

MANUAL SOBRE PRESUPUESTACION, EJECUCIÓN Y CONTROL DEL GASTO PÚBLICO PARA ESPAÑA E HISPANOAMÉRICA



Instituto de
Estudios Fiscales



Cooperación
Española

MANUAL SOBRE PRESUPUESTACIÓN, EJECUCIÓN Y CONTROL DEL GASTO PÚBLICO PARA ESPAÑA E HISPANOAMÉRICA



MINISTERIO
DE ASUNTOS EXTERIORES, UNIÓN EUROPEA
Y COOPERACIÓN

MINISTERIO
DE HACIENDA



Madrid, 2019

© Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo
© Instituto de Estudios Fiscales

Todos los derechos reservados. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

Las opiniones expresadas pueden no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Esta publicación ha sido posible gracias a la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID). El contenido de la misma no refleja necesariamente la postura de la AECID.

Versión en línea disponible en:

www.aecid.es
www.ief.es

Diseño de portada: Miguel Ángel Aguilar Martín

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado:
<http://publicacionesoficiales.boe.es>

Editan:

Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo
Avda. de los Reyes Católicos, 4
28040 Madrid (España)
www.aecid.es

N.I.P.O.: 109-19-087-0

Instituto de Estudios Fiscales
Avda. Cardenal Herrera Oria, 378
C.P. 28035 Madrid (España)
Tel.: 91 339 89 02
www.ief.es

N.I.P.O.: 188-19-028-7

ÍNDICE

PRÓLOGO, por Alain Cuenca García y Carmen Castiella Ruiz de Velasco

AGRADECIMIENTOS, por Cristina Ibáñez de Aldecoa Quintana

ARGENTINA, por Santiago Jorge Fernández, Ana Clara Rebuffi Vasino, María del Carmen Suárez y Paula Gabriela Tobes

Tema 1. PRESUPUESTACIÓN

1. Concepto, contenido y principios
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Contenido
 - 1.3. Principios
 - 1.3.1. Legalidad
 - 1.3.2. Anualidad
 - 1.3.3. Proporcionalidad, equidad, solidaridad e igualdad
 - 1.3.4. Universalidad
 - 1.3.5. No afectación
 - 1.3.6. Exclusividad
 - 1.3.7. Unidad
 - 1.3.8. Veracidad
 - 1.3.9. Especificación
 - 1.3.10. Continuidad
 - 1.3.11. Flexibilidad
 - 1.3.12. Equilibrio
2. Marco fiscal
 - 2.1. Marco fiscal: presupuesto plurianual
 - 2.2. Reglas fiscales
 - 2.2.1. Equilibrio estructural
 - 2.2.2. Deuda pública
 - 2.2.3. Regla de gasto
3. Ámbito institucional
4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. Formulación
 - 4.1.1. Preparación
 - 4.1.2. Elaboración
 - 4.2. Aprobación
 - 4.2.1. Tratamiento en la Cámara de Diputados
 - 4.2.2. Tratamiento en la Cámara de Senadores
 - 4.2.3. Promulgación o veto del Ejecutivo
5. Estructuras presupuestarias
 - 5.1. Clasificaciones de los recursos
 - 5.1.1. Por rubros
 - 5.1.2. Económica de los recursos
 - 5.2. Clasificaciones de los gastos

- 5.2.1. Por ubicación geográfica
- 5.2.2. Por objeto del gasto
- 5.2.3. Económica del gasto
- 5.2.4. Por finalidades y funciones
- 5.2.5. Por categoría programática
- 5.2.6. Por fuente de financiamiento
- 5.3. Clasificaciones válidas para recursos y gastos
 - 5.3.1. Institucional
 - 5.3.2. Por tipo de moneda

6. Modificaciones presupuestarias

- 6.1. Tipos de modificaciones presupuestarias

Bibliografía

Tema 2. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO

1. El procedimiento ordinario de gestión de los gastos
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Sistemas integrantes en la ejecución de las operaciones
 - 1.3. Momento del gasto
 - 1.4. Gestión del gasto
 - 1.5. Excepciones al principio de anualidad
 - 1.5.1. Situaciones al cierre del ejercicio
 - 1.5.2. Compromisos de ejercicios futuros
2. El procedimiento de pago de las obligaciones públicas
 - 2.1. El Subsistema de Conciliación Bancaria
 - 2.2. La Cuenta Única del Tesoro
 - 2.2.1. Objetivo
 - 2.2.2. Concepto
 - 2.2.3. Procedimiento de la Cuenta Única: recaudación y pagos
3. Procedimientos especiales de la ejecución de los gastos públicos
 - 3.1. Fondos rotatorios y cajas chicas
4. La gestión del presupuesto de ingresos
 - 4.1. Momento de ingresos
 - 4.2. Gestión de ingresos
5. Programación financiera y calendarización de pagos
 - 5.1. Objetivos
 - 5.2. Metodología general
 - 5.3. Ejemplo de integración de procesos aplicados a la ejecución de gastos y pagos
6. Sistema de contabilidad gubernamental
 - 6.1. Definición, objeto y características
 - 6.2. Aspectos de la integración
 - 6.3. Normas contables
 - 6.4. Salidas de información

Bibliografía y normativa

Anexo I. Ejecución presupuestaria de la Administración Nacional de la República Argentina

Tema 3. CONTROL PÚBLICO

1. El Control Público
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Clasificación

2. Control Parlamentario
 - 2.1. Concepto y fundamento
 - 2.2. Características
 - 2.2.1. Influencia del sistema de partidos
 - 2.3. Efectos
 - 2.4. Mecanismos de control
 - 2.5. El control de la Hacienda Pública
 - 2.5.1. Control preventivo
 - 2.5.2. Control ulterior
 - 2.5.3. Control concomitante
3. La Auditoría General de la Nación
 - 3.1. Fundamento constitucional
 - 3.2. Independencia
 - 3.3. Conformación
 - 3.4. Universo de control
 - 3.5. Competencias
 - 3.6. Publicidad de sus informes
 - 3.7. Acceso a la información
 - 3.8. Competencias en materia de responsabilidad
4. Control interno
 - 4.1. Marco normativo
 - 4.2. Modelo de control
 - 4.3. Conformación del sistema de control interno
 - 4.3.1. Sindicatura General de la Nación
 - 4.3.1.1. Composición
 - 4.3.1.2. Funciones
 - 4.3.1.3. Deber de informar
 - 4.3.2. Sistema de control interno de cada autoridad superior jurisdiccional
 - 4.3.3. Unidades de auditoría interna
 - 4.3.3.1. Composición
 - 4.3.3.2. Informes de auditoría
 - 4.4. Nuevas herramientas de control
 - 4.4.1. Programa de regularización del ambiente de control interno
 - 4.4.2. Red Federal de Control Público
5. Responsabilidad del funcionario público
 - 5.1. Concepto y tipología
 - 5.1.1. La responsabilidad administrativa patrimonial
 - 5.1.1.1. El nuevo sistema de responsabilidades
6. Transparencia
 - 6.1. Concepto. Transparencia activa y transparencia pasiva
 - 6.2. Transparencia presupuestaria
 - 6.3. Derecho de acceso a la información pública

Bibliografía

BOLIVIA, por Raquel Arancibia Padilla

Tema 1. PRESUPUESTACIÓN

1. Concepto, Contenido y Principios
 - 1.1. Concepto

- 1.2. Contenido
- 1.3. Principios
- 2. Marco Fiscal
 - 2.1. Marco fiscal
 - 2.2. Reglas fiscales
- 3. Ámbito Institucional
- 4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. Formulación del presupuesto anual
 - 4.2. Presentación y aprobación del presupuesto general de la Nación
- 5. Estructuras presupuestarias.
 - 5.1. Clasificador del gasto
 - 5.2. Clasificador de recursos
- 6. Modificaciones presupuestarias
 - 6.1. Tipos de modificaciones presupuestarias
 - 6.2. Competencias para la aprobación de las modificaciones

Bibliografía, normativa y siglas

Tema 2. LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

- 1. El procedimiento ordinario de ejecución del presupuesto
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Estructura normativa y técnica
 - 1.3. Ciclo presupuestario en la ejecución del presupuesto
- 2. Ejecución del presupuesto de ingresos
 - 2.1. La recaudación
 - 2.2. La administración de recursos
 - 2.3. Operaciones financieras
 - 2.4. Planificación y administración de la deuda pública
- 3. Ejecución del presupuesto de gastos
 - 3.1. La programación financiera y calendarización de pagos
 - 3.2. Procedimiento de pago de las obligaciones
- 4. La contabilidad pública
- 5. Normas internacionales de contabilidad

Normativa

Tema 3. EL CONTROL Y RESPONSABILIDAD PÚBLICA

- 1. Concepto y tipos de control
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Tipos de control
 - 1.3. Sistema de control gubernamental
- 2. El control parlamentario
- 3. El control externo
- 4. El control interno
- 5. La responsabilidad de los gestores públicos
 - 5.1. Responsabilidad administrativa
 - 5.2. Responsabilidad ejecutiva
 - 5.3. Responsabilidad civil
 - 5.4. Responsabilidad penal
- 6. Transparencia y rendición de cuentas

Bibliografía y normativa

CHILE, por Daniel Andrés Igor Mondaca

Tema 1. PRESUPUESTACIÓN

1. Concepto, contenido y Principios
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Contenido
 - 1.3. Principios
2. Marco fiscal
 - 2.1. Marco presupuestario
 - 2.2. Reglas fiscales
 - 2.3. Responsabilidad fiscal
3. Ámbito institucional
4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. Formulación
 - 4.2. Discusión y aprobación
 - 4.3. Ejecución
 - 4.4. Evaluación
5. Estructuras presupuestarias
 - 5.1. Clasificación de gastos
 - 5.1.1. Clasificación institucional
 - 5.1.2. Clasificación por objeto o naturaleza
 - 5.1.3. Clasificación económica
 - 5.1.4. Clasificación por iniciativas de inversión
 - 5.2. Clasificación de ingresos
 - 5.2.1. Clasificación institucional
 - 5.2.2. Clasificación por objeto o naturaleza
 - 5.2.3. Clasificación económica
 - 5.2.4. Clasificación por iniciativas de inversión
6. Modificaciones presupuestarias
 - 6.1. Tipos
 - 6.2. Competencias

Normativa básica

Tema 2. EJECUCIÓN DE GASTOS E INGRESOS

1. El procedimiento ordinario de gestión de los gastos
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Ingresos presupuestarios
 - 1.3. Gastos presupuestarios
 - 1.4. Documentación de respaldo
2. El procedimiento de pago de las obligaciones públicas
3. Procedimiento específico de ejecución de los gastos públicos
 - 3.1. Gastos producidos por desastres
 - 3.2. Rendiciones de fondos entregados a terceros
 - 3.3. Rendiciones de gastos efectuados en el extranjero
 - 3.4. Fondos globales y rendiciones gestión de activos y pasivos del sector público
 - 3.5. Gestión de activos y pasivos del sector público
4. La gestión del presupuesto de ingresos
 - 4.1. Aporte fiscal libre
 - 4.2. Programa de caja

- 4.3. Giro de fondos
- 4.4. Montos aplicados con cargo a fondos por rendir
- 5. La contabilidad pública.
Normativa básica

COLOMBIA, por Carlos Augusto Cabrera Saavedra y Olga Yaneth Aragón

Tema 1. PRESUPUESTACIÓN

- 1. Concepto, contenido y principios
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Contenido
 - 1.3. Principios
- 2. Marco fiscal
 - 2.1. Marco fiscal de mediano plazo.
 - 2.2. Marco de gastos de mediano plazo
 - 2.3. Reglas fiscales
 - 2.4. Plan de recursos del sistema general de regalías
 - 2.5. Banco de programas y proyectos del sistema general de regalías
- 3. Ámbito institucional
- 4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. Preparación o elaboración del presupuesto general
 - 4.1.1. Elaboración del Anteproyecto de Presupuesto
 - 4.1.2. Elaboración del presupuesto
 - 4.2. Presentación y aprobación del presupuesto general
 - 4.3. Ejecución del presupuesto general
 - 4.4. Elaboración del presupuesto de regalías
 - 4.5. Presentación y aprobación del presupuesto de regalías
 - 4.6. Ejecución del presupuesto de regalías
- 5. Estructuras presupuestarias
 - 5.1. Clasificación de los gastos del presupuesto general
 - 5.2. Clasificación de los ingresos y rentas del presupuesto general
 - 5.3. Clasificación de los gastos del presupuesto de regalías
 - 5.4. Clasificación de los ingresos del presupuesto de regalías
- 6. Modificaciones presupuestarias
 - 6.1. Tipos de modificaciones

Bibliografía

Tema 2. EJECUCIÓN DE GASTOS E INGRESOS

- 1. El procedimiento ordinario de gestión de los gastos
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Gasto presupuestario y principios que lo rigen
 - 1.3. Procedimiento
 - 1.3.1. Apropriación
 - 1.3.2. Disponibilidad presupuestal
 - 1.3.3. Ordenación del gasto y trámite contractual
 - 1.3.4. Registro del compromiso presupuestal
 - 1.3.5. Cumplimiento de las obligaciones
 - 1.3.6. Registro de la obligación y ordenación del pago
 - 1.4. Excepciones al principio de la anualidad

- 1.4.1. Reservas presupuestales y cuentas por pagar
- 1.4.2. Vigencias futuras
- 2. El procedimiento de pago de las obligaciones públicas
 - 2.1. Cuenta única nacional (CUN) y pago efectivo
- 3. Procedimientos especiales de ejecución de los gastos públicos
 - 3.1. Caja menor
 - 3.2. Anticipos, pagos anticipados y avances
- 4. La gestión del presupuesto de ingresos
- 5. Programación financiera y calendarización de pagos
 - 5.1. Plan anual mensualizado de caja (PAC)
- 6. La contabilidad pública
 - 6.1. Contabilidad presupuestal
 - 6.2. Contabilidad financiera patrimonial
 - 6.3. Convergencia a normas internacionales

Bibliografía, normativa y siglas

Tema 3. EL CONTROL EN COLOMBIA

- 1. El control
 - 1.1. Definición del control
 - 1.2. Tipos de control
 - 1.2.1. Control parlamentario (control político)
 - 1.2.2. Control externo
 - 1.2.3. Organismos de control externo en Colombia
 - 1.2.3.1. El Ministerio Público
 - 1.2.3.2. Procuraduría General de la Nación
 - 1.2.3.3. La Personería
 - 1.2.3.4. Defensoría del pueblo en Colombia
 - 1.2.3.5. Contraloría General de la República – CGR
- 2. Control fiscal.
 - 2.1. Marco conceptual para la vigilancia y control fiscal de las regalías
- 3. Informes constitucionales
 - 3.1. Informe del control interno fiscal de las entidades u organismos del Estado
 - 3.2. Informe sobre la Deuda Pública del Estado
 - 3.3. Informe de auditoría al Balance General de la Hacienda Pública
 - 3.4. Informe sobre la Cuenta General del Presupuesto y el Tesoro
 - 3.5. Informe sobre la situación de las finanzas del Estado
 - 3.6. Informe de las finanzas del Estado – resultado fiscal del sistema nacional de regalías
 - 3.7. Informe sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente
 - 3.7.1. Auditoría General de la República
 - 3.8. Control interno
 - 3.8.1. Estructura del modelo estándar de control interno MECI
- 4. La responsabilidad de los gestores públicos
 - 4.1. Responsabilidad fiscal
 - 4.2. Responsabilidad disciplinaria
 - 4.3. Responsabilidad administrativa
 - 4.4. Responsabilidad penal
 - 4.5. Responsabilidad civil
- 5. Transparencia y rendición de cuentas

- 5.1. Transparencia
 - 5.2. Ley de transparencia y del derecho a la información pública nacional
 - 5.2.1. Mecanismos para la transparencia y acceso a la información
 - 5.2.2. El derecho de acceso a la información pública
 - 6. Rendición de cuentas
- Bibliografía, normativa y siglas

COSTA RICA, por Diego Ovidio Leiva Mora

Tema 1. PRESUPUESTACIÓN PÚBLICA

- 1. Concepto, contenido y principios
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Contenido
 - 1.3. Principios
- 2. Marco fiscal
 - 2.1. Marco fiscal
 - 2.2. Reglas fiscales
- 3. Ámbito institucional
- 4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. Programación y formulación presupuestaria
 - 4.2. Aprobación presupuestaria
 - 4.2.1. Aprobación presupuestaria a cargo de la Asamblea Legislativa
 - 4.2.2. Aprobación presupuestaria a cargo de la Contraloría General de la República
 - 4.3. Ejecución presupuestaria
 - 4.4. Evaluación presupuestaria
- 5. Estructuras presupuestarias
 - 5.1. Clasificación presupuestaria de egresos
 - 5.2. Clasificación presupuestaria de ingresos
- 6. Modificaciones presupuestarias
 - 6.1. Tipos de modificaciones
 - 6.2. Competencias para la aprobación de las modificaciones

Tema 2. EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

- 1. Procedimiento ordinario de ejecución del gasto
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Momentos contables del gasto
- 2. Procedimiento de pago de las obligaciones públicas
- 3. Procedimientos especiales de ejecución del gasto público
- 4. Ejecución del presupuesto de ingresos
- 5. Programación financiera y calendarización de pagos
- 6. La contabilidad pública
 - 6.1. Principios generales
 - 6.2. Normas internacionales de contabilidad pública
 - 6.3. Competencias en materia contable pública.

