastados en un período se constituye como parte general del proceso. Una revisión más a fondo respecto al alcance económico de esta etapa se hará en la revisión de la estructura de cuentas.

b. COMPROMISO

Esta etapa se concreta cuando una obligación futura a pagar es tomada por la institución. Existen una serie de definiciones respecto a lo que se entiende como compromiso, sin embargo, en general se entiende que se crea al momento de emitir una orden de compra, el contrato es firmado, o se aprueba y forma un acto administrativo que genera un efecto económico (Resoluciones o Decretos, por ejemplo), lo que implica que los bienes serán entregados o los servicios serán prestados, y que posteriormente llegará algún comprobante que será pagado. Un buen sistema presupuestario debe mantener y monitorear los datos de compromiso particularmente porque en definitiva rebajan las autorizaciones vigentes y porque al menos la mayor parte de ellos se reflejará en pagos y movimientos de caja, lo que genera importantes implicaciones en programación financiera. Sin embargo podemos mencionar algunos aspectos que complican el uso de esta información como base para la toma de decisiones:

- La existencia del compromiso no asegura que la autoridad fiscal disponga de los recursos efectivos (caja) para efectuar su pago o que no existan inconvenientes posteriores con los proveedores de bienes o servicios que impidan su pago efectivo. Esto es especialmente

claro en países en que el proceso de pago es centralizado por agencias principales o con una organización de la administración del gasto público muy precaria, lo que provoca situaciones en que los proveedores no tienen sus pagos garantizados.

- La naturaleza del compromiso varía de acuerdo a la clasificación presupuestaria del gasto. En muchos casos, el compromiso es seguido por un único movimiento de caja que lo ejecuta. En otros casos, como el pago de intereses anuales por préstamos internacionales, el compromiso no se concreta en pagos secuenciales que pueden ejecutarse en varios períodos y en varias ocasiones.
- El compromiso no asegura que el pago se va a realizar dentro del mismo año fiscal, especialmente cuando se trata de gastos asociados a proyectos de inversión que suelen exceder el período fiscal anual.
- En algunos países, el compromiso es entendido como una “reserva” de recursos presupuestarios, es decir una distribución de recursos para fines de las unidades o centros de responsabilidad para financiar tareas o programas futuros. Esta acción claramente no es un compromiso en los términos que aquí hemos definido. Es común apreciar que conceptualmente se confunde la etapa de compromiso con la de requerimiento.

c. VERIFICACIÓN (DEVENGADO)

Esta etapa se concreta al momento que los bienes han sido entregados total o parcialmente de acuerdo con el contrato o el servicio ha sido entregado y la factura o comprobante ha sido recibido. Generalmente la institución que ha comprado o recibido el servicio debe visar el comprobante o factura, esto es, señalar la total conformidad respecto a la calidad, cantidad y oportunidad de entrega de los bienes o servicios. La factura en esta etapa se entiende como una obligación del sector público en términos contables, y por tanto, tiene un efecto contable significativo. No obstante, si bien es una obligación contable, aún no significa que exista una obligación de pago efectiva, dado que, por ejemplo, las condiciones contractuales pueden establecer períodos de 30 o 60 días para el pago efectivo de las facturas recibidas.

d. ORDEN DE PAGO

Corresponde al acto de solicitar el pago efectivo por parte de las unidades responsables, una vez que se han cumplido las etapas o fases anteriores. Esta etapa tiene diferentes significancias de acuerdo al sistema prevaleciente. En los sistemas en que el pago y manejo de cuentas corrientes están centralizados a nivel de gobierno Central tiene una gran importancia, ya que su funcionamiento representa el total de los sistemas de pago del sector público. En otros sistemas, como el chileno, en que la administración de Tesorería funciona de manera descentralizada a través de cuentas subsidiarias que se consolidan a nivel bancario, y por tanto, los procedimientos de orden de pago son del tipo que mejor responda a las posibilidades propias de cada institución y las exigencias de resguardo del patrimonio público. Por lo anterior, esta etapa se caracteriza por la serie de revisiones que los responsables de la emisión de pagos hacen de la etapa de verificación anterior. En el sistema chileno, la auditoría ex - ante corresponde a los responsables de la administración de la cuenta corriente y los registros presupuestarios y la auditoría ex - post a la Contraloría General de la República y auxiliariamente a los Auditores Internos.

e. PAGO

En esta etapa se concreta el pago efectivo del comprobante o factura, sea mediante efectivo, cheque bancario o transferencia electrónica. Algunos sistemas tienen un pago mediante una cuenta única y sus subsidiarias administradas por las distintas instituciones, o en otros, se realizan mediante la operación de Bancos Comerciales con cuentas tomadas a nombre de las instituciones individualmente. Esto puede traer algunos inconvenientes para conciliar las cuentas a nivel agregado.

f. CONTABILIDAD

Los movimientos de caja y los hechos económicos relevantes son registrados por completo en libros basados en reglas contables que establecen un determinado sistema de registro.