Tema 3. CONTROL DEL GASTO PÚBLICO

- 1. Concepto y tipos de control
 - 1.1. Concepto de control
 - 1.2. Tipos de control
- 2. El control parlamentario

3. El control externo
4. El control interno
 - 4.1. Instituciones, objetivos y modalidades
5. La responsabilidad de los gestores públicos
6. Transparencia presupuestaria y rendición de cuentas

ECUADOR, por Efrén Andrade Verdugo

Tema 1. PRESUPUESTACIÓN

1. Concepto, contenido y principios
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Contenido
 - 1.3. Principios
2. Marco fiscal
 - 2.1. Sistema nacional de finanzas públicas y horizonte temporal
 - 2.2. Reglas fiscales
3. Ámbito institucional
 - 3.1. Competencias para la elaboración del presupuesto
 - 3.2. Componentes de los presupuestos del sector público
4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. Programación presupuestaria
 - 4.2. Formulación presupuestaria
 - 4.3. Aprobación presupuestaria
 - 4.4. Ejecución presupuestaria
 - 4.5. Evaluación y seguimiento de la ejecución presupuestaria
 - 4.6. Clausura y liquidación presupuestaria
 - 4.7. Control presupuestario
5. Estructuras presupuestarias
 - 5.1. Clasificación presupuestaria de egresos
 - 5.2. Clasificación presupuestaria de ingresos
6. Modificaciones presupuestarias
 - 6.1. Tipos de modificaciones
 - 6.2. Atribuciones para las modificaciones

Tema 2. EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

1. Procedimiento ordinario de ejecución de los gastos
 - 1.1. Procedimiento y requisitos
 - 1.2. Certificación presupuestaria plurianual
 - 1.3. El modelo de gestión para la ejecución del gasto
2. El procedimiento de pago de las obligaciones públicas
 - 2.1. El sistema integrado de gestión financiera eSIGEF
 - 2.2. Procesos administrativos para las adquisiciones
 - 2.3. Pago de bienes y servicios
 - 2.4. Pago de remuneraciones
 - 2.5. Anticipos a contratistas
 - 2.6. Cuenta corriente única
3. Procedimientos especiales de ejecución del gasto público
4. La gestión del presupuesto de ingresos
5. Programación financiera y calendarización de pagos

6. La contabilidad pública
 - 6.1. Finalidad
 - 6.2. Principios
 - 6.3. Políticas
 - 6.4. Informes financieros

Tema 3. CONTROL DEL GASTO PÚBLICO

1. Concepto y tipos de control
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Tipos de control
2. El control parlamentario
 - 2.1. Funciones del Estado
 - 2.2. La Asamblea Nacional
3. El control externo
 - 3.1. La auditoría gubernamental
 - 3.2. Examen especial
 - 3.3. Modalidades de auditoría gubernamental
 - 3.3.1. Auditoría financiera
 - 3.3.2. Auditoría de gestión
 - 3.3.3. Auditoría de aspectos ambientales
 - 3.3.4. Auditoría de obras públicas o de ingeniería
 - 3.4. El organismo técnico superior de control
4. El control interno
 - 4.1. Objetivos y elementos
 - 4.2. Las normas de control interno
 - 4.3. La unidad de auditoría interna
5. La responsabilidad de los gestores públicos
 - 5.1. Marco legal
 - 5.2. Tipos de responsabilidad
6. Transparencia presupuestaria y rendición de cuentas
 - 6.1. Base normativa
 - 6.2. El Consejo de Participación Ciudadana y Control Social (CPCYCS)
 - 6.3. La Defensoría del Pueblo

Bibliografía, normativa y siglas

EL SALVADOR, por Jorge Alberto Pérez Paredes

Tema 1. PRESUPUESTACIÓN

1. Concepto, contenido y principios
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Contenido
 - 1.3. Principios
2. Marco fiscal
 - 2.1. Marco fiscal
 - 2.2. Reglas fiscales
 - 2.3. Política presupuestaria
3. Ámbito institucional
4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. Formulación, discusión y aprobación del presupuesto

- 4.2. Ejecución, seguimiento y evaluación del presupuesto votado
- 4.3. Liquidación del presupuesto votado
- 5. Estructuras presupuestarias
 - 5.1. Clasificación de los gastos del Presupuesto General
 - 5.2. Clasificación de los ingresos del Presupuesto General
 - 5.3. Presupuestos Especiales y Extraordinarios
 - 5.4. Proyecto de modelo de presupuesto por programas con enfoque a resultados
- 6. Modificaciones presupuestarias
 - 6.1. Tipos de modificaciones
 - 6.2. Competencias para las modificaciones

Normativa

Tema 2 EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

- 1. Procedimiento Ordinario de Ejecución del Gasto
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Fases del procedimiento
 - 1.3. Competencia
 - 1.4. Principio de anualidad presupuestaria y sus excepciones
- 2. Procedimiento de pago de las obligaciones públicas
 - 2.1. Ejecución del pago
- 3. Procedimientos especiales de ejecución del gasto público
 - 3.1. Concepto
 - 3.2. Fondos circulantes de monto fijo
 - 3.3. Pagos a justificar
 - 3.4. Gestión de gastos y pagos en el exterior
- 4. Gestión del presupuesto de ingresos
 - 4.1. Manejo de la recaudación
 - 4.2. Recibimiento de efectivo y valores
 - 4.3. Reconocimiento del devengamiento de los ingresos
- 5. Programación financiera y calendarización de pagos
 - 5.1. Programación financiera
 - 5.2. Calendarización de pagos
- 6. Contabilidad pública
 - 6.1. Competencias
 - 6.2. Estados financieros
 - 6.3. Proceso de adopción de estándares internacionales

Normativa y bibliografía

Tema 3. CONTROL PRESUPUESTARIO

- 1. Concepto y tipos de control
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Tipos de control
- 2. Control parlamentario
 - 2.1. Asamblea legislativa de El Salvador
- 3. Control externo
 - 3.1. Breve reseña histórica
 - 3.2. Sistema nacional de control y auditoría de la gestión pública
 - 3.3. Normativa técnica

4. Control interno
 - 4.1. Ejercicio de control interno
 - 4.2. Unidades de auditoría interna
 - 4.3. Normativa técnica
 - 4.4. Adopción de normas internacionales
5. Responsabilidades de los gestores públicos
 - 5.1. Determinación de responsabilidades
 - 5.2. Juicios de cuentas
 - 5.3. Finiquitos
6. Transparencia y rendición de cuentas
 - 6.1. Rendición de cuentas y auditoría
 - 6.2. Principios éticos y de probidad
 - 6.3. Acceso a la información pública

Normativa y bibliografía

ESPAÑA, por María Beatriz Batlle Martínez, Caridad Gascón Soriano, Cristina Ibáñez de Aldecoa Quintana, Mariano Rojo Pérez e Irene Torrijos Rodríguez

Tema 1. PRESUPUESTACIÓN

1. Concepto, contenido y principios
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Contenido
 - 1.3. Principios
2. Marco fiscal
 - 2.1. Presupuesto plurianual
 - 2.2. Marco fiscal europeo
 - 2.3. Marco fiscal nacional
 - 2.3.1. El principio de estabilidad presupuestaria y el déficit estructural
 - 2.3.2. El principio de sostenibilidad financiera y deuda pública
 - 2.3.3. La regla del gasto
 - 2.3.4. El límite de gasto no financiero
 - 2.3.5. Fondo de contingencia
 - 2.4. Régimen preventivo, correctivo y coercitivo
3. Ámbito institucional
 - 3.1. Sector público español: descentralización territorial
 - 3.2. Clasificación de las entidades del sector público
 - 3.3. Sector público administrativo, empresarial y fundacional
4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. Previsiones macroeconómicas y planificación a medio plazo
 - 4.2. Elaboración del presupuesto anual
5. Estructuras presupuestarias
 - 5.1. Estructura del presupuesto de las entidades con presupuesto limitativo
 - 5.1.1. Presupuesto de gastos
 - 5.1.1.1. Clasificación por programas
 - 5.1.1.2. Clasificación orgánica
 - 5.1.1.3. Clasificación económica
 - 5.1.1.4. Clasificación territorial
 - 5.1.2. Presupuesto de ingresos
 - 5.1.2.1. Clasificación orgánica

5.1.2.2. Clasificación económica

- 5.2. Estructura de presupuestos estimativos
- 6. Modificaciones presupuestarias
 - 6.1. Ámbito de las modificaciones
 - 6.2. Fundamento de las modificaciones: la vinculación de los créditos
 - 6.3. Tipos de modificaciones
 - 6.4. Competencias en materia de modificaciones

Tema 2. EJECUCIÓN DEL GASTO

- 1. Procedimiento ordinario de ejecución del gasto
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Fases del procedimiento
 - 1.3. Competencia
 - 1.4. Excepciones al principio de anualidad presupuestaria
- 2. Procedimiento de pago de las obligaciones públicas
- 3. Procedimientos especiales de ejecución del gasto público
 - 3.1. Concepto
 - 3.2. Anticipos de caja fija
 - 3.3. Pagos a justificar
 - 3.4. Gestión de gastos y pagos en el exterior
- 4. Ejecución del presupuesto de ingresos
- 5. Programación financiera y calendarización de pagos
- 6. La contabilidad pública
 - 6.1. Principios generales
 - 6.2. Competencias en materia contable pública
 - 6.3. Normas internacionales en materia de contabilidad pública: la armonización española con las NIC/NIIF

Bibliografía

Tema 3. CONTROL DE LOS GASTOS E INGRESOS

- 1. Concepto y tipos de control
 - 1.1. Concepto de control
 - 1.2. Tipos de control
- 2. El control parlamentario
- 3. El control externo
- 4. El control interno
 - 4.1. Instituciones, objetivos y modalidades
 - 4.2. La función interventora
 - 4.3. El control financiero permanente
 - 4.4. La auditoría pública
 - 4.5. Otras instituciones de control interno
- 5. La responsabilidad de los gestores públicos
- 6. Transparencia y rendición de cuentas.

GUATEMALA, por Edgar Marineli Rubio

Tema 1. EL PRESUPUESTO DE GUATEMALA

- 1. Concepto, contenido y principios
 - 1.1. Concepto.
 - 1.2. Contenido

- 1.2.1. El presupuesto de ingresos
 - 1.2.2. El presupuesto de egresos
- 1.3. Principios
- 2. Marco fiscal
 - 2.1. Marco fiscal
 - 2.2. Reglas fiscales
- 3. Ámbito institucional
- 4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. Formulación del presupuesto
 - 4.2. Discusión y aprobación del presupuesto
 - 4.3. Ejecución presupuestaria
 - 4.4. Evaluación presupuestaria
 - 4.5. El control presupuestario
- 5. Estructuras presupuestarias
 - 5.1. Clasificaciones presupuestarias
 - 5.1.1. Clasificación del presupuesto general de egresos
 - 5.1.2. Clasificación del presupuesto general de ingresos
 - 5.2. Estructura programática del presupuesto
 - 5.3. Clasificación del presupuesto por resultados
- 6. Modificaciones presupuestarias
 - 6.1. Tipos de modificaciones presupuestarias
 - 6.2. Competencias para las modificaciones presupuestarias.

Tema 2. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

- 1. El procedimiento ordinario de gestión de los gastos
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Gasto presupuestario y principios que lo rigen
 - 1.3. Procedimiento
 - 1.4. Apropiación
 - 1.5. Disponibilidad presupuestal
 - 1.6. Ordenación del gasto
 - 1.7. Registro del compromiso presupuestal
 - 1.8. Cumplimiento de las obligaciones
 - 1.9. Registro de la obligación y ordenación del pago
 - 1.10. Excepciones al principio de la anualidad
 - 1.10.1. Reservas presupuestales y cuentas por pagar
 - 1.10.2. Vigencias futuras
- 2. El procedimiento de pago en las obligaciones públicas
- 3. Procedimientos especiales de ejecución de los gastos públicos
 - 3.1. Procedimiento para el registro del compromiso
 - 3.2. Procedimiento para el registro del devengado
 - 3.3. Procedimiento para el registro del compromiso y devengado simultáneo (CYD)
 - 3.4. Procedimiento para el registro de la solicitud del pago
- 4. La gestión del presupuesto de ingresos
- 5. Programación financiera y calendarización de pagos
- 6. La contabilidad pública

Tema 3. CONTROL PRESUPUESTARIO

- 1. Concepto y tipos de control

2. El control parlamentario
3. El control externo
4. El control interno
 - 4.1. La unidad de auditoría interna
 - 4.2. Las normas generales de control interno gubernamental
5. La responsabilidad de los gestores públicos
 - 5.1. La responsabilidad administrativa
 - 5.2. La responsabilidad civil
 - 5.3. La responsabilidad penal
 - 5.4. La responsabilidad solidaria
6. Transparencia y rendición de cuentas
 - 6.1. La transparencia y el gobierno abierto
 - 6.2. La rendición de cuentas

Bibliografía y normativa

MÉXICO, por Ilian Ofelia Muñoz Sotelo y José Arturo Riva Palacio Huidobro

Tema 1 PRESUPUESTACIÓN

1. Conceptos, contenido y principios
 - 1.1. Conceptos
 - 1.2. Contenido
 - 1.2.1. Ingresos públicos
 - 1.2.2. Gasto público
 - 1.3. Principios
2. Marco fiscal
 - 2.1. Marco fiscal
 - 2.2. Reglas fiscales
3. Ámbito institucional
4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. Elaboración del Anteproyecto de Ley de Ingresos de la Federación y del Presupuesto de Egresos de la Federación
 - 4.2. Planeación
 - 4.3. Programación
 - 4.4. Presupuestación
5. Estructuras presupuestarias
 - 5.1. Clave presupuestaria
6. Modificaciones presupuestarias
 - 6.1. Tipo de afectaciones
 - 6.2. Competencia
7. Bibliografía, normativa y siglas

Tema 2. EJECUCIÓN DEL GASTO

1. Procedimiento ordinario de ejecución del gasto
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Momentos contables del gasto
2. Procedimiento de pago de las obligaciones públicas
 - 2.1. Tesorería de la Federación
 - 2.2. Cuenta Única de Tesorería
 - 2.3. Sistemas para la ejecución del gasto

- 2.4. Firma electrónica
- 3. Procedimientos especiales de ejecución del gasto público
 - 3.1. Fondo rotatorio
 - 3.2. Sistema de compensación de adeudos
 - 3.3. Gastos plurianuales
 - 3.4. Pasivo circulante
 - 3.4.1. Adeudos de ejercicios fiscales anteriores
 - 3.4.2. Obligaciones fiscales
 - 3.4.3. Prescripción de remuneraciones
 - 3.5. Pagos anticipados
- 4. Ejecución del Presupuesto de Ingresos
- 5. Programación financiera y calendarización de pagos
 - 5.1. Calendarización de pagos
- 6. La Contabilidad pública
 - 6.1. Consejo Nacional de Armonización Contable
 - 6.2. Plan de Cuentas

Bibliografía, normativa y siglas

Tema 3. CONTROL DEL GASTO

- 1. Conceptos y tipos de control
 - 1.1. Conceptos
 - 1.2. Tipos de control
- 2. El control parlamentario
- 3. El control externo
 - 3.1. Auditoría Superior de la Federación
 - 3.1.1. Tipos de auditorías
 - 3.2. La fiscalización superior y el Sistema Nacional Anticorrupción
 - 3.3. Auditores externos
- 4. El control interno
 - 4.1. Secretaría de la Función Pública
 - 4.1.1. Órganos Internos de Control
 - 4.1.2. Delegados y Comisarios
 - 4.2. Manuales administrativos de aplicación general
- 5. La responsabilidad de los gestores públicos
 - 5.1. Principios y directrices del Servicio Público
 - 5.1.1. Principios
 - 5.1.2. Directrices
 - 5.2. Autoridades competentes
 - 5.3. Recepción y registro de quejas y denuncias
 - 5.3.1. Sistema electrónico de atención ciudadana
 - 5.3.2. Sistema Integral de Quejas y Denuncias Ciudadanas
- 6. Transparencia y rendición de cuentas
 - 6.1. Derecho de acceso a la información
 - 6.2. Transparencia
 - 6.3. Cuenta Pública
 - 6.3.1. Informe del resultado de la fiscalización superior de la Cuenta Pública