Para registrar los flujos se utiliza la **contabilidad por partida doble**, que da lugar a dos partidas de igual valor llamadas crédito y débito. Un débito es un aumento del activo, una disminución del pasivo o una disminución del patrimonio neto. Un crédito es una disminución de un activo, un incremento del pasivo o del patrimonio neto. El balance contable recoge los activos, los pasivos y el patrimonio neto de la unidad, el que debe estar enmarcado en la identidad básica de la contabilidad en general que es:

$$\text{Activos} = \text{Pasivos} + \text{Patrimonio Neto} \quad (\text{ec.2})$$

El sistema de partida doble resguarda que esta identidad se mantenga, sin embargo, nos ocupa un tipo particular de contabilidad que es la Gubernamental, definida como “el conjunto de normas, principios y métodos de registro, que tienen por finalidad informar y controlar los ingresos, gastos, costos y demás operaciones económico-financieras del Estado”. Su finalidad y objetivo es posibilitar la entrega de **información oportuna y resultados fidedignos** a las autoridades del país u otros usuarios, para facilitar el control y la **toma de decisiones** logrando una **coordinación** e integración entre programación, administración e informes financieros.

En el caso chileno, de acuerdo a lo dispuesto en la Constitución Política del Estado y en el D.L. N° 1.263, del año 1975, (Ley orgánica de Administración Financiera del Estado) le corresponde a la Contraloría General de la República, llevar la Contabilidad de la Nación.

Si bien los principios y aspectos prácticos de la Contabilidad Gubernamental se revisan más adelante, para efectos de la ejecución presupuestaria nos interesa adelantar que su registro implica la fase de ejecución final de los recursos y la expresión financiera de su materialización. Como ya mencionamos, esto implica la aplicación de determinados procedimientos financieros y contables, que en este caso deben resguardar la identidad señalada en la Ec. 2. Para este fin, el desarrollo del sistema de contabilidad se sustenta para los efectos normativos, en una estructura funcional, representada por la siguiente igualdad contable:

$$\text{Recursos} = \text{Obligaciones} \quad (\text{ec. 3})$$

Los recursos (o activos) son la **Ejecución Presupuestaria de Ingresos** o Ingresos presupuestarios por cobrar, los **Fondos** o disponibilidades en cuentas corrientes, en efectivo, o en poder de terceros por rendir cuenta y los **Bienes**, sean de uso, Financieros u otros.

Las Obligaciones en tanto, son la **Ejecución Presupuestaria de Gastos** o Gastos presupuestarios y cuentas por pagar, la **Deuda** (Pública, Corriente u otra) y la **Participación del Estado**, que incluye el Patrimonio, los Gastos de gestión y los Ingresos de gestión.

La relación entre presupuesto y contabilidad está dada por tres componentes básicos de información presupuestaria, que de acuerdo a las normas de EFP deben tener un tratamiento mediante procedimientos contables para completar el proceso de ejecución que estamos describiendo. En términos básicos estos componentes son de tipo **económico** (consumo de materiales, adquisición de bienes físicos, actualización y depreciación de bienes físicos y otros), **financiero** (endeudamiento a corto plazo y sobregiro de la cuenta única fiscal) y de **caja** (disponibilidades al inicio del ejercicio, Ingresos del ejercicio y egresos del ejercicio). La identificación de estos componentes en el presupuesto y su correcto registro contable es el requisito indispensable para una adecuada ejecución financiera en los términos que hemos descrito.

Una vez que hemos identificado el flujo, es necesario determinar el momento en que ocurrió la transacción para registrar los movimientos dentro de un período contable. Un problema que nos ocupa en este punto es que el momento en que se inicia la transacción y su conclusión definitiva suele estar mediada por un lapso de tiempo que tiene un efecto en los registros. Por ejemplo, las compras mediante licitación públicas requieren de una larga tramitación y registros, firma del contrato y ratificación del acto administrativo, el plazo que requiera en vendedor para fabricar y enviar el pedido, las revisiones de conformidad, la orden de pago, la confección del cheque y su entrega, el depósito por parte del vendedor y finalmente su cobro, y aún así es posible que la transacción no haya terminado por efecto de operar eventuales garantías. Cada uno de estos momentos puede considerarse económicamente pertinente, pero el sistema de EFP exige que se determine uno solo como válido para el registro. Esto da origen a cuatro bases de registro contable:

- **Base Devengado:** Los flujos se registran cuando se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue el valor económico. Es decir, el registro es independiente del momento del cobro o la recepción de los recursos asociados.
- **Base Vencimiento de Pago:** Se registra en el último momento en que pueden pagarse sin incurrir en gastos adicionales o sanciones. Si se paga antes, en el momento del pago efectivo.
- **Base compromiso:** Los flujos se registran cuando se compromete una transacción, que suele coincidir con la emisión de una orden de compra.
- **Base Caja:** Los flujos se registran cuando se recibe o se desembolsa efectivo.

El FMI mediante ha estimulado el uso de de la Base devengada. Las razones principales de usar este sistema pueden resumirse en cuatro. Primero, exige de los administradores poner mayor atención a áreas y materias que no han tenido suficiente desarrollo, tales como el cálculo de la depreciación física, y por tanto, tener una información más exacta sobre el costo real del funcionamiento de las instituciones. En segundo lugar, este tipo de contabilidad es más parecida a la que se efectúa en el sector privado, y por tanto, es más fácil valorizar servicios que pueden ser competitivos o eventualmente privatizados. Tercero, dificulta la posibilidad de efectuar atrasos intencionales en los registros contables para permitir financiamiento del período siguiente, cuestión que desarrollaremos más adelante. Finalmente, un sistema contable de base devengada es similar a la medición de las cuentas nacionales donde los registros no consideran el pago de los bienes sino valorizan su producción y valor real. A pesar de estas ventajas, este tipo de contabilidad es más complicada de efectuar, además de ser una forma más compleja de administrar y, en consecuencia, no es apropiada para muchos países en vía de desarrollo.