Bibliografía, normativa y siglas

PANAMÁ, por Edubey Rangel Barahona

Tema 1. ASPECTOS SOBRE PRESUPUESTACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

1. Concepto, contenido y principios
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Contenido
 - 1.3. Principios
 - 1.3.1. Principio general
 - 1.3.2. Principio de equilibrio
 - 1.3.3. Principio de unidad de caja
 - 1.3.4. Principio de universalidad, unidad y transparencia
2. Marco fiscal
 - 2.1. Marco fiscal
 - 2.2. Marco plurianual
 - 2.3. Reglas fiscales
3. Ámbito institucional
 - 3.1. Distribución de las áreas del sector público panameño
 - 3.2. Distribución del sector público en atención a la política fiscal
4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. Formulación presupuestaria
 - 4.1.1. Políticas presupuestarias
 - 4.1.2. Presupuesto plurianual y de cifra preliminar
 - 4.1.3. Evaluación de anteproyectos
 - 4.1.4. Vistas presupuestarias internas
 - 4.1.5. Vistas presupuestarias con las entidades del sector público
 - 4.1.6. Evaluación del Proyecto de Ley de Presupuesto por el Presidente y el Gabinete
 - 4.1.7. Vistas presupuestarias a nivel de la Comisión del Presupuesto de la Asamblea y las entidades en el sector público
 - 4.2. Ejecución presupuestaria
 - 4.2.1. Ejecución de los ingresos
 - 4.2.2. Ejecución de los gastos
 - 4.3. Seguimiento y evaluación del presupuesto
 - 4.3.1. Informes y plazos
 - 4.4. Cierre presupuestario
 - 4.4.1. Reserva de caja
 - 4.5. Liquidación presupuestaria
5. Estructuras presupuestarias
 - 5.1. Ingresos presupuestarios
 - 5.2. Gastos presupuestarios
 - 5.3. Clasificaciones complementarias
 - 5.3.1. Clasificación económica
 - 5.3.2. Clasificación funcional.
 - 5.3.3. Clasificación sectorial
6. Modificaciones presupuestarias
 - 6.1. Traslados de partida
 - 6.1.1. Limitaciones de los traslados de partida
 - 6.2. Los créditos adicionales
 - 6.3. Modificaciones presupuestarias entre instituciones

Tema 2. ASPECTOS SOBRE EJECUCIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

1. Procedimiento ordinario de gestión del gasto
 - 1.1. Concepto de ejecución presupuestaria
 - 1.2. Ejecución de los gastos
 - 1.3. Procedimiento ordinario de gestión presupuestaria
2. Procedimiento de pago de las obligaciones públicas
 - 2.1. Caja Menuda
 - 2.2. La Cuenta Única del Tesoro
3. Procedimientos especiales de ejecución de los gastos públicos
 - 3.1. Procedimiento excepcional de contratación
 - 3.2. Procedimiento adquisiciones y contratos multianuales
4. La gestión del presupuesto de ingresos
 - 4.1. Ejecución del ingreso: Dirección General de Ingresos Gobierno Central
 - 4.1.1. Conceptos objetos de pago
 - 4.1.2. Gestión de cobros
 - 4.1.3. Ejecución de los ingresos
 - 4.1.4. Vistas presupuestarias internas
 - 4.2. Ejecución de los ingresos: entidades descentralizadas, empresas e intermediarios financieros
 - 4.2.1. Procedimiento administrativo para la recaudación de ingresos
 - 4.2.2. Apertura y cierre mensual de la ejecución presupuestaria de ingresos
5. Programación financiera y calendarización de pagos
 - 5.1. Programación financiera
 - 5.2. Calendarización de los pagos
6. Contabilidad pública
 - 6.1. Contabilidad presupuestaria
 - 6.2. Contabilidad financiera
 - 6.3. Procedimientos regulares de la contabilidad pública

Tema 3. CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO

1. Concepto y tipos de control
 - 1.1. Concepto de control
 - 1.2. Tipos de control.
 - 1.2.1. Control interno
 - 1.2.2. Control externo
 - 1.2.3. Control previo
 - 1.2.4. Control posterior
 - 1.2.5. Control presupuestario
 - 1.2.5.1. Control interno presupuestario
 - 1.2.6. Control del endeudamiento
 - 1.2.7. Control sobre los bienes patrimoniales
 - 1.3. Base normativa del control
2. El control parlamentario o Asamblea Nacional
3. Control externo
4. Control interno
5. La responsabilidad de los gestores públicos
 - 5.1. Responsabilidades de unidades ejecutoras
 - 5.2. Responsabilidad de los fondos asignados

- 5.2.1. Sanciones judiciales
- 5.2.2. Sanciones penales
- 5.3. Responsabilidad social fiscal
- 6. Transparencia y rendición de cuentas
 - 6.1. Transparencia
 - 6.1.1. Información confidencial y de acceso restringido
 - 6.2. Rendición de cuentas
 - 6.2.1. Rendición de cuentas al Órgano Legislativo
 - 6.2.2. Rendición de cuentas del Presupuesto y finanzas públicas

Bibliografía, normativa y siglas

PERÚ, por Antonieta Margarita, Urbina Mancilla y Rosario Zavaleta Meza

Tema 1. EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

1. El procedimiento ordinario de ejecución del gasto
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Etapas de la ejecución presupuestal y su procedimiento
 - 1.2.1. Certificación del crédito presupuestario
 - 1.2.2. El compromiso
 - 1.2.3. El devengado
 - 1.2.4. Girado/pagado
 - 1.3. Competencias
 - 1.4. Principio de anualidad presupuestaria y sus excepciones
2. Procedimiento de pago de las obligaciones públicas
 - 2.1. La ejecución de los fondos públicos se realiza en las etapas siguientes
 - 2.2. La ejecución presupuestaria del gasto
3. Procedimientos especiales de ejecución del gasto público
 - 3.1. Concepto
 - 3.2. Información de los compromisos para la programación de la ejecución financiera
 - 3.3. Modificación del registro único del contribuyente (RUC) por error en el registro
 - 3.4. Formalización del gasto devengado
 - 3.5. Autorización del devengado y oportunidad para la presentación de documentos para procesos de pagos
4. Ejecución del presupuesto de ingresos
 - 4.1. Determinación de los ingresos públicos
 - 4.2. Recepción de los ingresos públicos
 - 4.3. Servicios bancarios para la percepción o recaudación de fondos públicos
5. Programación financiera y calendarización de pagos
 - 5.1. Atención del gasto devengado
 - 5.2. Autorización de giro
 - 5.3. Condiciones para el gasto girado
 - 5.4. Aprobación de la autorización de pago
 - 5.5. Utilización del tipo de recurso en el registro de la información de ejecución de gasto
 - 5.6. De la fuente de financiamiento recursos directamente recaudados
 - 5.7. Procedimiento de pago transferencias electrónicas
 - 5.8. Pago de otras obligaciones mediante abonos en cuentas bancarias individuales
 - 5.9. Obligación de pago a proveedores con abono en sus cuentas bancarias
 - 5.10. Sustentación del pago efectuado mediante abonos en cuenta a proveedores
 - 5.11. Pago mediante cheques y emisión de cartas orden

- 5.12. Las unidades ejecutoras sólo pueden usar cheques en forma excepcional
- 5.13. Pagos en efectivo – de la Caja Chica
- 6. La contabilidad pública
 - 6.1. Principios generales
 - 6.2. Fines de la contabilidad del sector público estatal
 - 6.3. Competencias en materia contable pública
 - 6.4. Normas Internacionales de Contabilidad.

Tema 2. PRESUPUESTACIÓN

- 1. Concepto, contenido y principios
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Contenido
 - 1.3. Principios
- 2. Ciclo presupuestario
 - 2.1. Programación multianual
 - 2.2. Formulación
 - 2.3. Aprobación
 - 2.4. Ejecución
 - 2.5. Control
 - 2.6. Evaluación

Tema 3. LA GESTIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS

- 1. Control público
 - 1.1. Concepto y tipos de control
 - 1.2. En función de quien lo ejerce
 - 1.3. Otros tipos de control externo
 - 1.4. En función del momento de su ejercicio
 - 1.5. Principios del control
- 2. El control parlamentario
- 3. Control externo
 - 3.1. Contraloría General de la República
- 4. Sistema de control interno
 - 4.1. Normas de control interno
 - 4.2. Objetivos de las normas de control interno
 - 4.3. Características
 - 4.4. Ámbito de aplicación
 - 4.5. Definición y objetivos de control interno
 - 4.6. Sistema de control interno
- 5. Organización del sistema de control interno
 - 5.1. Principios aplicables al sistema de control interno
- 6. Roles y responsabilidades
 - 6.1. Criterios a implementarse para contribuir al fortalecimiento del control interno en las entidades
 - 6.1.1. Apoyo institucional a los controles internos
 - 6.1.2. Responsabilidad sobre la gestión
 - 6.1.3. Clima de confianza en el trabajo
 - 6.1.4. Transparencia en la gestión gubernamental
 - 6.1.5. Seguridad razonable sobre el logro de los objetivos del control interno
- 7. Normas generales de control interno

- 7.1 Contenido
- 7.2 Norma general para el componente evaluación de riesgos
- 7.3 Norma general para el componente actividades de control gerencial
- 7.4 Norma general para el componente de información y comunicación
- 7.5 Norma general para la supervisión
 - 7.5.1. Normas básicas para las actividades de prevención y monitoreo
 - 7.5.1.1. Prevención y monitoreo
 - 7.5.1.2. Monitoreo oportuno del control interno
- 7.6. Normas básicas para el seguimiento de resultados
 - 7.6.1. Reporte de deficiencias
 - 7.6.2. Seguimiento e implantación de medidas correctivas
- 7.7. Normas básicas para los compromisos de mejoramiento
 - 7.7.1. Autoevaluación.
 - 7.7.2. Evaluaciones independientes.
 - 7.7.2.1. Responsabilidad de los gestores públicos.

REPÚBLICA DOMINICANA, por Raúl Gregorio Calle Ramírez y Rosa María de la Cruz Yeb

Tema 1. PRESUPUESTACIÓN

1. Concepto, contenido y principios
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Contenido
 - 1.3. Principios
2. Marco fiscal
 - 2.1. Programación de mediano plazo
 - 2.2. Reglas fiscales
 - 2.3. Política presupuestaria
3. Ámbito institucional
 - 3.1. El Sector Público según la Ley Orgánica de Presupuesto
 - 3.2. Ámbito del presupuesto del Sector Público
4. Ciclo presupuestario
 - 4.1. La estrategia nacional de desarrollo
 - 4.2. El presupuesto plurianual
 - 4.3. El Presupuesto General del Estado
 - 4.4. La aprobación del Presupuesto General del Estado
5. Estructuras presupuestarias
 - 5.1. Estructura del presupuesto de gastos
 - 5.1.1. Clasificación de instituciones de la administración pública
 - 5.1.2. Clasificación funcional
 - 5.1.3. Clasificación de programas
 - 5.1.4. Clasificación por objeto del gasto
 - 5.2. La estructura del presupuesto de ingresos
 - 5.2.1. Clasificación de instituciones
 - 5.2.2. Clasificación de ingresos
 - 5.3. La estructura de la cuenta de financiamiento
6. Modificaciones presupuestarias
 - 6.1. Marco normativo de las modificaciones presupuestarias
 - 6.2. Clasificación de las modificaciones presupuestarias

- 6.2.1. Ampliaciones
- 6.2.2. Traslados
- 6.3. Competencias para aprobar modificaciones presupuestarias
 - 6.3.1. Competencias para aprobar ampliaciones
 - 6.3.2. Competencias para aprobar traslados

Tema 2. EJECUCIÓN DE GASTOS E INGRESOS

1. Procedimiento ordinario de ejecución de los gastos
 - 1.1. Fases del gasto
 - 1.1.1. Afectación preventiva
 - 1.1.2. Competencias para iniciar trámites para gastar
 - 1.1.3. Compromiso
 - 1.1.4. Competencias para aprobar compromisos
 - 1.1.5. Devengado (reconocimiento de la obligación)
 - 1.1.6. Competencia para reconocer obligaciones
 - 1.1.7. Fases simultáneas de gasto
 2. Procedimiento de pago de las obligaciones públicas
 - 2.1. Ordenación del pago
 - 2.2. Pago material
 - 2.3. Cuenta Única del Tesoro
 3. Procedimientos especiales de ejecución de los gastos públicos
 4. Ejecución del presupuesto de ingresos
 - 4.1. Fases del ingreso
 5. Programación financiera y calendarización de pagos
 - 5.1. Programación de cuotas de compromiso y pago
 - 5.1.1. Proyección de los ingresos
 - 5.1.2. Programación de los compromisos y proyección de devengados
 - 5.1.3. Programación del pago
 - 5.2. Programación durante la ejecución del presupuesto
 - 5.3. Aprobación de cuotas de compromiso y pago
 6. La contabilidad pública
 - 6.1. Competencias de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental
 - 6.2. Alcance y características del sistema de contabilidad gubernamental
 - 6.3. Marco conceptual del sistema de contabilidad gubernamental
 - 6.4. Estados financieros de la contabilidad pública
 - 6.5. Estado de recaudación e inversión
 - 6.6. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)

Tema 3. CONTROL

1. El control público
 - 1.1. Concepto
 - 1.2. Tipos
 - 1.3. Control público dominicano
2. Control político: Congreso Nacional
 - 2.1. Procedimientos de control y fiscalización
3. Control externo: Cámara de Cuentas de la República Dominicana
 - 3.1. Ámbito y funciones
 - 3.1.1. Ámbito de aplicación
 - 3.1.2. Normativa

- 3.1.3. Judicatura fiscalizadora
 - 3.1.4. Labor de auditar
 - 3.2. Componentes y clases
 - 3.2.1. Componentes que incluye el control externo
 - 3.2.2. Clases de control externo tipos e intervenciones –
 - 3.2.3. Declaración jurada de patrimonio
 - 4. Control interno: Contraloría General de la República
 - 4.1. Ámbito y funciones
 - 4.1.1. Ambito de aplicación
 - 4.1.2. El Sistema Nacional de Control Interno (SINACI)
 - 4.1.3. Atribuciones
 - 4.1.4. Normas básicas de control interno
 - 4.1.4.1. Proceso de control interno
 - 4.1.4.2. Principios del proceso de control interno
 - 4.1.4.3. Componentes del proceso de control interno
 - 4.1.5. Auditoría interna
 - 4.1.6. Informes y evaluaciones
 - 4.1.6.1. Informes de las evaluaciones o inspecciones
 - 4.1.6.2. Interrelación con el control político
 - 4.1.6.3. Auditoría de calidad
 - 5. Responsabilidades
 - 5.1. Responsabilidad de los gestores públicos en el control externo: sujeto de fiscalización
 - 5.2. Responsabilidad de los gestores públicos: responsables del control interno
 - 6. Transparencia y rendición
 - 6.1. Transparencia y rendición de cuentas en el control externo
 - 6.1.1. Control presupuestario
 - 6.1.2. Informe anual al Congreso Nacional
 - 6.1.3. Informes específicos
 - 6.2. Transparencia y rendición de cuentas en el control interno: Estado de Recaudación e Inversión de las Rentas.
 - 6.3. Control social: sociedad civil
 - 6.3.1. Comisiones de veeduría ciudadana
 - 6.3.2. Portales institucionales
- Bibliografía, normativa y siglas

Prólogo

El manual que tiene en sus manos es fruto de un trabajo colectivo de largo alcance, que surge en el seno de la Red de Antiguos alumnos del Master Internacional en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria impartido por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) con la colaboración de otras instituciones españolas: la Intervención General de la Administración del Estado y la Dirección General de Presupuestos pertenecientes al Ministerio de Hacienda; ICEX España Exportación e Inversiones y la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID).

La AECID, en consonancia con el V Plan Director de la Cooperación Española y con la Agenda 2030 mantiene como una de sus principales líneas de trabajo, el fortalecimiento institucional y la consolidación de administraciones públicas eficaces, responsables y transparentes que contribuyan al desarrollo humano sostenible en los países prioritarios para la Cooperación Española. El Plan de Transferencia, Intercambio y Gestión del Conocimiento de la AECID- Interconecta-, permite a través de las redes de conocimiento y de las formaciones que ofrece a instituciones públicas de América Latina y el Caribe capacitar, transferir conocimiento, e intercambiar experiencias y buenas prácticas, en un diálogo entre pares que redunde en el enriquecimiento mutuo.