Cuadro N°3 Resumen de características de etapas de Ejecución vigentes en Chile

ETAPA	DESCRIPCIÓN
Apropiación	Se dicta la Ley de Presupuesto y los servicios mediante un decreto distribuyen estos recursos entre los distintos aspectos del clasificador.
Compromiso	Contrato firmado, Orden de Compra emitida o Resolución o Decreto firmado y tramitado.
Devengo	La factura o comprobante es recibido, el trabajo es verificado por completo o el abastecimiento es entregado a satisfacción.
Orden de pago	Ordenes de pago son emitidas y se confeccionan los cheques o transferencias asociadas.
Pago	El instrumento de pago es cancelado.
Contabilidad	Las transacciones son registradas en contabilidad completa y consolidada en una Contabilidad única por la Contraloría General de la República. A instancia de organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional, se ha implementado un sistema de base devengada y un importante sistema de información en línea denominado SIGFE ³

³ Sistema de Información para la Gestión Financiera del Estado.

3. AJUSTES Y PROCEDIMIENTOS EXCEPCIONALES EN LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO

Pese a que hemos revisado el proceso estándar de seis etapas de ejecución presupuestaria, muchas veces existen problemas que impiden su normal funcionamiento. Es común y muy posible que dentro de un año, tanto los planes como las posibilidades de los países obliguen a efectuar cambios en las estimaciones realizadas en el presupuesto aprobado por el Congreso y ya apropiado por los órganos de la administración, como por ejemplo eventos de desastre natural, plagas, guerras o invasiones, etc. Muchas de estas revisiones y correcciones son deseables, pero un exceso de cambios y revisiones de los ítems aprobados originalmente o el uso excesivo de suplementos o rebajas pueden causar efectos negativos e indica en la mayoría de los casos un relajamiento de la disciplina fiscal. Para efectos de análisis, los dos principales procedimientos de ajuste son las reasignaciones y los suplementos. Entenderemos por reasignaciones aquellas modificaciones al presupuesto que significan cambiar de un tipo de gasto o ingreso a otro, sin afectar el nivel de gasto o ingreso conjunto. El suplemento o rebaja, en tanto, implica cambios que incrementan o disminuyen los niveles de gasto global.

Como mencionamos existen múltiples razones por las que un presupuesto requiera ser modificado. Por ejemplo, un proyecto de inversión que requiere comenzar a ser ejecutado en la primavera en vista de las condiciones estacionales y que por razones climáticas debe postergarse hasta el año entrante coincide con la necesidad de reforzar otro proyecto que significa ahorros de mediano plazo importantes si se aceleran los pagos, los recursos y la intensidad de la inversión. Para casos como éste, y como muchos más, la misma ley establece las posibilidades de modificaciones, que usualmente se permiten dentro de una categoría similar de gasto (por ejemplo, dentro de pagos estimados para servicios básicos, como electricidad y gas), y no son permitidos entre distintas categorías de gasto o entre programas diversos (por ejemplo, incrementar gasto corriente a cambio de rebajas en los gastos de personal). Más adelante revisaremos la situación de Chile en particular en esta materia, sin embargo, podemos enunciar algunas ideas respecto a la inconveniencia de las reasignaciones como práctica común:

- a. Un nivel excesivo de reasignaciones es signo de una mala planificación y de un proceso presupuestario que no cumple con los objetivos básicos para los que se crea.
- b. El uso de reasignaciones para incrementar especialmente un tipo de gasto (por ejemplo, el gasto en personal) implica que la clasificación presupuestaria no es útil.
- c. Algunas veces las rebajas autorizadas de un ítem para financiar otro no financian el total de crecimiento real de otros gastos, por lo que se generan incentivos a gastar más de lo autorizado con la idea de que siempre existirán saldos globales que permitirán financiar los excesos y, por tanto, se pierde todo control y efecto del proceso presupuestario en general.

La otra forma de revisión del presupuesto anual y que afecta la ejecución es el uso de suplementos financiados con aporte fiscal directo (traspaso del Tesoro público) o desde otros servicios que ven afectado su nivel de ingreso por decisión de la autoridad fiscal que los reasigna. El principio básico del presupuesto es que estos suplementos no serán necesarios si es que la formulación está correctamente realizada y cualquier gasto no previsto se cubre con las provisiones de recursos para contingencias que usualmente se consideran en los presupuestos globales. En general, los temas a considerar en el tema de suplementos presupuestarios son los siguientes:

- a. Los gastos presupuestarios y el gasto público en general es aprobado por un poder distinto al que lo ejecuta y variar su decisión para realizar transacciones que están fuera de lo aprobado no fomenta el espíritu del proceso en un Estado de derecho.

- b. Implica que el responsable de la política fiscal no es suficientemente claro en el alcance de las medidas de disciplina fiscal. Es necesario que en los casos que amerita un efectivo cambio de la estructura de gastos o ingresos proyectados, se privilegie la reasignación acotada desde programas no prioritarios, generando una situación de traspaso antes que una de suplemento.
- c. En general el suplemento no está definido como un acto permitido por la regulación fiscal por estar asociado al financiamiento de gastos no provistos en la Ley de Presupuestos. Es sabido que gastar por sobre lo autorizado para presionar por la obtención de suplementos es una situación ilegal en prácticamente todos los sistemas fiscales del mundo, y por tanto, es una conducta no deseada que debe ser castigada y no promovida.
- d. Los suplementos deben ser aprobados en períodos definidos y acotados dentro del año. En algunos casos, este período corresponde al inicio del año fiscal y se realizan con cargo a los fondos de contingencia que el presupuesto global considera para este tipo de casos. De esta forma se limitan las posibilidades de excesos y estímulos a los administradores financieros para flexibilizar sus opciones frente a presiones internas o externas por mayor o distintos niveles de gasto a los ya aprobados. En otros casos, y con el mismo objeto, se retrasan las autorizaciones de suplementos de manera que si bien existe un respaldo presupuestario al término del año, usualmente los recursos efectivos no logran ser entregados y obligan a un traspaso bajo la forma de Saldo final al año siguiente, oportunidad en que estos recursos pueden ser rebajados de las autorizaciones correspondientes para ese año.

4. PRINCIPALES PROBLEMAS QUE AFECTAN LOS PROCEDIMIENTOS DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

En general, la gestión financiera en general y la ejecución presupuestaria en particular puede verse afectada por algunos problemas que es necesario señalar:

- **Exceso de procedimientos excepcionales** a la norma que generan presión sobre las variables financieras y en el orden de los procedimientos que las ejecutan. Este fenómeno es particularmente propio de países en que por temor a la corrupción y en una medida de efecto inmediato incrementan los niveles de control hasta un punto en el que es difícil asegurar la oportuna ejecución financiera. En estos casos el proceso de ejecución tiene incentivos para generar procedimientos extraordinarios bajo el supuesto que en algunos casos deben hacerse excepciones frente a gastos urgentes que generalmente obedecen a temas políticamente sensibles. Hasta aquí no es problema aceptar este escenario. La dificultad proviene cuando se aprecia que el procedimiento de excepción pasa a ser la norma, afectando con ello tanto la disciplina fiscal como transgrediendo las normas de control que se promulgan para asegurar la probidad, además de prestarse para abusos por parte de los responsables que habiendo una excepción en el procedimiento ordenan compras o pagos en forma previa a la apropiación formal del presupuesto o al establecimiento del compromiso respectivo, y por tanto, sin un respaldo financiero efectivo de poder cumplir con la obligación que está contrayendo. Esto contribuye al crecimiento de los ajustes presupuestarios ya que en la mayoría de las veces estos gastos no han sido considerados dentro de las programaciones anuales de actividades y, por lo tanto, son gastos que no estaban consignados originalmente en el presupuesto. En algunos casos, comúnmente en Europa y en países de tradición de Estado de Bienestar donde los gastos no previstos suelen ser justificables, el procedimiento de excepción tiene participación del Congreso que debe aprobar las partidas de suplemento dentro del marco de fondos contingentes que incluye el presupuesto general. En este caso, los mayores gastos no incluidos en el presupuesto se “congelan” en cuentas llamadas “pendientes” hasta que dentro del año obtienen la aprobación por parte del Congreso. Lo importante en este caso que la transparencia fiscal se logra mediante el uso exclusivo del presupuesto (con sus asignaciones completas y destinos claramente identificados) como instrumento de acción financiera del Estado, y el uso de los fondos de contingencia debe ser entendido como un procedimiento de excepción que nunca puede ser la regla para la gestión financiera de ningún órgano público.
- El uso excesivo de procedimientos de revisión, **incrementa la dificultad para conciliar las cuentas nacionales con las cuentas fiscales**. Los gastos que no están considerados en el presupuesto, pero que efectivamente se hacen mediante los procedimientos de excepción y se regularizan posteriormente, son contabilizados como del sector privado pese a que corresponden a gasto público.
- **Los procedimientos excepcionales dificultan la mantención de estados contables confiables y con información certera**. La demora de la regularización mediante el ajuste y errores en el registro en cualquier etapa de la ejecución (por ejemplo, comprometer menos de lo efectivamente requerido y luego por defecto de control o procedimientos extraordinarios autorizar pagos que lo exceden para ajustar luego, o viceversa, comprometer una mayor cantidad para asegurar un nivel de gasto “cómodo”) suelen ser los principales problemas para mantener una contabilidad completa y confiable.
- Otro problema de una ejecución basada en procedimientos extraordinarios es lo que comúnmente se conoce como “la bicicleta” (*arrears*, como se conoce en la literatura en inglés en la materia), que implica **retrasar los pagos efectivos y el registro de todo o una parte del proceso de ejecución en particular para dejar espacio a un mayor gasto financiable con**