La colaboración entre el IEF y la AECID ha permitido contribuir a la lucha contra la desigualdad en América Latina y el Caribe a través de la capacitación mediante la formación, mejora y modernización de la Administración financiera en los países de la región, ofreciendo enfoques acordes a la realidad del contexto latinoamericano actual y fortaleciendo los sistemas fiscales y presupuestarios propios de cada país.

Es en el marco de estas colaboraciones en el que la Red de Antiguos alumnos del Master identifica la necesidad de poner en común las prácticas presupuestarias de ejecución y control del gasto público en América Latina y el Caribe, y España. Así, el proyecto se inició en junio del año 2016 con la celebración de un seminario en el Centro de Formación de la AECID en Santa Cruz de la Sierra (Bolivia) en el que todos los países participantes definieron las líneas de trabajo y los objetivos pretendidos.

Transcurrido un año del primer seminario tuvo lugar un segundo encuentro en octubre de 2017 en el Centro de Formación de la AECID en Cartagena de Indias (Colombia) en el que se analizaron los capítulos redactados por cada país participante y se cerró definitivamente el contenido del libro.

Han sido, por tanto, más de dos años de intenso trabajo que han dado como resultado una obra homogénea en la que se abordan las tres áreas del Derecho Financiero Público: Presupuestación, Ejecución de gastos e ingresos y Control; todo ello potenciando las propias capacidades y la participación de 13 países de Iberoamérica.

Con este manual, se pretende ofrecer una visión integrada del funcionamiento de la Administración financiera en su conjunto y un conocimiento de los aspectos que influyen

en la planificación, presupuestación, ejecución y control del gasto público. Además, se persigue proporcionar capacidad para el análisis de alternativas y de estrategias enfocadas a la adopción de decisiones fundadas en el ámbito público. Finalmente, el conjunto del libro transmite las técnicas y los instrumentos necesarios para analizar e interpretar los factores que inciden en la correcta planificación y aplicación del gasto público, en aras a acelerar el progreso y la cohesión social y económica de la región.

En nombre del Instituto de Estudios Fiscales y de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, sólo nos resta felicitar a todas las personas que ~~con~~ han contribuido con su autoría y en particular a los directores del trabajo Mariano Rojo Pérez de la Intervención General de la Administración del Estado, a Jaime Sánchez Mayoral de la Dirección General de Presupuestos y a Cristina Ibáñez de Aldecoa Quintana del Instituto de Estudios Fiscales. Confiamos que todo ello le resulte a usted amable lector o lectora, de utilidad en el desempeño de su tarea cotidiana, cualquiera que sea la administración pública de España o de América Latina y el Caribe en la que trabaje.

ALAIN CUENCA GARCÍA
Director General del Instituto
de Estudios Fiscales

CARMEN CASTIELLA RUIZ DE VELASCO
Directora de Cooperación con América
Latina y el Caribe

Agradecimientos

Este manual es fruto del esfuerzo de muchas personas e instituciones por lo que desde el Instituto de estudios fiscales queremos dar las gracias a todos los que lo han hecho posible y en especial:

A la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) colaboradora fundamental en toda la actividad formativa del IEF en Iberoamérica, que siempre ha confiado en nosotros y nos ha ayudado a llevar adelante con éxito múltiples proyectos.

A la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y a la Dirección General de Presupuestos de España y en particular a Mariano Rojo Pérez e Irene Torrijos Rodríguez de la IGAE y a Jaime Sánchez Mayoral y Caridad Gascón Soriano de la Dirección General de Presupuestos quienes han impulsado y coordinado técnicamente esta actividad y cuyo empeño ha sido imprescindible para el éxito final del proyecto.

A Ana de la Herrán Piñar, coordinadora de la Red de Antiguos alumnos de la especialidad tributaria (RAAM) quién nos ha acompañado en todo este largo camino y sin cuya ayuda y consejos la publicación de este manual no habría sido posible.

A los miembros de la Red de Antiguos alumnos de Máster en Administración Financiera y Tributaria, especialidad en administración Financiera (RAAMFI) procedentes de diversas Administraciones iberoamericanas, quienes han elaborado los capítulos del manual, que hacen posible que la RAAMFI cuente con una importante participación y actividad de la que, desde el Instituto de Estudios Fiscales, nos sentimos muy orgullosos:

Santiago Jorge Fernández, Ana Clara Rebuffi Vasino, María del Carmen Suárez, Paula Gabriela Tobes, Raquel Arancibia Padilla, Graca Aparecida Barcos, Neusa Ivete Muller, Daniel Andrés Igor Mondaca, Olga Yaneth Aragón Sánchez, Carlos Augusto Cabrera Saavedra, Diego Ovidio Leiva Mora, Efrén Andrade Verdugo, Jorge Alberto Pérez Paredes, Edgar Marineli Rubio, Ilian Ofelia Muñoz Sotelo, José Arturo Riva Palacio Huidobro, Francisco Antonio Gómez Valle, Ángel Edubey Rangel Barahona, Mario José Troche Zaracho, Antonieta Margarita Urbina Mancilla, Rosario Zavaleta Meza, Raúl Gregorio Calle Ramírez y Rosa María de la Cruz Yeb.

Finalmente, un recuerdo especial para nuestro amigo y compañero Carlos Augusto Cabrera Saavedra de Colombia, que recientemente nos ha dejado y que, seguro, desde el Cielo estará orgulloso de que este proyecto en el que tanta ilusión puso, haya podido ver la luz.

CRISTINA IBÁÑEZ DE ALDECOA QUINTANA
Coordinadora de la RAAMFI en España

ARGENTINA

SANTIAGO JORGE FERNÁNDEZ

ANA CLARA REBUFFI VASINO

MARÍA DEL CARMEN SUÁREZ

PAULA GABRIELA TOBES

Tema 1

PRESUPUESTACIÓN

SUMARIO

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.3. Principios. 1.3.1. Legalidad. 1.3.2. Anualidad. 1.3.3. Proporcionalidad, equidad, solidaridad e igualdad. 1.3.4. Universalidad. 1.3.5. No afectación. 1.3.6. Exclusividad. 1.3.7. Unidad. 1.3.8. Veracidad. 1.3.9. Especificación. 1.3.10. Continuidad. 1.3.11. Flexibilidad. 1.3.12. Equilibrio. 2. MARCO FISCAL. 2.1. Marco fiscal: presupuesto plurianual. 2.2. Reglas fiscales. 2.2.1. Equilibrio estructural. 2.2.2. Deuda pública. 2.2.3. Regla de gasto. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. Formulación. 4.1.1. Preparación. 4.1.2. Elaboración. 4.2. Aprobación. 4.2.1. Tratamiento en la Cámara de Diputados. 4.2.2. Tratamiento en la Cámara de Senadores. 4.2.3. Promulgación o veto del Ejecutivo. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Clasificaciones de los recursos. 5.1.1. Por rubros. 5.1.2. Económica de los recursos. 5.2. Clasificaciones de los gastos. 5.2.1. Por ubicación geográfica. 5.2.2. Por objeto del gasto. 5.2.3. Económica del gasto. 5.2.4. Por finalidades y funciones. 5.2.5. Por categoría programática. 5.2.6. Por fuente de financiamiento. 5.3. Clasificaciones válidas para recursos y gastos. 5.3.1. Institucional. 5.3.2. Por tipo de moneda. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Tipos de modificaciones presupuestarias. BIBLIOGRAFÍA.

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

1.1. CONCEPTO

En la República Federal Argentina, la primera referencia al instituto del presupuesto se halla en la Constitución Nacional (CN). Si bien la misma establece una clara distribución de competencias entre el Poder Legislativo Nacional (PLN) y el Poder Ejecutivo Nacional (PEN), no define que ha de entenderse por presupuesto.

Así, prescribe en su art. 75 que “Corresponde al Congreso... Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2 de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión”.

En cuanto a las competencias del PEN en materia presupuestaria, su art. 100 establece que al “...jefe de gabinete de ministros, con responsabilidad política ante el

Congreso de la Nación, le corresponde:... Enviar al Congreso los proyectos de ley de ministerios y de presupuesto nacional, previo tratamiento en acuerdo de gabinete y aprobación del Poder Ejecutivo... Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la ley de presupuesto nacional”.

Mientras que el art. 99 reza “El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:... Supervisa el ejercicio de la facultad del jefe de gabinete de ministros respecto de la recaudación de las rentas de la Nación y de su inversión, con arreglo a la ley o presupuesto de gastos nacionales”.

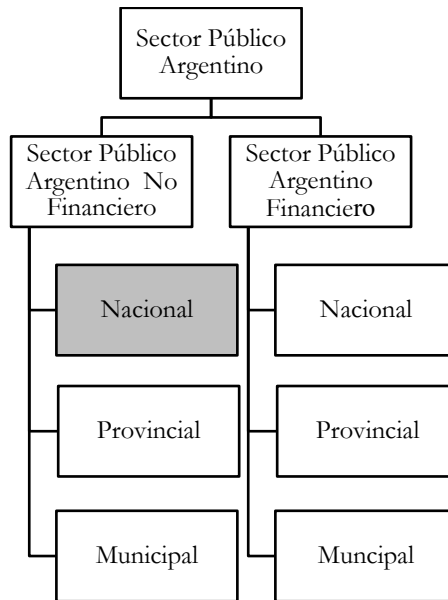
La norma que recoge esta manda constitucional, así como todo lo atinente a la materia presupuestaria es la Ley n° 24.156, denominada también Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (LAF). La misma se encuentra reglamentada por el Decreto n° 1.344/07 (DR-LAF).

La LAF no arriesga definición alguna del concepto de presupuesto, pero si lo caracteriza a lo largo de su articulado.

Este vacío conceptual en la normativa es cubierto por el órgano rector del sistema de presupuesto. La OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO (2011) reconoce el valor del presupuesto, en su postura más clásica, como “la expresión, en términos financieros, de lo que el gobierno pretende llevar a cabo en un período determinado, por regla general, un año”, advirtiendo que “... actualmente no se concibe al presupuesto sólo como la expresión financiera del programa del gobierno, sino como una expresión más amplia y explícita del mismo...”, reconociéndole su carácter de “instrumento útil para la programación económica y social, al reflejar la política presupuestaria para el sector público. Según ésta, cada jurisdicción o entidad debe cumplir su rol básico de proveedor de aquellos bienes o servicios con los que, en última instancia, se posibilita cumplir los objetivos de la precitada política presupuestaria...”. Por todo ello, entenderemos que “... el presupuesto público es, básicamente, un instrumento de programación económica y social, de gobierno, de administración y necesariamente un acto legislativo.”

1.2. CONTENIDO

Previo a avanzar, es menester clarificar ciertas particularidades propias del sector público argentino. El objetivo de la presente obra es mostrar las etapas de presupuestación, ejecución y control del presupuesto público que tienen tratamiento por los parlamentos nacionales de los diversos países iberoamericanos representados, facilitando su análisis comparativo. En este sentido, la República Argentina adopta una forma federal de gobierno. Por ello, además del Nacional, se reconocen diversos niveles subnacionales autónomos como la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Provincias. Estas últimas se subdividen en Departamentos, Municipios o Partidos, que también gozan de autonomía.



El alcance de la autonomía contempla la capacidad de dictar sus propios presupuestos sin intervención del Congreso Nacional. A los efectos del proceso presupuestario en cada nivel de gobierno, el Poder o Departamento Ejecutivo Subnacional tiene a su cargo la Elaboración, Distribución, Ejecución, y Evaluación del presupuesto, y el Poder o Departamento Legislativo Subnacional lleva a cabo el proceso de la Discusión y Aprobación.

La suma de los tres niveles de gobierno compone el Sector Público Argentino (SPA). Asimismo, podemos distinguir dos grandes rubros bien diferenciados dentro del SPA: el No Financiero y el Financiero.

Es por ello, que a lo largo del presente trabajo nos referiremos exclusivamente al ámbito de aplicación de la LAF, es decir al Sector Público Nacional No Financiero (SPNnf), con el alcance referido en el epígrafe 3º.

Aclarado esto, el contenido de la ley de presupuesto puede hallarse taxativamente definido en el art. 19 de la LAF:

“La Ley de presupuesto general constará de tres títulos cuyo contenido será el siguiente:

Título I.—Disposiciones generales;

Título II.—Presupuesto de recursos y gastos de la administración central;

Título III.—Presupuestos de recursos y gastos de los organismos descentralizados.”

El detalle del contenido de cada uno de los tres títulos que componen la ley de presupuesto general, puede apreciarse en los artículos subsiguientes de la LAF y su

correspondiente referencia en el DR-LAF. En este orden de ideas, en cuanto al Título I de la ley de presupuesto, el art. 20 de la LAF detalla que:

“Las disposiciones generales constituyen las normas complementarias a la presente ley que regirán para cada ejercicio financiero.

Contendrán normas que se relacionen directa y exclusivamente con la aprobación, ejecución y evaluación del presupuesto del que forman parte. En consecuencia, no podrán contener disposiciones de carácter permanente, no podrán reformar o derogar leyes vigentes, ni crear, modificar o suprimir tributos u otros ingresos.

El título I incluirá, asimismo, los cuadros agregados que permitan una visión global del presupuesto y sus principales resultados.”

Por su parte, el art. 20 del DR-LAF reglamenta:

“El Título I, Disposiciones Generales de la Ley de Presupuesto, contendrá el monto de los gastos autorizados de la Administración Nacional, las estimaciones de recursos para su atención, los gastos y contribuciones figurativas, las fuentes y aplicaciones financieras y los principales resultados. Asimismo incluirá los cuadros desagregados de los gastos y recursos combinando las distintas clasificaciones presupuestarias de acuerdo a los criterios que determine la SECRETARIA DE HACIENDA.”

Referido al Título II, en relación al presupuesto de recursos y gastos de la administración central, el art. 21 de LAF se encarga de indicar que:

“Para la administración central se consideran como recursos del ejercicio todos aquellos que se prevén recaudar durante el periodo en cualquier organismo, oficina o agencia autorizadas a percibirlos en nombre de la administración central, el financiamiento proveniente de donaciones y operaciones de crédito público, representen o no entradas de dinero efectivo al Tesoro y los excedentes de ejercicios anteriores que se estime existentes a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se presupuesta. No se incluirán en el presupuesto de recursos, los montos que correspondan a la coparticipación de impuestos nacionales.

Se considerarán como gastos del ejercicio todos aquellos que se devenguen en el periodo, se traduzcan o no en salidas de dinero efectivo del Tesoro.”

Complementa el art. 21 del DR-LAF definiendo que:

“La información que contendrá el Título II de la Ley de Presupuesto, será la siguiente:

- a) Los recursos y los gastos de la Administración Central, como así también los del Servicio de la Deuda Pública y de las Obligaciones a Cargo del Tesoro, con las clasificaciones que determine la SECRETARIA DE HACIENDA.
- b) El cálculo de los recursos incluirá los montos brutos a recaudarse, sin deducción alguna.

Los recursos del ejercicio presupuestario de la Administración Central que se estimen recaudar durante el período, en efectivo sean de rentas generales o de afectaciones específicas.

Los recursos provenientes de operaciones de crédito público y de donaciones, que representen o no, entradas de dinero efectivo al Tesoro Nacional.

Las transferencias de los Organismos Descentralizados y otros Entes Públicos a la Administración Central.

Las contribuciones figurativas que reciban el Tesoro Nacional y las jurisdicciones provenientes de gastos figurativos de jurisdicciones o entidades de la Administración Nacional, conforme su ejercicio de devengamiento.

Toda otra transacción que represente un incremento de los pasivos o una disminución de los activos financieros.”

En tanto que para los recursos y gastos de los organismos descentralizados, es decir el contenido del Título III, encontramos que es el artículo 22 de la LAF el que establece:

“Para los organismos descentralizados, la reglamentación establecerá los criterios para determinar los recursos que deberán incluirse como tales en cada uno de esos organismos. Los gastos se programarán siguiendo el criterio del devengado.”

Mientras que por vía reglamentaria, el art. 22 del DR-LAF dispone:

“La información que contendrá el Título III de la Ley de Presupuesto, para cada uno de los Organismos Descentralizados incluidos en la misma, será similar, en contenido y forma, a la establecida para la Administración Central.