recursos del próximo ejercicio. Si bien en una contabilidad de base devengada esta práctica es más difícil de realizar, dado que es necesario que no se genere ninguna obligación para que no sea registrada en la contabilidad y descontada de las disponibilidades presupuestarias, mediante acuerdos con el proveedor se pueden traspasar gastos al año siguiente sin reflejar ningún movimiento en la contabilidad, lo que es claramente irregular. Si esta práctica se hace periódica, los estados contables y presupuestarios nunca reflejan la información adecuada respecto a la realidad de los servicios, los que gastan más de lo aprobado en base a ingresos futuros inciertos. El problema reside en que el nivel de gasto que se ha incurrido con esta práctica es difícilmente medible por los sistemas contables y presupuestarios, y por tanto, solo podemos utilizar algunos indicadores proxy como por ejemplo la diferencia entre el nivel de facturas o documentos de pago recibidos y el monto de pagos realizados en un período, indicador que como vimos, no necesariamente señala que exista el uso de este irregular procedimiento de ajuste, el que sin embargo, puede darse por razones ajenas a las instituciones, por ejemplo, cuando un proveedor no envía la factura en el período acordado o entrega como parte de la oferta un período de pago que coincide o es posterior al inicio del año fiscal siguiente. Un verdadero ajuste de tipo bicicleta es cuando hay intención evidente de retrasar el pago, unas veces mediante acuerdos de pago retrasado con el proveedor (que usualmente incrementa el precio por este crédito), cuando deliberadamente no se paga una factura o documento de pago o cuando los responsables de emitir la orden de pago la mantienen en espera de la disponibilidad financiera. Además de los inconvenientes señalados que esta práctica genera, existen otras razones que pueden mencionarse dentro de la inconveniencia para el proceso de ejecución, particularmente, la mala información que entrega la contabilidad y el estado presupuestario para justificar una solución permanente a esta situación generando condiciones para su consolidación como practica común y que los planes de caja dejan de ser realistas y útiles y obligan a una programación formal y otra real, además de la dificultad para estimar el nivel de deuda flotante efectiva. La deuda flotante corresponde a la diferencia entre las ordenes de pago y el monto de pago efectivo, y corresponde al tiempo que hay entre la entrega de un cheque al proveedor de bienes o servicios al final del proceso presupuestario y su cobro efectivo. Sin embargo, cuando los organismos ejecutan fondos que aún no están aprobados en la programación financiera, deben necesariamente retrasar los pagos efectivos. Estos gastos retrasados no pueden considerarse como deuda flotante porque su situación ni siquiera ha sido regularizada en las fases previas al pago, y por tanto, hay un nivel de distorsión en la contabilidad y los estados presupuestarios.⁴

⁴ Una explicación más a fondo del uso de este procedimiento y sus efectos puede encontrarse en **DIAMOND, JACK Y SCHILLER, CHRISTIAN** (1993), "Government Arrears in Fiscal Adjustment Programs," in *How to Measure the Fiscal Deficit*, edited by Mario I. Blejer and Adrienne Cheasty.

5. INSTRUMENTOS DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

Desde el punto de vista operativo las fases del proceso se ejecutan en la práctica mediante las siguientes actividades:

a. *DESAGREGACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS, A NIVEL DE ÍTEM Y ASIGNACIÓN.*

Consiste en la apertura al nivel de ítem, asignación y gastos específicos, del presupuesto aprobado por el Ministerio respectivo. Se realiza mediante la elaboración de una Resolución Exenta.

b. *ELABORACIÓN DEL PROGRAMA DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA ANUAL.*

La elaboración de este programa de ejecución presupuestaria anual, permite priorizar los gastos propuestos en la formulación presupuestaria, ajustándolos a las cifras aprobadas y a las variaciones ocurridas desde que el presupuesto fue formulado; proponer el ritmo de ejecución del presupuesto, de acuerdo a la programación de los objetivos y metas a cumplir dentro del año; facilitar la ejecución del presupuesto, proporcionando una visión global de la oportunidad en que se deben comprometer los gastos y la fecha en que son necesarios los recursos de caja para cancelarlos; y proporcionar información para el control y evaluación del presupuesto y sus modificaciones.

El resumen del programa de ejecución presupuestaria, se refleja en un documento, cuyo modelo es el siguiente:

CLASIFICACIÓN				DETALLE	MESES DEL AÑO												TOTAL
SUBT	ÍTEM	ASIG	GASTO		E	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	
TOTAL GENERAL																	

En la confección del programa de ejecución presupuestaria anual, deben considerarse las características de cada tipo de gastos, su frecuencia y periodicidad, de tal manera que éstos reflejen las necesidades del Servicio.

c. *INCORPORACIÓN AL PRESUPUESTO VIGENTE, DE LOS SALDOS INICIALES DE CAJA, EXISTENTES AL 31 DE DICIEMBRE DEL AÑO ANTERIOR.*

Debido a que el ejercicio presupuestario, abarca desde el 1° de enero al 31 de diciembre de cada año, los recursos disponibles a la fecha de cierre, deben incorporarse al presupuesto del año siguiente.

Los saldos provienen de Disponibilidades de cuentas corrientes, Disponibilidades en efectivo (gastos menores y otros) y saldos de fondos puestos a disposición de otras entidades y que se encuentran pendientes de rendición de cuentas.

El uso de estos fondos debe ser propuesto por el Ministerio o Servicio al Ministerio de Hacienda, destinándose, preferentemente, a la cancelación de obligaciones pendientes del año anterior, a sus ítem de origen, cuando correspondan a fondos girados para finalidades específicas o a otros ítems, en el caso de que se hubieran cubierto los rubros indicados anteriormente, condicionado a la aprobación definitiva del Ministerio de Hacienda. En el caso que se efectúen reducciones presupuestarias en el año, estos saldos no son reasignados.

Para concretar este procedimiento, las unidades operativas, al cierre del ejercicio presupuestario deben confeccionar un balance, de los ingresos y gastos del período, determinando los saldos disponibles en caja y pendientes de rendición de cuenta.

Asimismo, calcularán los compromisos pendientes de pago, proponiendo al Ministerio o Servicio Público la distribución de los saldos, de acuerdo a su origen y destino, para su posterior incorporación al presupuesto y ejecución.