En los organismos mencionados deberán considerarse recursos del ejercicio presupuestario:

- a) Los que se estime devengar.
- b) Los provenientes de operaciones de crédito público y de donaciones, representen o no entradas de dinero efectivo.
- c) Las contribuciones figurativas que reciban los Organismos Descentralizados provenientes de gastos figurativos de jurisdicciones o entidades de la Administración Nacional, conforme su ejercicio de devengamiento.
- d) Toda otra transacción que represente un incremento de los pasivos o una disminución de los activos financieros.
- e) Remanentes de ejercicios anteriores si correspondiere.”

1.3. PRINCIPIOS

Ni la CN, ni la LAF mencionan expresamente los principios rectores del presupuesto. La falta de indicación expresa no implica que las normas mencionadas no aborden la temática. En efecto, existe un conjunto de reglas en el articulado de ambas que tácitamente nos remiten a principios presupuestarios.

La OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO (2011) aborda la cuestión bajo el título de “principios presupuestarios” Programación, Universalidad, Exclusividad, Unidad, Factibilidad, Exactitud, Claridad, Especificación, Periodicidad, Continuidad, Flexibilidad, Equilibrio, Anticipación, y Transparencia.

Por nuestra parte, en el afán de homogenizar con el resto de la obra, nos limitaremos a enunciar aquellos principios presupuestarios que sean reseñables con la normativa vigente y, por ende, tengan carácter obligatorio. A continuación se exponen los

principios presupuestarios, su definición, su referencia normativa y los límites de dichos principios.

1.3.1. *Legalidad*

Como ya hemos mencionado anteriormente, tanto la definición que adoptamos como propia, así como la del resto de los autores en la materia, reconocen que el presupuesto es un acto administrativo, concretamente una ley. Entenderemos por este principio que el presupuesto debe reunir las formalidades de una ley y, consecuentemente, conforme a la distribución republicana de poderes, compete al Congreso su sanción, así como las posteriores modificaciones. Así, nuestra CN en su art. 75 inc. 8 atribuye al Congreso:

“... Fijar anualmente,..., el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional...”

La reforma constitucional del año 1994 introdujo una veda en materia de iniciativa de leyes, al establecer en el art. 39 que “... No serán objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a... presupuesto...”, reservando de esta forma la iniciativa en materia presupuestaria al Poder Ejecutivo Nacional (PEN). Dicha exclusividad puede apreciarse en el art. 100 inc.6 cuando establece que corresponde al jefe de gabinete de ministros “... Enviar al Congreso los proyectos de ley... de presupuesto nacional, previo tratamiento en acuerdo de gabinete y aprobación del Poder Ejecutivo.”

Los límites al principio de legalidad pueden encontrarse en la LAF, en los art. 27, 37 y 39. El primero de ellos establece un salvoconducto que garantiza el principio de anualidad, en detrimento del de legalidad, para aquellos casos en que al 31 de diciembre no exista pronunciamiento parlamentario:

“Si al inicio del ejercicio financiero no se encontrare aprobado el presupuesto general, registrará el que estuvo en vigencia el año anterior, con los siguientes ajustes que debe introducir el Poder Ejecutivo Nacional en los presupuestos de la administración central y de los organismos descentralizados...”

El art. 37 de la LAF remite a la distribución de potestades entre el Congreso y el JGM, en materia de modificación de la ley de presupuesto. Esta división, polémica por cierto en cuanto a la constitucionalidad de las facultades delegadas al JGM, debate que mantiene absoluta vigencia, se encuentra actualmente normada de la siguiente forma:

“... El Jefe de Gabinete de Ministros puede disponer las reestructuraciones presupuestarias que considere necesarias dentro del total aprobado por cada ley de presupuesto, quedando comprendidas las modificaciones que involucren a gastos corrientes, gastos de capital, aplicaciones financieras y distribución de las finalidades...”

Por último, la tercera limitación al principio de legalidad, la hallamos en el art. 39 de la LAF:

“El Poder Ejecutivo Nacional podrá disponer autorizaciones para gastar no incluidas en la ley de presupuesto general para atender el socorro inmediato por parte del gobierno en casos de epidemias, inundaciones, terremotos u otros de fuerza mayor...”

1.3.2. *Annualidad*

Algunos autores prefieren referirse al principio de periodicidad. Entendemos que la periodicidad puede manifestarse en ciclos subanuales, anuales o plurianuales. La normativa argentina es clara al respecto optando por la periodicidad anual. Entendemos por este principio la obligatoriedad de tomar como horizonte temporal, para la proyección de los recursos y los gastos, el año calendario, siendo este el límite a la vigencia de la ley que los apruebe.

La primera referencia tiene origen en el art. 75 inc. 8 de la CN, el cual asigna como competencia del Congreso la de "... fijar anualmente... el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional...".

La LAF complementa en su art. 10 el citado mandato constitucional, estableciendo que ese periodo anual será concordante con el año calendario. Concretamente establece que:

"El ejercicio financiero del sector público nacional, comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre de cada año."

1.3.3. *Proporcionalidad, equidad, solidaridad e igualdad*

Como acertadamente advierte la OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO (2011), la reforma constitucional de 1994, instruye, en el art. 75 inc. 8, al Congreso fijar anualmente el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional "conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2 de este artículo", el cual reza:

"La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional."

Así, la OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO (2011) hace referencia a los nuevos principios constitucionales que denomina "...de proporcionalidad (relación directa entre recursos y competencias), la equidad (entendida como responsabilidad), la solidaridad (considerada como obligación de apoyar financieramente el cumplimiento de las funciones) y el de igualdad (en cuanto a dar prioridad al logro del desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio)."

1.3.4. *Universalidad*

La doctrina argentina recoge mayoritariamente este principio, aunque algunos autores le otorgan un alcance superior al incluir en él la no afectación de recursos. Por nuestra parte, entenderemos por universalidad la obligación de incluir la totalidad de los recursos y gastos de la administración nacional, por el periodo de tiempo que abarque el presupuesto, evitando realizar compensaciones entre ellos. Con este alcance, el art. 12 de la LAF prescribe:

“Los presupuestos comprenderán todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio, los cuales figurarán por separado y por sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí...”

1.3.5. *No afectación*

Refiere a la prohibición de afectar recursos a gastos específicos. Como hemos indicado en el epígrafe anterior, preferimos escindirlo del principio de universalidad y darle tratamiento por separado. En este sentido, recopila esta idea el art. 23 de la LAF:

“No se podrá destinar el producto de ningún rubro de ingresos con el fin de atender específicamente el pago de determinados gastos...”

El límite al presente principio se halla también en el art. 23 de la LAF, el cual permite la afectación de un conjunto de recursos, a saber:

- a) Los provenientes de operaciones de crédito público;
- b) Los provenientes de donaciones, herencias o legados a favor del Estado nacional, con destino específico;
- c) Los que por leyes especiales tengan afectación específica.”

1.3.6. *Exclusividad*

Establece la prohibición de incluir en la ley de presupuesto materia ajena a la presupuestaria. La doctrina argentina coincide en que la referencia normativa a este principio se encuentra en los arts. 18, 19, 20, 23, 25, y 33 de la LAF.

Entendemos que el art. 20 de la LAF resulta suficiente y sumamente claro al respecto al establecer que:

“Las disposiciones generales constituyen las normas complementarias a la presente ley que regirán para cada ejercicio financiero.

Contendrán normas que se relacionen directa y exclusivamente con la aprobación, ejecución y evaluación del presupuesto del que forman parte. En consecuencia, no podrán contener disposiciones de carácter permanente, no podrán reformar o derogar leyes vigentes, ni crear, modificar o suprimir tributos u otros ingresos.”

1.3.7. *Unidad*

Entenderemos por Unidad la obligación de incluir todos los organismos de la administración nacional, sean estas entidades o jurisdicciones, en un único documento presupuestario sometido a la aprobación parlamentaria.

La OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO (2011), al abordar el principio de Unidad, indica como referentes a los arts. 11, 12, 18, 19 y 25 de la LAF. No compartimos este criterio ya que los arts. 11 y 18 refieren las jurisdicciones y entidades que conforman el sector público nacional, en tanto que los arts. 19 y 25 reseñan a las jurisdicciones y entidades que conforman la administración nacional. Como veremos en el epígrafe 3°, la administración nacional es solo una de las partes integrantes del sector público nacional, por lo que nos resulta inapropiado, más aún en oportunidad de defi-

nir el principio de Unidad, tomarlas como sinónimas. No solo esto, sino que además el presupuesto de gastos y recursos de la administración nacional está sujeto a aprobación legislativa, en tanto que el de los restantes organismos no lo está.

Con el alcance que hemos definido, entendemos que es el art. 19 de la LAF el que refleja la inclusión de todas las jurisdicciones y entidades que conforman la administración nacional en la ley de presupuesto:

“La ley de presupuesto general constará de tres títulos cuyo contenido será el siguiente:

Título I.—Disposiciones generales;

Título II.—Presupuesto de recursos y gastos de la administración central;

Título III.—Presupuestos de recursos y gastos de los organismos descentralizados.”

1.3.8. *Veracidad*

La doctrina ha llamado a este principio de las más diversas formas. Por ejemplo, LAS HERAS (2008) hace referencia al mismo como Acuciosidad. La OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO (2011) lo divide en los principios de Factibilidad y Exactitud, en cuanto se refiera a la expresión física o financiera del presupuesto. ATCHABAHIAN (2008) se refiere únicamente a la Exactitud.

Entenderemos por veracidad la obligación de tomar los recaudos de expresar los objetivos físicos del presupuesto con el mayor grado de realismo que una diligente técnica de prospección permita, así como su adecuada valoración en términos financieros. En este orden de ideas se expresa el art. 14 de la LAF:

“En los presupuestos de gastos se utilizarán las técnicas más adecuadas para demostrar el cumplimiento de las políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios de los organismos del sector público nacional, así como la incidencia económica y financiera de la ejecución de los gastos y la vinculación de los mismos con sus fuentes de financiamiento.

La reglamentación establecerá las técnicas de programación presupuestaria y los clasificadores de gastos y recursos que serán utilizados.”

Como puede apreciarse, la LAF descansa en la reglamentación al momento de definir la técnica de programación presupuestaria, vale decir que la delega en el PEN.

Asimismo el art. 24 de la LAF:

“El Poder Ejecutivo Nacional fijará anualmente los lineamientos generales para la formulación del proyecto de ley de presupuesto general.

A tal fin, las dependencias especializadas del mismo deberán practicar una evaluación del cumplimiento de los planes y políticas nacionales y del desarrollo general del país y sobre estas bases y una proyección de las variables macroeconómicas de corto plazo, preparar una propuesta de prioridades presupuestarias en general y de planes o programas de inversiones públicas en particular.

Se considerarán como elementos básicos para iniciar la formulación de los presupuestos, el programa monetario y el presupuesto de divisas formuladas para el ejercicio

que será objeto de programación, así como la cuenta de inversiones del último ejercicio ejecutado y el presupuesto consolidado del sector público del ejercicio vigente.

El programa monetario y el presupuesto de divisas serán remitidos al Congreso Nacional, a título informativo, como soporte para el análisis del proyecto de ley de presupuesto general.”

1.3.9. *Especificación*

El principio de Especificación versa sobre la obligación de que el presupuesto indique con precisión el origen de los recursos y el destino de los gastos, que permitan un análisis multidimensional de los mismos.

Creemos que el objetivo de este principio se encuentra sobradamente cubierto con las obligaciones establecidas en el art. 14 del DR-LAF:

“c) Para la presentación de los gastos se utilizarán las clasificaciones siguientes:

- I. Institucional.
- II. Categoría programática.
- III. Finalidades y funciones.
- IV. Fuentes de financiamiento.
- V. Objeto del Gasto.
- VI. Económica.
- VII. Tipo de moneda.
- VIII. Ubicación geográfica.

d) Los recursos se presentarán ordenados, por lo menos, de acuerdo a las clasificaciones siguientes:

- I. Institucional.
- II. Por rubros.
- III. Económica.
- IV. Tipo de Moneda”

Para una descripción detallada del alcance del principio de especificación, así como de los clasificadores presupuestarios se remite al epígrafe 5.º del presente capítulo.

1.3.10. *Continuidad*

El principio de anualidad supone una ficción, una segmentación artificial en el continuo de la ejecución económico-financiera del Estado, induciendo a una desconexión entre los ejercicios pasados y futuros. El principio de Continuidad viene a evitar este sesgo, estableciendo la obligatoriedad de que todos los recursos y gastos del presupuesto anual, deban sustentarse en los resultados de los ejercicios pasados, como así también considerar los efectos que generarán en los ejercicios futuros.

Una primera aproximación a esta previsión, puede observarse en el art. 24 de la LAF:

“... Se considerarán como elementos básicos para iniciar la formulación de los presupuestos, el programa monetario y el presupuesto de divisas formuladas para el ejercicio que será objeto de programación, así como la cuenta de inversiones del último ejercicio ejecutado y el presupuesto consolidado del sector público del ejercicio vigente...”

Con un carácter más concreto y práctico, pero en el mismo sentido, se expide el art. 15 de la LAF:

“Cuando en los presupuestos de las jurisdicciones y entidades públicas se incluyan créditos para contratar obras o adquirir bienes y servicios, cuyo plazo de ejecución exceda al ejercicio financiero, se debe incluir en los mismos información sobre los recursos invertidos en años anteriores, los que se invertirán en el futuro y sobre el monto total del gasto, así como los respectivos cronogramas de ejecución física. La aprobación de los presupuestos que contengan esta información, por parte de la autoridad competente, implicará la autorización expresa para contratar las obras y/o adquirir los bienes y servicios hasta por su monto total, de acuerdo con las modalidades de contratación vigentes.

Las autorizaciones para comprometer ejercicios futuros a que se refiere el presente artículo caducarán al cierre del ejercicio fiscal siguiente de aquel para el cual se hayan aprobado, en la medida que antes de esa fecha no se encuentre formalizada, mediante la documentación que corresponda, la contratación de las obras y/o la adquisición de los bienes y servicios autorizados.”

1.3.11. *Flexibilidad*

Definimos el principio de Flexibilidad como la obligación de establecer mecanismos que permitan reasignar créditos presupuestarios entre distintas partidas, vale decir de modificar el presupuesto, de forma tal que faciliten atender las cambiantes circunstancias del contexto, así como las situaciones no previstas.

El art. 37 de la LAF establece el mecanismo de modificación del presupuesto ante situaciones ordinarias:

“... Quedan reservadas al Congreso Nacional las decisiones que afecten el monto total del presupuesto y el monto del endeudamiento previsto.

El Jefe de Gabinete de Ministros puede disponer las reestructuraciones presupuestarias que considere necesarias dentro del total aprobado por cada ley de presupuesto, quedando comprendidas las modificaciones que involucren a gastos corrientes, gastos de capital, aplicaciones financieras y distribución de las finalidades... El incremento de las partidas que refieran gastos reservados y de inteligencia sólo podrá disponerse por el Congreso de la Nación.”

En tanto que el art. 39 de la LAF, hace lo propio ante situaciones de carácter extraordinario:

“El Poder Ejecutivo Nacional podrá disponer autorizaciones para gastar no incluidas en la ley de presupuesto general para atender el socorro inmediato por parte del gobierno en casos de epidemias, inundaciones, terremotos u otros de fuerza mayor.

Estas autorizaciones deberán ser comunicadas al Congreso Nacional en el mismo acto que las disponga, acompañando los elementos de juicio que permitan apreciar la

imposibilidad de atender las situaciones que las motivaron dentro de las revisiones ordinarias o con saldos disponibles en rubros presupuestarios imputables.

Las autorizaciones así dispuestas se incorporaran al presupuesto general.”

1.3.12. *Equilibrio*

El principio de Equilibrio establece la obligación de que tanto en la etapa de formulación, aprobación y ejecución presupuestaria exista una paridad entre los recursos y los gastos. Así lo entiende la LAF al prescribir en el art 28 de la sección titulada “De la formulación del presupuesto” que:

“Todo incremento del total del presupuesto de gastos previstos en el proyecto presentado por el Poder Ejecutivo Nacional, deber contar con el financiamiento respectivo.”

Asimismo, ratifica el principio a lo largo de la siguiente sección, denominada “De la ejecución del presupuesto”, al establecer en el art. 34:

“A los fines de garantizar una correcta ejecución de los presupuestos y de compatibilizar los resultados esperados con los recursos disponibles, todas las Jurisdicciones y Entidades deberán programar para cada ejercicio, la ejecución física y financiera de los presupuestos...”

Dicha programación será ajustada y las respectivas cuentas aprobadas por los órganos rectores en la forma y para los períodos que se establezcan.

El monto total de las cuotas de compromiso fijadas para el ejercicio no podrá ser superior al monto de los recursos recaudados durante éste.”