Esta proposición es consolidada a nivel nacional por el Ministerio y una vez aprobada por el Ministerio de Hacienda, se incorpora la modificación respectiva a los presupuestos de las unidades operativas, mediante Resolución de esta Secretaría de Estado.

d. ELABORACIÓN DEL PROGRAMA DE CAJA MENSUAL

El programa de caja mensual, es un complemento del programa de ejecución presupuestaria anual y tiene por objeto determinar las necesidades de fondos destinados a cubrir compromisos del mes siguiente.

Se elabora considerando las disponibilidades de caja que se estiman al término de cada mes, los ingresos a percibir en el período siguiente y los compromisos de pago existentes.

e. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO PROPIAMENTE TAL (INGRESOS Y GASTOS)

La ejecución de presupuesto implica 2 fases separadas e independientes, pero que están interrelacionadas y son complementarias: la Ejecución Presupuestaria de ingresos y la Ejecución Presupuestaria de Gastos.

En la *Ejecución Presupuestaria de Ingresos*, se registra y controla el derecho a percibir los ingresos aprobados en el presupuesto y su recepción efectiva. El principal rubro de ingresos del Servicio de Gobierno Interior es el Aporte Fiscal. Sin embargo existen otros, tales como "Venta de Activos", "Saldo Inicial de Caja", "Otros Ingresos", etc.

En la *Ejecución Presupuestaria de Gastos*, se compromete el presupuesto a través de la emisión de diversos documentos formales, se cancelan las obligaciones contraídas, registrándose contablemente las distintas operaciones. Entre estos documentos se pueden señalar los siguientes:

- Ordenes de Compra: Se utilizan para comprometer la adquisición de bienes o servicios, de acuerdo a los ítem del clasificador presupuestario vigente. Estas órdenes deben ser firmadas por los funcionarios responsables, que la autoridad respectiva designe para estos efectos, en el nivel regional y provincial.
- Resoluciones Exentas o con Toma de Razón: Se utilizan especialmente en compromisos relacionados con el subtítulo 21 "Gastos en Personal", tales como viáticos, horas extraordinarias, suplencias, asignaciones de traslado, etc. También son emitidas en la adjudicación de propuestas, aprobación de convenios, beneficio de Sala Cuna, arriendo de inmuebles, etc.
- Planillas: Para la cancelación de viáticos, horas extraordinarias y remuneraciones.
- Comprobante de Egreso: Respalda la entrega de cheques por cancelación de compromisos, o fondos puestos a disposición de terceros.
- Rendición de Cuentas: Por concepto de gastos menores u otros fondos a rendir, puestos a disposición de terceros.
- Informes de ingresos, egresos y saldos de fondos recibidos de terceros: Corresponde a informe obligatorio por fondos recibidos en "administración" (cuenta complementaria).

f. CONTROL Y REGISTRO PRESUPUESTARIO DEL PRESUPUESTO VIGENTE Y OPERACIONES DE INGRESOS Y GASTOS

Tiene por finalidad cautelar la correcta administración de los recursos, en el logro de los fines propuestos y proporcionar información actualizada.

Deben existir diversos niveles de control y registros presupuestarios:

- Registro global del presupuesto inicial de ingresos y gastos y sus modificaciones, desagregado de acuerdo a los ítems señalados e los documentos aprobatorios del presupuesto.
- Registro de la ejecución presupuestaria de ingresos.
- Registro de la ejecución presupuestaria de gastos.

g. RENDICIONES DE CUENTAS MENSUALES E INFORMES DE FONDOS RECIBIDOS EN "ADMINISTRACIÓN" (CUENTAS COMPLEMENTARIAS)

La rendición de Cuentas es un proceso incorporado dentro del Sistema de Control Financiero y consiste en la emisión periódica y mensual (cada día 8 del mes siguiente) de dos tipos de informes que permiten ejercer un control financiero, económico y programático de la situación financiera de las distintas unidades identificadas presupuestariamente. Estos informes son el Balance de situación Financiera y Presupuestaria (de carácter contable) y el Informe de Ejecución Presupuestaria (de carácter presupuestario).

En el caso de unidades operativas de carácter centralizado, los informes de ejecución presupuestaria y el Balance de situación financiera y Presupuestaria deben ser emitidos al nivel central dentro de los 5 primeros días de cada me. Para ello, deben preparar los antecedentes para confeccionar las rendiciones de cuentas del período anterior, con los antecedentes de respaldo de ingresos y gastos y los registros contables de las operaciones ocurridas en dicho lapso.

h. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Hay que distinguir dos tipos de modificaciones:

- *Modificaciones de ítem y asignaciones del subtítulo 22 "Bienes y Servicios de Consumo", que no impliquen aumentar los valores máximos de glosas incluidos en este rubro:* Estas reasignaciones pueden efectuarse internamente en unidad operativa, sin sobrepasar el total aprobado al Subtítulo 22. Estas modificaciones se realizan mediante Resolución Exenta.
- *Modificaciones que aumentan las glosas o los valores aprobados a nivel de subtítulos, ya sea por suplementos, trasposos, saldos iniciales de caja, otros ingresos, etc.:* Estas modificaciones deben ser planteadas al nivel central, para su canalización al Ministerio de Hacienda, o resolución directa, según sea el caso. Por razones de programación presupuestaria, es conveniente que las modificaciones que se soliciten sean planteadas a contar del segundo semestre, cuando existan suficientes antecedentes para evaluar la gestión presupuestaria del período, se exceptúan de esta situación, aquellos casos que, por su naturaleza imprevista, requieran solicitarse de inmediato.

i. CIERRE DEL EJERCICIO PRESUPUESTARIO ANUAL Y EVALUACIÓN.