En idéntico sentido se expresa el art. 38:

“Toda ley que autorice gastos no previstos en el presupuesto general deberá especificar las fuentes de los recursos a utilizar para su financiamiento.”

2. MARCO FISCAL

2.1. MARCO FISCAL: PRESUPUESTO PLURIANUAL

En materia de plurianualidad, el art. 6 de la LARP dispone la obligación del PEN de incluir en el Mensaje Anual de Elevación del proyecto de Presupuesto General de la Administración Nacional, un presupuesto plurianual con un horizonte de proyección de al menos 3 años. El hecho de que se remita dentro del mensaje de elevación, implica que el mismo no está sujeto a tratamiento ni aprobación por parte del PLN, ni forma parte de la Ley de Presupuesto.

Asimismo, el mencionado artículo establece los contenidos mínimos que el presupuesto plurianual deberá tener, a saber: proyecciones de recursos por rubros; proyecciones de gastos por finalidades, funciones y por naturaleza económica; programa de inversiones del período; programación de operaciones de crédito provenientes de organismos multilaterales; criterios generales de captación de otras fuentes de finan-

ciamiento; y descripción de las políticas presupuestarias que sustentan las proyecciones y los resultados económicos y financieros previstos.

Posteriormente, la LRF estableció mediante el art. 5 la obligación del gobierno nacional de incorporar en la formulación de las proyecciones de Presupuestos Plurianuales que se presentan en el Mensaje Anual de Elevación del Presupuesto General de la Administración Nacional, las estimaciones de los recursos de origen nacional distribuidas por Régimen y por provincia y Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el perfil de vencimientos de la deuda pública nacional instrumentada para el trienio correspondiente.

2.2. REGLAS FISCALES

2.2.1. *Equilibrio estructural*

La regla de equilibrio estructural, concretamente la creación del Fondo Anticíclico Fiscal, es introducida en el ordenamiento legal argentino por la Ley n° 25.152, que también es conocida como Ley de Administración de los Recursos Públicos (LARP).

Todo lo relativo al Fondo Anticíclico Fiscal puede hallarse en el art. 9 de la LARP. Así, en cuanto a su constitución, la norma establece que se formará con tres fuentes de recursos. La primera de ellas, corresponde al cincuenta por ciento de los recursos provenientes de las concesiones, y de acciones remanentes de las empresas públicas privatizadas de propiedad del Estado nacional o de su prenda, y con las únicas excepciones de las acciones del Banco Hipotecario S.A. La segunda de las fuentes serán los superávits financieros que se generen en cada ejercicio fiscal con no menos del dos por ciento de los recursos corrientes del Tesoro nacional. Y finalmente, integrarán el fondo las rentas generadas por el mismo, producto de su inversión en instrumentos elegibles por el Banco Central de la República Argentina, incluyendo asimismo la inversión en instrumentos emitidos por la propia entidad.

Los fondos mencionados en el párrafo precedente, se integrarán hasta alcanzar un monto equivalente al tres por ciento del PBI. Ocurrido esto, los excedentes acumulados durante ese ejercicio podrán aplicarse a la cancelación de deuda externa.

Presupuestariamente, los recursos asignados al Fondo se incluirán como aplicación financiera en los respectivos presupuestos anuales.

En cuanto a su administración, será responsable el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos siguiendo los mismos criterios que utiliza el Banco Central de la República Argentina para las reservas internacionales.

El PEN, podrá hacer uso del Fondo Anticíclico Fiscal cuando se verifique una reversión del ciclo económico, debiendo informar al Congreso de la Nación la aplicación del mismo por el Jefe de Gabinete cada tres meses. Asimismo, su utilización estará sujeta a las siguientes condiciones:

- a) La utilización de recursos en un ejercicio no podrá exceder el cincuenta por ciento del monto total acumulado al inicio del ejercicio.
- b) Los recursos del Fondo no podrán destinarse a financiar aumentos permanentes del nivel de gastos primarios en ningún área de la Administración Pública Nacional ni de las administraciones de las jurisdicciones provinciales y municipales.

2.2.2. *Deuda pública*

En el mismo ordenamiento legal puede hallarse la regla que limita el crecimiento de deuda pública. Concretamente nos referimos al inc. f del art. 2 de la LARP, que establece que la deuda pública total del Estado nacional no podrá aumentar más que la suma del déficit del Sector Público Nacional No Financiero, la capitalización de intereses, el pase de monedas, los préstamos que el Estado nacional repase a las provincias y los pagos establecidos en leyes¹ de consolidación de deuda, indemnización, subrogación de deuda, deudas previsionales, etc., que taxativamente enumera la norma y cuyo límite anual de atención se establecerá en cada Ley de Presupuesto Nacional.

Sin perjuicio de ello, la norma reconoce una excepción. La misma se refiere al caso en que el endeudamiento se destine a cancelar deuda pública con vencimientos en el año siguiente.

2.2.3. *Regla de gasto*

La regla que prevé limitaciones al incremento del gasto público, se encuentra en la Ley n° 25.917, conocida también como Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal (LRF). Precisamente es su art. 10 el que prescribe que la tasa nominal de incremento del gasto público primario de los presupuestos de la Administración Nacional no podrá superar la tasa de aumento nominal del producto bruto interno (PBI) prevista en el marco macrofiscal.

A tal efecto, la LRF define al gasto público primario como la suma de los gastos corrientes y de capital, deducidos los intereses de la deuda pública, los gastos financiados con préstamos de organismos internacionales y los gastos de capital destinados a infraestructura social básica necesaria para el desarrollo económico social.

Asimismo, para el caso en que la tasa nominal de variación del PBI fuera negativa, el gasto público primario podrá, a lo sumo, permanecer constante.

3. **ÁMBITO INSTITUCIONAL**

La LAF define su ámbito de aplicación en el art. 8, a saber:

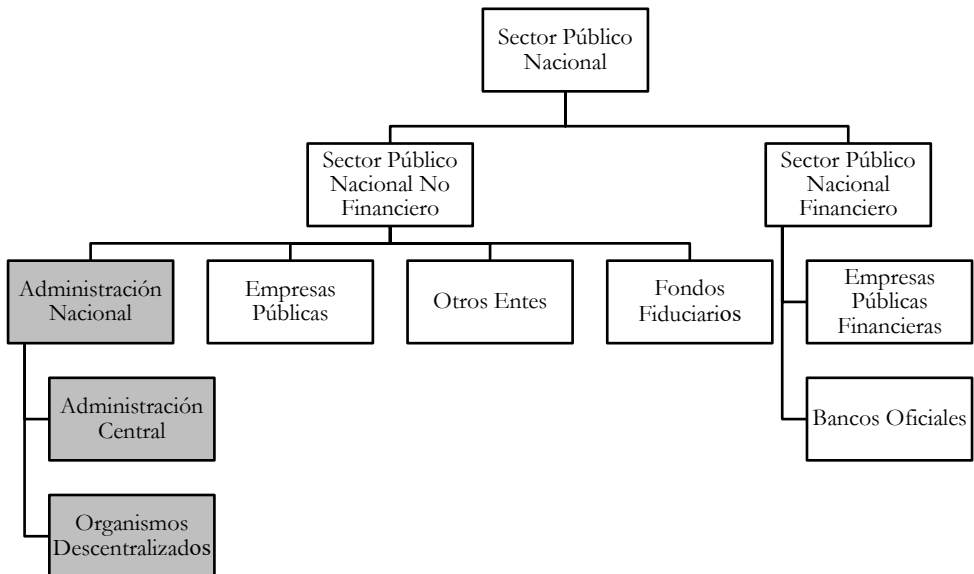
¹ Leyes N° 23.982, 24.043, 24.070, 24.073, 24.130, 24.411, 25.192, 25.344, 25.471 y los artículos 41, 46, 61, 62 y 64 de la Ley N° 25.565 y los artículos 38, 58 (primer párrafo) y 91 de la Ley N° 25.725.

“Las disposiciones de esta Ley serán de aplicación en todo el Sector Público Nacional, el que a tal efecto está integrado por:

- a) Administración Nacional, conformada por la Administración Central y los Organismos Descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las Instituciones de Seguridad Social.
- b) Empresas y Sociedades del Estado que abarca a las Empresas del Estado, las Sociedades del Estado, las Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, las Sociedades de Economía Mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias.
- c) Entes Públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional, que abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado nacional tenga el control de las decisiones.
- d) Fondos Fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado nacional.

Serán aplicables las normas de esta ley, en lo relativo a la rendición de cuentas de las organizaciones privadas a las que se hayan acordado subsidios o aportes y a las instituciones o fondos cuya administración, guarda o conservación está a cargo del Estado nacional a través de sus Jurisdicciones o Entidades.”

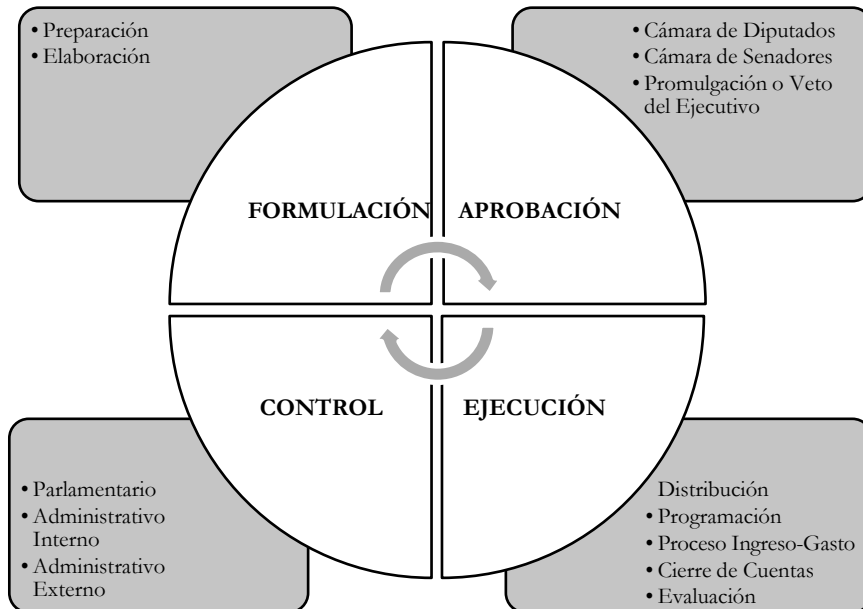
Sin perjuicio de ello, conforme el alcance del presente trabajo y con la intención de respetar la integralidad de la obra, indicaremos como ámbito institucional en materia presupuestaria, cuyo tratamiento corresponda al Congreso, el indicado en el art. 8 inc. a, es decir, la Administración Nacional (AN).



Asimismo, el art. 9 de la LAF complementa lo anterior definiendo los conceptos de entidad y jurisdicción. En este sentido, se entenderá por entidad a toda organización pública con personalidad jurídica y patrimonio propio. Y por jurisdicción las unidades que enumera taxativamente: a) Institucionales –Poder Legislativo; Poder Judicial; Ministerio Público; Presidencia de la Nación, Jefatura de Gabinete de Ministros, los Ministerios y Secretarías del Poder Ejecutivo Nacional– y b) Administrativo Financieras –Servicio de la Deuda Pública y Obligaciones a cargo del Tesoro–.

4. CICLO PRESUPUESTARIO

El ciclo presupuestario argentino se compone de cuatro etapas, dentro de las cuales pueden identificarse diversas subetapas. Las mencionadas son:



En el presente epígrafe se desarrollará detalladamente la etapa de Formulación y Aprobación. En tanto que la Ejecución será tema de estudio del Tema 2, así como el Control lo será en el Tema 3.

4.1. FORMULACIÓN

4.1.1. Preparación

La subetapa de preparación comienza en marzo y finaliza en junio del año previo al que se presupuesta. Como primera medida, el órgano rector del sistema, la Oficina Nacional de Presupuesto (ONP), confecciona el cronograma para la elaboración del

presupuesto anual y el presupuesto plurianual, el cual es comunicado a todos los responsables de la formulación.

Seguidamente, solicita y procesa información presupuestaria requerida al Grupo de Apoyo al Presupuesto (GAEP) y a las Jurisdicciones y Entidades de la AN. Con ella, elabora un primer esquema compatibilizado de gastos, recursos y resultados.

En conjunto con las autoridades competentes del Ministerio de Economía y Finanzas determina y comunica a cada Jurisdicción y Entidad de la AN, los techos presupuestarios, los lineamientos de la política fiscal y las normas técnicas para la presentación de anteproyectos y elaboración de proyectos de presupuesto.

La subetapa finaliza el 30 de junio, con la presentación de un informe de avance al Congreso Nacional por parte del JGM.

4.1.2. *Elaboración*

Esta subetapa comienza en julio y finaliza el 15 de septiembre. Las Jurisdicciones y Entidades de la AN elaboran sus Anteproyectos de Presupuesto, sobre la base de lineamientos definidos en la etapa anterior. Los mismos son remitidos a la ONP, dependiente de la Secretaria de Hacienda. Las Jurisdicciones y Entidades de la AN pueden presentar necesidades de financiamiento sobre los techos autorizados a efectos de su análisis por parte de la autoridad competente.

En base a los anteproyectos presentados, la ONP, en conjunto con la JGM, procede al análisis, compatibilización y proceso de ajuste, tanto a nivel técnico como a nivel político, que permitan la elaboración del Proyecto de Presupuesto conforme los requerimientos del art. 19 de la LAF.

La subetapa finaliza con la remisión Proyecto de Ley de Presupuesto al Congreso Nacional, por parte del JGM, quien dispone hasta el 15 de septiembre para elevarlo.

4.2. APROBACIÓN

4.2.1. *Tratamiento en la Cámara de Diputados*

Como se mencionó anteriormente, la LAF establece en su art. 26 que el PEN presentará el proyecto de ley de presupuesto general, antes del 15 de septiembre del año anterior para el que regirá, acompañado de un mensaje que contenga una relación de los objetivos que se propone alcanzar y las explicaciones de la metodología utilizada para las estimaciones de recursos y para la determinación de las autorizaciones para gastar, del programa monetario y el presupuesto de divisas, así como las demás informaciones y elementos de juicio que estime oportunos. Asimismo, establece que la cámara de origen en materia presupuestaria será la Cámara de Diputados de la Nación.

La Cámara de Diputados se encuentra organizada en diversas Comisiones las cuales tienen por objeto el análisis de los proyectos de Ley conforme la temática del mismo, previo a su tratamiento en el plenario. En este caso, una vez ingresado el proyecto de ley de presupuesto general, el mismo es remitido a la Comisión de Presupuesto y Hacienda.

A los efectos del estudio del proyecto de Ley, la comisión está facultada a citar a los funcionarios del PEN que estime correspondientes, generalmente Ministros de las diversas carteras que componen el gobierno, con el objeto de evacuar las dudas u obtener las aclaraciones necesarias para un correcto análisis del proyecto. Con idéntico objeto, se eleva un cuestionario al JGM con el fin de evacuar inquietudes vinculadas al proyecto de ley de presupuesto general.

Concluido el análisis, y consideradas las aclaraciones presentadas por los funcionarios del PEN, la Comisión de Presupuesto y Hacienda procede a emitir un dictamen. El mismo puede ser único en caso de votación unánime o bien puede expedirse con un dictamen de mayoría y otro de minoría. En este estado el proyecto es remitido al plenario.

Ingresado el proyecto de ley al recinto, junto con el o los dictámenes de comisión, comienza el debate del proyecto. En el mismo, se otorga el uso de la palabra a todos los Diputados que la soliciten, previo informe de los miembros de la comisión sobre el o los dictámenes.

Una vez concluidas las exposiciones y el debate entre la totalidad de los Diputados que componen la Cámara, se procede a la votación del proyecto. La votación se divide en dos etapas. En primer lugar, se procede a votar el proyecto de ley en general, y de resultar aprobado, se procede a su votación en particular, lo que implica votar artículo por artículo, pudiendo los Diputados solicitar la inclusión, modificación o eliminación de algún artículo en particular.

Concluida esta instancia, el proyecto, con las modificaciones aprobadas, se remite a la Cámara de Senadores, conforme lo establece el art. 78 de la CN.

4.2.2. Tratamiento en la Cámara de Senadores

En la Cámara de Senadores el proceso es similar al descrito anteriormente: tratamiento en comisión y tratamiento en el plenario de Senadores con carácter general y particular.

En esta instancia, si el proyecto resulta aprobado sin modificaciones, se procede a la sanción de la Ley de Presupuesto General, y se remite al PEN para su promulgación.

Conforme lo establece el art. 81 de la CN, si el proyecto fuere objeto de adiciones o correcciones por la Cámara de Senadores, deberá indicarse el resultado de la votación a fin de establecer si tales adiciones o correcciones fueron realizadas por mayoría absoluta de los presentes o por las dos terceras partes de los presentes. La Cámara de

Diputados podrá por mayoría absoluta de los presentes aprobar el proyecto con las adiciones o correcciones introducidas o insistir en la redacción originaria, a menos que las adiciones o correcciones las hayan votado dos terceras partes de los presentes de la Cámara de Senadores.

En este último caso, el proyecto pasará al Poder Ejecutivo con las adiciones o correcciones de la Cámara de Senadores, salvo que la Cámara de Diputados insista en su redacción originaria con el voto de las dos terceras partes de los presentes. La Cámara de Diputados no podrá introducir nuevas adiciones o correcciones a las realizadas por la Cámara de Senadores.

4.2.3. *Promulgación o veto del ejecutivo*

Aprobado el proyecto de Ley de Presupuesto General por ambas Cámaras, y conforme lo prescribe el art. 78 de la CN, pasa al PEN para su examen; y si también obtiene su aprobación, se promulga como ley.

Asimismo, si el proyecto de Ley de Presupuesto General no es devuelto al PLN en el término de diez días útiles con observaciones, la CN establece en su art. 80 que se reputa aprobado por el PEN, y en consecuencia se lo considera promulgado automáticamente.

En caso de que el PEN ejerza su derecho a veto, podrá hacerlo con las limitaciones del art. 80 de la CN. En este sentido, el proyecto de Ley de Presupuesto General desechado parcialmente no podrá ser aprobado en la parte restante, salvo que las partes no observadas mantengan autonomía normativa y su aprobación parcial no altera el espíritu ni la unidad de lo sancionado por el PLN.

De no verificarse el extremo descripto anteriormente, resultará de aplicación el art. 83 de la CN, en tanto desechado por el PEN, en el todo o en parte, el proyecto de Ley de Presupuesto General vuelve con sus objeciones a la Cámara de Diputados. Ésta lo discute nuevamente, y si lo confirma por mayoría de dos tercios de los votos, pasa otra vez a la Cámara de Senadores. Si ambas Cámaras lo sancionan por igual mayoría, el proyecto es Ley y pasa al PEN para su promulgación. En este caso, las votaciones de ambas Cámaras serán nominales, por sí o por no.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

Tanto la normativa como la doctrina argentina, hace referencia al epígrafe denominándolo clasificaciones, o clasificadores, presupuestarios.

La referencia legal a los mismos, hay que buscarla en el DR-LAF, atento que la LAF delegó en el PEN la definición de los mismos mediante su art. 14:

“... La reglamentación establecerá las técnicas de programación presupuestaria y los clasificadores de gastos y recursos que serán utilizados.”

Así, el DR-LAF establece en el art. 14 incs. c y d, que:

- “... c) Para la presentación de los gastos se utilizarán las clasificaciones siguientes:
- I. Institucional.
 - II. Categoría programática.
 - III. Finalidades y funciones.
 - IV. Fuentes de financiamiento.
 - V. Objeto del Gasto.
 - VI. Económica.
 - VII. Tipo de moneda.
 - VIII. Ubicación geográfica.
- d) Los recursos se presentarán ordenados, por lo menos, de acuerdo a las clasificaciones siguientes:
- I. Institucional.
 - II. Por rubros.
 - III. Económica.
 - IV. Tipo de Moneda.”

La OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO (2013) define a las clasificaciones presupuestarias como “... instrumentos normativos que agrupan los recursos y gastos de acuerdo a ciertos criterios, cuya estructuración se basa en el establecimiento de aspectos comunes y diferenciados de las operaciones gubernamentales.”

Asimismo, destaca que su importancia radica en que “... al organizar y presentar todos los aspectos posibles de las transacciones públicas, conforman un sistema de información ajustado a las necesidades del gobierno y de los organismos internacionales que llevan estadísticas sobre los sectores públicos nacionales, posibilitando un análisis objetivo de las acciones ejecutadas por el sector público.”

En este sentido, La OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO (2013) reconoce tres grandes grupos de clasificaciones –de Recursos Públicos, de Gastos Públicos, y Válidas para todas las transacciones–, las cuales define de la siguiente manera:

5.1. CLASIFICACIONES DE LOS RECURSOS

5.1.1 *Por rubros*

Ordena, agrupa y presenta a los recursos públicos en función de los diferentes tipos que surgen de la naturaleza y el carácter de las transacciones que le dan origen. Así, en la clasificación de los recursos por rubros se distinguen los que provienen de fuentes tradicionales como los impuestos, las tasas, los derechos, los aportes y contribuciones a la seguridad social y las transferencias; los que proceden del patrimonio público como la venta de activos fijos, de títulos, de acciones y las rentas de la propiedad; y los que provienen del financiamiento como el crédito público y la disminución de activos financieros.

5.1.2. *Económica de los recursos*

Los recursos se clasifican según sean ingresos corrientes, ingresos de capital y fuentes financieras. Los ingresos corrientes incluyen: las entradas de dinero que no suponen contraprestación efectiva como los impuestos y las transferencias recibidas; los recursos que suponen algún tipo de contraprestación, es decir, por venta de bienes, prestación de servicios, por cobro de tasas, derechos, aportes y contribuciones a la seguridad social y las rentas que provienen de la propiedad. Los recursos de capital se originan en la venta de activos, la variación positiva de la depreciación y amortización, las transferencias recibidas de otros agentes destinadas a financiar gastos de capital, la venta de participaciones accionarias en empresas y la recuperación de préstamos en la medida de que los mismos se realizan en cumplimiento de los objetivos de política que persigue la AN. Finalmente las fuentes financieras son medios de financiamiento constituidos por la disminución de la inversión financiera, realizada con el objetivo de administrar la liquidez y el endeudamiento público.

5.2. CLASIFICACIONES DE LOS GASTOS

5.2.1. *Por ubicación geográfica*

Establece la distribución espacial de las transacciones económico-financieras que realizan las instituciones públicas, tomando como unidad básica de clasificación la división política del país.

5.2.2. *Por objeto del gasto*

Se conceptúa como una ordenación sistemática y homogénea de los bienes y servicios, las transferencias y las variaciones de activos y pasivos que el sector público aplica en el desarrollo de sus actividades.

5.2.3. *Económica del gasto*

Permite identificar la naturaleza económica de las transacciones que realiza el sector público, con el propósito de evaluar el impacto y las repercusiones que generan las acciones fiscales. En este sentido, el gasto económico puede efectuarse con fines corrientes, de capital o como aplicaciones financieras. La clasificación económica del gasto se diseña a partir de la estructura básica del Sistema de Cuentas Nacionales con el objeto de permitir la integración de la información del sector público con el sistema mencionado; este hecho facilita el análisis y estudio de los efectos del sector público en un contexto más amplio de la economía. Conviene destacar que los efectos económicos a que se hace referencia son los originados por el monto y composición de las transacciones que realizan las instituciones públicas en el mercado, y no por las acciones de orientación y regulación de determinadas actividades que afecta en mayor o menor grado la actividad económica.

5.2.4. *Por finalidades y funciones*

Presenta el gasto público según la naturaleza de los servicios que las instituciones públicas brindan a la comunidad. Los gastos clasificados por finalidad y función permiten determinar los objetivos generales y los medios a través de los cuales se estiman alcanzar éstos. En estos términos la clasificación por finalidades y funciones se constituye en un instrumento fundamental para la toma de decisiones por el poder político.

5.2.5 *Por categoría programática*

Esta clasificación implica la asignación de recursos financieros a cada una de las categorías programáticas del presupuesto (programa, subprograma, proyecto, actividad y obra). El cálculo primario se realiza a nivel de las categorías programáticas de mínimo nivel (actividad y obra) y por agregación resulta la asignación de los recursos financieros en las categorías programáticas de mayor nivel (proyecto, subprograma y programa).

5.2.6. *Por fuente de financiamiento*

La clasificación por fuente de financiamiento consiste en presentar los gastos públicos según los tipos genéricos de recursos empleados para su financiamiento. Este tipo de clasificación identifica el gasto según los ingresos que lo financian, permitiendo conocer la orientación de los mismos hacia la atención de las necesidades públicas. La importancia de esta clasificación radica en que los recursos no son indistintos y tampoco lo son los gastos. Así, es conveniente por regla general, que recursos permanentes financien gastos permanentes, recursos transitorios financien gastos transitorios y recursos por única vez financien gastos por única vez.

5.3. CLASIFICACIONES VÁLIDAS PARA RECURSOS Y GASTOS

5.3.1. *Institucional*

Ordena las transacciones públicas de acuerdo a la estructura organizativa del sector público y refleja las instituciones y áreas responsables a las que se asignan los créditos y prevén recursos presupuestarios y, consecuentemente, las que llevarán adelante la ejecución de los mismos.

Su estructura se corresponde a la indicada en el epígrafe 3º, desagregado hasta el nivel de entidad y jurisdicción.

5.3.2. *Por tipo de moneda*

Esta clasificación se utiliza para reflejar las transacciones públicas en moneda extranjera o moneda nacional. Cuando las instituciones públicas realizan operaciones de ingresos o gastos bajo esta modalidad, debe tenerse en cuenta la codificación establecida en el clasificador de referencia. La clasificación por tipo de moneda puede ser

utilizada para diversos fines; sin embargo el propósito principal de ésta es obtener la información necesaria para elaborar el presupuesto de divisas, con objetivo de conocer el impacto de las transacciones del Estado en los movimientos de divisas que se reflejan en el Balance de Pagos.

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Las modificaciones a la Ley de Presupuesto se rigen por el art. 37 de la LAF, como ya se mencionara al abordar el principio de flexibilidad. La redacción original del artículo, previa a las posteriores modificaciones, era respetuosa en cuanto a la jerarquía jurídica de la norma, como así también del ordenamiento republicano de gobierno, requiriendo para modificar la ley de Presupuesto, la sanción de otra ley. El mencionado texto reservaba al PLN las decisiones que afectaban el monto total del presupuesto, el monto del endeudamiento previsto, los cambios que implicaban incrementar los gastos corrientes en detrimento de los gastos de capital o de las aplicaciones financieras, y los que implicaban un cambio en la distribución de las finalidades.

La disposición actual del mencionado artículo de la LAF refleja una delegación de facultades del PLN en el JGM, lo cual ha dotado de una mayor flexibilidad a la gestión de las partidas presupuestarias, en un claro detrimento del control que supone la forma republicana de gobierno. Por ello, la distribución vigente de competencias permite al JGM disponer las reestructuraciones presupuestarias que considere necesarias dentro del total aprobado por cada ley de presupuesto, quedando comprendidas las modificaciones que involucren a gastos corrientes, gastos de capital, aplicaciones financieras y distribución de las finalidades. En tanto que el PLN se reserva las decisiones que afecten el monto total del presupuesto, el monto del endeudamiento previsto y el incremento de las partidas que refieran gastos reservados y de inteligencia.

Asimismo, JGM establece anualmente la delegación de competencias para modificar el Presupuesto General de la Administración Nacional en funcionarios de menor jerarquía.

6.1. TIPOS DE MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Tipo de modificación	Competencia
Modificación del monto total del presupuesto, el monto del endeudamiento previsto y el incremento de las partidas que refieran gastos reservados y de inteligencia.	Congreso Nacional
Modificación dentro del total aprobado por cada ley de presupuesto, quedando comprendidas las modificaciones que involucren a gastos corrientes, gastos de capital, aplicaciones financieras y distribución de las finalidades.	Jefe de Gabinete de Ministros

a) Compensación entre Programas y categorías equivalentes, incluyendo créditos y cargos de un mismo nivel sin alterar el total de la Jurisdicción, Subjurisdicción u Organismo Descentralizado dependientes de aquélla. b) Compensación entre los Incisos “Bienes de Consumo”, “Servicios no Personales”, “Bienes de Uso” y “Transferencias”, y las Partidas Principales “Descuentos y Bonificaciones” y “Otras Perdidas”, con excepción de la Partida Parcial “Cuentas Incobrables”. e) Compensación de créditos entre la Administración Central de una Jurisdicción y sus Entidades dependientes o entre Entidades de una misma Jurisdicción. d) Compensación de rubros de recursos con afectación específica o propios sin alterar el total por fuente.

Ministro o Secretario de la Presidencia de la Nación o Titular de la Subjurisdicción u Organismo Descentralizado.

a) Cambios de Fuentes de Financiamiento por compensación. Cuando se involucren las Fuentes de Financiamiento “Transferencias Externas” y “Crédito Externo” debe obtenerse la conformidad previa de la Subsecretaría de Evaluación del Presupuesto Nacional de la Jefatura de Gabinete de Ministros. b) Sustitución o compensación de rubros de recursos de la Fuente de Financiamiento “Tesoro Nacional”, sin alterar el total de la fuente. c) Incremento o reducción del Inciso “Gastos en Personal” por compensación con otros incisos, sin alterar el total de la jurisdicción. d) Compensación entre incisos cuando involucre a los Incisos “Activos Financieros” y “Servicio de la Deuda y Disminución de otros Pasivos”, sin alterar el Resultado Financiero en forma negativa. e) Sustitución o compensación de rubros de Fuentes Financieras, sin alterar el total de las fuentes financieras. f) Compensación dentro de cada una de las Jurisdicciones “Servicio de la Deuda Pública” y “Obligaciones a Cargo del Tesoro”. g) Ampliaciones en los créditos presupuestarios de la Jurisdicción “Servicio de la Deuda Pública” al solo efecto de incorporar los importes originados en la caída de avalués que no se recuperen en el ejercicio vigente y el incremento en los recursos del Tesoro Nacional por el reintegro de los importes cobrados de los mismos de ejercicios anteriores.

Secretario de Hacienda del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas.

a) Compensación entre los Incisos “Bienes de Consumo”, “Servicios no Personales” y “Bienes de Uso” de un mismo Programa o categoría equivalente. b) Compensación entre Subprogramas. c) Compensación entre Proyectos de un mismo Programa y categorías equivalentes. d) Modificación por compensación entre partidas dentro de cada inciso, excepto los Incisos “Gastos en Personal”, “Activos Financieros” y “Servicio de la Deuda y Disminución de otros Pasivos” de cada Programa y categorías equivalentes.

Responsable de la Unidad Ejecutora del Programa o Categorías Equivalentes.

a) Compensación entre partidas del Inciso “Gastos en Personal”, sin alterar el total de la jurisdicción. b) Compensación entre partidas dentro de los Incisos "Activos Financieros" y "Servicio de la Deuda y Disminución de otros Pasivos" respectivamente, sin alterar el Resultado Financiero en forma negativa.

Subsecretario de Presupuesto de la Secretaría de Hacienda.

Compensación dentro del Programa o categoría equivalente entre partidas parciales dentro de cada partida principal del Inciso “Gastos en Personal”, excepto la modificación de las Partidas Parciales “Sueldo Anual Complementario” y “Otros Gastos en Personal”.	Secretario o Subsecretario que ejerza las funciones de Coordinación Administrativa en la Jurisdicción o Titular de la Subjurisdicción u Organismo Descentralizado.
Modificación por compensación entre actividades, obras y partidas del Proyecto.	Responsable de la Unidad Ejecutora del Proyecto.
Modificación de la Estructura programática de los entes centralizados y descentralizados de la Administración Nacional.	Director o Subdirector de la Oficina Nacional de Presupuesto.

Bibliografía

- ATCHABAHIAN, A. (2008): *Régimen jurídico de la gestión y del control en la Hacienda Pública* (Tercera ed.), La Ley, Buenos Aires.
- GIULIANI FONROUGE, C. M. (2010): *Derecho Financiero* (Novena ed.), La Ley, Buenos Aires.
- JARACH, D. (1999): *Finanzas públicas y Derecho tributario* (Tercera ed.), Abeledo-Perrot, Buenos Aires.
- LAS HERAS, J. M. (2008): *Estado Eficiente*, Buyatti, Buenos Aires.
- MARTÍN, J. M. (1976): *Ciencia de las Finanzas Públicas*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires.
- NÚÑEZ MIÑANA, H. (1998): *Finanzas Públicas*, Macchi, Buenos Aires.
- OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO. (2011): *El Sistema Presupuestario en la Administración Nacional*, Secretaría de Hacienda, Buenos Aires.
- OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO. (2013): *Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional* (Quinta ed.), Secretaría de Hacienda, Buenos Aires.
- VILLEGAS, H. B. (2013): *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario* (Novena ed.), Astrea, Buenos Aires.