Con esta actividad concluye el ejercicio presupuestario. Consiste básicamente en analizar en detalle cada uno de los ítem de ingresos y gastos, verificando los saldo y los antecedentes que respaldan dichas cifras, los compromisos pendientes de pago y los ajustes contables para reflejar situaciones específicas que se hayan detectado.

La evaluación presupuestaria anual considera un análisis de los objetivos planteados para lograr en el ejercicio presupuestario, lo realmente obtenido, los déficit o superávit del período y las causas que explican las variaciones ocurridas en el año.

6. ASPECTOS NO FINANCIEROS DE LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

Además de los efectos financieros que hemos revisado, el proceso de ejecución presupuestaria aporta de manera directa a otros aspectos fundamentales de la gestión pública. Tradicionalmente, la ejecución del presupuesto en particular, y el presupuesto en general, cumple una función fundamental en el apoyo de reformas administrativas y políticas del sector público, y desde el punto de vista macroeconómico promueve el empleo eficiente de recursos y el crecimiento económico sostenible. Sin embargo, desde hace un tiempo ha crecido una mayor conciencia de cuestiones de “mejor gobierno” que ha concentrado su interés en evaluar el aporte del presupuesto a incrementar la eficacia de sector público, la transparencia, y la responsabilidad mediante el incremento de lo que se conoce como **accountability**, concepto que implica la propiedad de un proceso para proveer información sobre el desempeño y sus resultados, entregando retroalimentación a los actores interesados sobre los logros y, a la vez, ejerciendo presión para lograr su mejoramiento. Existe una abundante literatura disponible sobre la materia señala que un sistema presupuestario adecuado a esta nueva realidad debe potenciar la posibilidad de que los ciudadanos tengan acceso a los procesos que ejecuta el Gobierno y puedan intervenir y opinar respecto al énfasis y orientación de los mismos, lo que implica que todas las acciones son transparentes, cada participante del proceso es sujeto de auditoría, y que todas las acciones están debidamente documentadas e informadas y pueden ser sometidas a revisión y auditoría independiente y profesional.

Desde este punto de vista, se han desarrollado iniciativas que equilibran el foco de atención desde lo macroeconómico y el control tradicional, hacia el incremento de las prácticas de transparencia, la rendición de cuentas públicas y el incremento de la eficiencia en la entrega de bienes públicos. El Fondo Monetario Internacional ⁵ ha propuesto algunas materias que deben ser consideradas en el diseño y ejecución del presupuesto público y que promueven su adopción para mejorar los niveles de accountability en la ejecución presupuestaria y que consideraremos a continuación:

- **Definir el sector “Gobierno” con claridad y en forma extensa:** Esto implica que las operaciones informadas del gobierno no deben circunscribirse únicamente a las del gobierno Central o General, sino debe incluir las acciones que se clasifican dentro de la clasificación más amplia posible. Asimismo, las actividades de finanzas del estado, las actividades cuasi fiscales y los fondos contingentes deben estar claramente identificados e integrados a los monitoreos y balances del sector público.
- **Entender el presupuesto como un proceso completo:** Cualquier cambio en una parte del proceso presupuestario, tiene inevitables repercusiones en el sistema como un todo. Cuando se formulan políticas de ajustes fiscales, el foco en el proceso de ejecución se centra en el pago efectivo, donde el gasto público manifiesta un impacto en el sector monetario. Sin embargo como vimos anteriormente, un correcto control del gasto público debe hacerse mucho antes de que la orden de pago es procesada.
- **Ajustar el gasto en la etapa del presupuesto más cercana a la formulación:** El objetivo de cualquier reforma fiscal debería ser tener su inicio en la etapa que se diseñan las políticas y se prepara el presupuesto, ocasión en que se confirma la política de gasto existente o se adopta una nueva. Los cambios exigidos una vez iniciado el proceso de ejecución no son adecuados a una gestión que fomente la transparencia y la eficacia.

⁵ Una explicación más específica puede encontrarse en **DIAMOND, JACK AND POTTER, BARRY** (1999) “*Guidelines for Public Expenditure Management*” Washington, Fondo Monetario Internacional.

- **Minimizar al mínimo las interrupciones al proceso de gasto:** El presupuesto no solo tiene una función macroeconómica, sino como hemos visto, también debe promover otros objetivos como la distribución eficiente de recursos, incrementar la efectividad y eficiencia de las agencias públicas, optimizar la distribución de recursos. Debe cuidarse, por lo tanto, que los objetivos de estabilización no sean perseguidos a cargo de estos otros objetivos. El control de caja, muy apropiado para conciliar la dimensión monetaria y los ajustes de los programas, tiende a prevalecer sobre un tipo de control de costos y de los elementos de operaciones que lo ocasionan, lo que puede tender a distorsionar en el largo plazo la eficiencia gubernamental. Asimismo, los atrasos (“bicicletas”) muy extendidos tienen evidentes efectos nocivos en el sector privado.
- **Respetar el sistema interno y externo de control del presupuesto:** Cada etapa del proceso de ejecución del presupuesto tiene un control asociado. Como hemos mencionado, en algunos períodos existen incentivos para evadir estos controles regulares bajo el argumento de acelerar el proceso asociado a la ejecución del gasto respectivo. Esto puede derivar en actos de corrupción puntuales por la extensión de la oportunidad para cometer actos corruptos tiene una directa relación con sistemas de control precarios, no obstante reconocemos en la aptitud ética y moral de los administradores la fuente principal de un comportamiento probo. Por su parte, un sistema de corrupción sistémica es más raro que se origine por estos motivos dado que requiere de una posición de evasión del control por parte del sistema político en su totalidad, lo que excede el alcance de los controles presupuestarios.
- **Limitar la posibilidad de procedimientos extraordinarios:** en algunos países existe la tendencia a validar la exención del control del presupuesto y la correcta aplicación del proceso de ejecución por medio de procedimientos excepcionales, situación que hemos revisado anteriormente. Una forma de limitar estos procedimientos es estableciendo regulaciones de procedimientos estándar por medio de leyes y regulaciones que son inspeccionadas permanentemente por órganos independientes, por el congreso y por la ciudadanía, y en caso de existir diferencias con esta regulación, se deben aplicar las sanciones disciplinarias respectivas, sean éstas de carácter administrativo, civil y/o penal. El establecimiento de incentivos negativos a la excepción del procedimiento de ejecución es una forma de limitar su uso.
- **Una baja consideración del proceso de ejecución afecta las posibilidades de realizar reformas fiscales exitosas:** Un buen gobierno se caracteriza por su habilidad para plantear objetivos fiscales adecuados a su realidad y su plan de desarrollo. Los países que han sido exitosos en implementar reformas fiscales han partido por mejorar sus sistemas de ejecución de presupuesto, sus políticas al respecto y las herramientas de acción disponibles, mejorando las eventuales deficiencias de sus sistemas. Un gobierno que se plantea frente a los desafíos fiscales mediante una adecuada visión respecto a la importancia del proceso de ejecución presupuestaria debería tener un mayor éxito en el esfuerzo de reformas.

BIBLIOGRAFÍA DEL CAPÍTULO

ALESINA, A. Y PEROTTI ROBERTO (1996). *"Budget Deficits and Budget Institutions"*. Working Paper Series. National Bureau of Economic Research: Cambridge, Massachusetts.

ALLAN, WILLIAM. (1994). *"Public Expenditure Management and Budget Law: Towards a Framework for a Budget law for Economies in Transition"*. IMF, Washington.

ANECHIARICO, F. Y J.B. JACOBS. (1994). *"Visions of Corruption Control and the Evolution of American Public Administration"*. Public Administration Review, 54(5): 465-73.

BARRETT, PATRICK J. (1997) *"Accountability for Performance in a More Contractually Oriented Environment"*. Washington International Financial Management Forum for Calendar Year 1997. Washington, D.C.: International Consortium on Government Financial Management.

BEETON, D., (1988). *"Performance Measurement: Getting the Concepts Right"*. London, Public Finance Foundation.

BLEJER, M., (1993). *"The Deficit as an Indicator of Government Solvency: Changes in the Public Sector Net Worth"*. Washington, International Monetary Fund.

BROADBENT, J.(1999): *"The state of public sector accounting research"* Accounting, Auditing and Accountability Journal, vol 12 n° 1 Págs. 52-57

CAIDEN, N. AND A. WILDAVSKY. (1990). *"Planning and Budgeting in Poor Countries"* . New York: Wiley-interscience.

CAMPOS, ED Y PRADHAN, SANJAY (1996) *"Budgetary Institutions and Expenditure Outcomes"* Working Paper No. 1646, Banco Mundial.

DIAMOND, JACK Y SCHILLER, CHRISTIAN (1993), "Government Arrears in Fiscal Adjustment Programs," in *How to Measure the Fiscal Deficit*, edited by Mario I. Blejer and Adrienne Cheasty.

DIAMOND, JACK AND POTTER, BARRY (1999) *"Guidelines for Public Expenditure Management"* Washington, Fondo Monetario Internacional.

CEPAL (1998) *"The Fiscal Covenant: Strengths, Weaknesses, Challenges"*, Naciones Unidas, Santiago.

HASHIM A. Y ALLAN W. (1999), *"Information Systems for Government Fiscal Management"*, World Bank Sector Studies Series, Washington, Banco Mundial.

KOPITS, GEORGE Y CRAIG, JON (1998) *"Transparency in Fiscal Operations"*, Occasional Paper No. 158, Washington, Fondo Monetario Internacional.

MACKENZIE G.A., ORSMOND DAVID, Y GERSON PHILIP, (1997) *"The Composition of Fiscal Adjustment and Growth: Lessons from Fiscal Reforms in Eight Economies"*, IMF Occasional Paper No. 149, Washington, Fondo Monetario Internacional.

SCHICK, ALLEN (1998) *"A Contemporary Approach to Public Expenditure Management"*, World Bank Institute.

SHAH, ANWAR. (1994). *"The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies"*. Washington, Banco Mundial.

POWER, M. (1994) *"The Audit Society"*, Hopwood, A.G. and Miller, P., eds. Accounting as Social Institutional Practice. Cambridge University Press.

TANZI, VITO (2000) *"The Role of the State and the Quality of the Public Sector"*; Washington, Fondo Monetario Internacional.