Tema 2

EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO

SUMARIO

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN DE LOS GASTOS. 1.1. Introducción. 1.2. Sistemas integrantes en la ejecución de las operaciones. 1.3. Momento del gasto. 1.4. Gestión del gasto. 1.5. Excepciones al principio de anualidad. 1.5.1. Situaciones al cierre del ejercicio. 1.5.2. Compromisos de ejercicios futuros. 2. EL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 2.1. El Subsistema de Conciliación Bancaria. 2.2. La Cuenta Única del Tesoro. 2.2.1. Objetivo. 2.2.2. Concepto. 2.2.3. Procedimiento de la Cuenta Única: recaudación y pagos. 3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE LA EJECUCIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS. 3.1. Fondos rotatorios y cajas chicas. 4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 4.1. Momento de ingresos. 4.2. Gestión de ingresos. 5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS. 5.1. Objetivos. 5.2. Metodología general. 5.3. Ejemplo de integración de procesos aplicados a la ejecución de gastos y pagos. 6. SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL. 6.1. Definición, objeto y características. 6.2. Aspectos de la integración. 6.3. Normas contables. 6.4. Salidas de información. BIBLIOGRAFÍA Y NORMATIVA. Anexo I. Ejecución presupuestaria de la Administración Nacional de la República Argentina.

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN DE LOS GASTOS

1.1. INTRODUCCIÓN

La ejecución del gasto público, al igual que la ejecución presupuestaria de los recursos, en la Administración Pública Nacional de la República Argentina, se realiza bajo la normativa estipulada en la Ley 24.156 “Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional”, promulgada el 26 de Octubre de 1992 y Reglamentada bajo el Decreto 1344 del año 2007, publicado en el Boletín Oficial N° 31.254 el 5 de Octubre de 2007 y sus modificaciones.

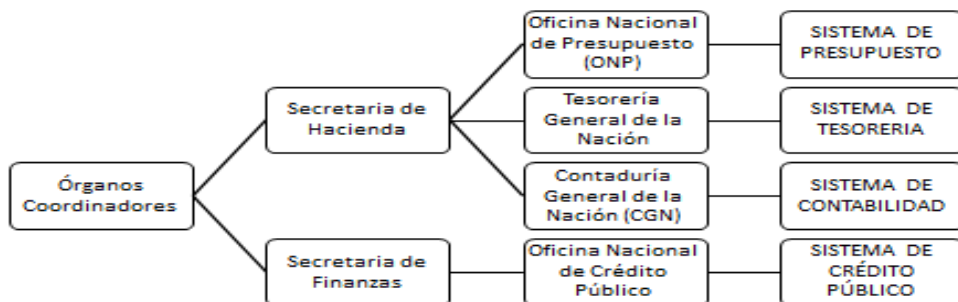
En ella se establecen los criterios rectores y normativos que regirán a todos los gastos y recursos de la Administración Nacional, conformada por la Administración Central que incluye los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial; los Organismos Descentralizados y la Instituciones de Seguridad Social y el Ministerio Público.

La gestión de los recursos y gastos de la Administración Financiera Gubernamental es llevada a cabo por las Jurisdicciones y Entidades definidas en el Artículo 9 de la Ley como:

- Entidad: Toda organización pública con personería jurídica y patrimonio propio.
- Jurisdicción: son las unidades de carácter institucional tales como, el Poder Legislativo, Poder Judicial, el Ministerio Público, la Presidencia de la Nación, Jefatura de Gabinete de Ministros, los Ministerios y Secretarías del Poder Ejecutivo Nacional y de carácter administrativo-financiero conformado por el Servicio de la Deuda Pública y Obligaciones a Cargo del Tesoro.

El enfoque de la mencionada Ley es de carácter sistémico y está basada en criterios de Centralización Normativa y Descentralización Operativa, por lo tanto, sus normas se emiten desde los órganos rectores y son llevadas a cabo por las unidades administrativas, las que se identifican como Servicios Administrativos Financieros (SAF), lugar en donde se gestionan todas las operaciones que hacen a la administración de los recursos reales y materiales. En el cuadro siguiente se puede observar dicha organización sistémica.

Esquema organizacional sistémico



Los Órganos rectores del Sistema de Administración Financiera son coordinados por la Secretaría de Finanzas dependiente del Ministerio de Finanzas, en lo que se refiere al Sistema de Crédito Público y por, el la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Hacienda en lo referido al resto de los órganos rectores.

En el contexto institucional y sistémico mencionado se realizan todas las operaciones y la gestión de toda la ejecución presupuestaria de administración financiera de la Administración Nacional que se trata en este capítulo.

1.2. SISTEMAS INTEGRANTES EN LA EJECUCIÓN DE LAS OPERACIONES

Cada jurisdicción o entidad, realizará la gestión de sus operaciones en el Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF), sistema de carácter transaccional orientado a la gestión de la administración financiera basada en resultados.

En este sentido la función principal de los Servicios Administrativos Financieros (SAF) de las jurisdicciones y entidades, según establece el Decreto 1344/07 Reglamentario de la Ley en su artículo 6, es la de brindar apoyo administrativo a las máximas autoridades del organismo, debiendo cumplir con las políticas, normas y procedimientos que elaboren los Órganos Rectores de los sistemas de administración financiera.

Entre algunas de sus funciones los titulares de los SAF, deberán coordinar las actividades entre las distintas unidades ejecutoras de los programas presupuestarios, los responsables contables, las tesorerías jurisdiccionales y servirán como nexo entre ellos y los Órganos Rectores de los sistemas de administración financiera.

A su vez, deberán elevar a las autoridades superiores toda información relacionada a la ejecución presupuestaria como también lo relativo a la rendición de cuentas tanto física como financiera sobre las transacciones relacionadas con sus operaciones, como también toda documentación solicitada por la Contaduría General de la Nación.

Además de los sistemas mencionados que forman el Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF), existe una interacción entre este y los sistemas de gestión de: Ingresos a través del Sistema de Recaudación de la Administración Pública Nacional (E-RECAUDA), de Deuda Pública a través del Sistema de Gestión de la Deuda Pública (SIGADE), Sistema Integrado de Recursos Humanos (SIRHU), Gestor de Asistencias y Transferencias (GAT) para el caso de subsidios y/o subvenciones sean estas monetarias o no monetarias, otorgadas a personas físicas o jurídicas; compras de bienes y servicios a través del Sistema Electrónico de Contrataciones de la Administración Nacional "COMPR.AR"; Obra Pública mediante el Sistema Electrónico de Contratación de Obra Pública CONTRAT AR; Sistema de Locación de Bienes y Servicios LOyS para contrataciones bajo los regímenes de locación de obras, locación de servicios, asistencias técnicas y financiamiento externo; sistema de bienes Inmuebles mediante el uso del Sistema de Gestión de Inmuebles del Estado Nacional SIENA; el Sistema de bienes muebles el que aún no se ha concluido su desarrollo.

Los mencionados Sistemas de gestión documental interactúan e intercambian datos vía Web Service con el e-SIDIF, agilizando la gestión dentro de los sistemas pertinentes y generando los registros de recursos y gastos en la ejecución del presupuesto, respetando las normas vigentes de los momentos de registro.

Los Criterios para el Registro de las Etapas del Gasto se establecen en la Resolución de la Secretaría de Hacienda N° 200 del año 2013 denominada: "Criterios para el Registro de las Etapas del Compromiso y Devengado de los Gastos, de acuerdo con la clasificación por Objeto del Gasto del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para

el Sector Público Nacional” en ella se describe por cada objeto del gasto a nivel desagregado el momento y la documentación que respalda la etapa del compromiso y del devengado.

1.3. MOMENTO DEL GASTO

La ejecución presupuestaria del gasto opera una vez aprobado el presupuesto y distribuido el crédito presupuestario autorizado a gastar en el ejercicio.

Dicha distribución se realiza mediante decisión administrativa del Jefe de Gabinete de Ministros, ejecutándose durante el año presupuestario bajo las premisas que establece la Ley 24.156 y su Decreto Reglamentario 1344/2007, que describen dentro de sus artículos de la ejecución presupuestaria los momentos de registros y establecen límites y pautas relativas al cierre de cuentas al final del ejercicio presupuestario.

En dicho contexto se describen los siguientes momentos de registro:

- *El momento del compromiso*, se utiliza para afectar los créditos presupuestarios de un concepto de gastos e implica el origen de una relación jurídica con terceros, que dará lugar a una salida de fondos u otros valores en el futuro, como consecuencia de la cancelación de una deuda o aplicación de pago de un bien o servicio determinado.

En esta etapa del gasto se requiere la aprobación de la aplicación de recursos por un concepto e importe determinado, como la tramitación administrativa cumplida, por parte de un funcionario competente, concepto este que manifiesta la decisión política del gasto.

El registro del compromiso solo realiza impacto en la ejecución del presupuesto, en esta etapa no se genera asientos en la Contabilidad patrimonial, toda vez que no se produce ninguna modificación cualitativa, cuantitativa en el patrimonio del ente.

Se debe reconocer la especie y cantidad de los bienes o servicios a recibir, o el carácter de los gastos sin contraprestación.

- *El momento del devengado* que opera según los criterios definidos en la ley y su reglamentación dada por el Decreto 1344/07, se describe de la siguiente forma en su artículo 31:
 - “a) Cuando existe una modificación cualitativa y cuantitativa en la composición del patrimonio de la respectiva jurisdicción o entidad, originada por transacciones con gravitación económica y/o incidencia financiera.
 - b) representa el surgimiento de una obligación de pago mediante la recepción de conformidad de bienes o servicios oportunamente contratados o por haberse cumplido los requisitos administrativos dispuestos para los casos de gastos sin contraprestación.

- c) La liquidación del gasto y, cuando corresponda, la simultánea emisión de la respectiva orden de pago dentro de los TRES (3) días hábiles de devengado dicho gasto.
- d) La afectación definitiva del crédito presupuestario que corresponde”.

El registro del devengado realiza impacto en la ejecución del presupuesto y en la Contabilidad patrimonial con el ingreso de los datos una única vez, dado que en esta etapa se genera una modificación cualitativa, cuantitativa en el patrimonio del ente. El registro es automático y se genera mediante una matriz de relación presupuestaria y contable elaborada a tal fin.

- *El Pagado*: se opera con la cancelación de la correspondiente orden de pago, con independencia del medio de pago que se utilice.

Mediante Resolución de la Secretaría de Hacienda se define de acuerdo al clasificador por objeto del gasto que se utilice (por cada inciso, partida principal y partida parcial) las condiciones necesarias para que operen las diferentes etapas de ejecución del gasto y la descripción de la documentación básica que deberá respaldar cada una de las operaciones de registro.

Este ordenamiento de los gastos públicos permite identificar los bienes y servicios que las jurisdicciones y entidades adquieren, las transferencias que realizan, la atención de los intereses de la deuda, la amortización de deuda y las variaciones de activos de la Administración Nacional como consecuencia del desarrollo de sus actividades.

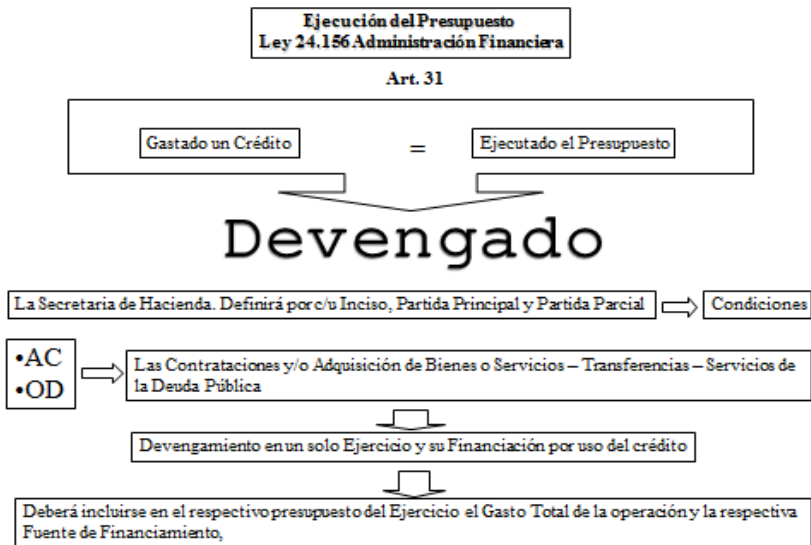
Tanto para la Administración Central como para los Organismos Descentralizados, las contrataciones y/o adquisición de bienes o servicios cuyo devengamiento se produzca en su totalidad en un solo ejercicio y su financiación se obtenga a través del uso del crédito, deberá incluirse en el respectivo presupuesto del ejercicio el gasto total de la operación y la respectiva fuente de financiamiento.

En la etapa del devengado los registros que se realizan son tanto de la ejecución del presupuesto por apertura programática y objeto del gasto como el correspondiente asiento contable, generando así el incremento del pasivo que representa la deuda exigible a ese momento.

El momento del pago se registra para reflejar la cancelación de las obligaciones asumidas. En este caso se efectúa el asiento automáticamente en la contabilidad general, ya que la acción del pago produce una disminución del pasivo (cuenta a pagar), correlativamente con una disminución del activo (mediante cuentas que representen el uso del o de los medios de pagos utilizados para su cancelación).

El art. 31 de la Ley 24.156, determina que, se considera gastado un Crédito y por lo tanto ejecutado su presupuesto en el momento en que este se devengue.

El siguiente cuadro grafica sintéticamente dicha etapa del gasto descrita en el artículo mencionado.



En el cuadro que antecede las siglas AC y OD refieren a Administración Central y Organismos Descentralizados respectivamente.

1.4. GESTIÓN DEL GASTO

Conforme el criterio de descentralización normativa en el que se circunscribe la administración financiera gubernamental de la Administración Nacional de la República Argentina, son las unidades administrativas de las jurisdicciones y entidades las responsables primarias de la ejecución del presupuesto y por lo tanto quienes deberán llevar la administración eficiente de los recursos reales y financieros bajo las normas que centralizadamente dicten los órganos rectores de cada subsistema.

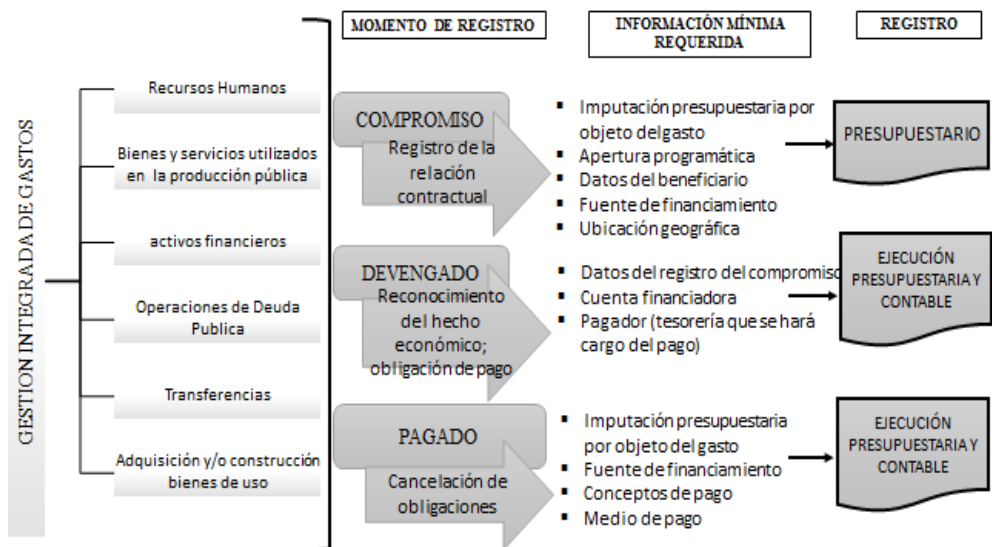
La ejecución presupuestaria de gastos se realiza bajo el esquema de un nuevo modelo conceptual utilizando una herramienta tecnológica de sistemas en base única en un entorno internet denominado e-SIDIF. (Sistema Integrado de Información Financiera entorno Internet).

Los puntos principales del desarrollo de este sistema y descriptos en el modelo conceptual de gastos, por Resolución de la Secretaría de Hacienda N° 81 del año 2012 “Marco Conceptual del circuito de gasto del e-SIDIF y sus respectivos comprobantes y descriptivos”, son:

- El concepto de registros orientados a la gestión.
- Interrelación entre los sistemas.

- Interconexión con los sistemas de compras; Inversión Pública; Bienes (muebles e inmuebles); Ingresos Público, Recursos Humanos y el sistema de gestión de la deuda pública (SIGADE).
- Despapelización.
- Agilidad en la gestión administrativa.
- Interoperabilidad con sistemas de seguimiento de expedientes.

El presente cuadro resume la gestión de gastos mencionada



Toda operación de compras de Bienes y Servicios debe realizarse conforme los lineamientos del Decreto 1023/2001 “Régimen de Contrataciones de la Administración Nacional” y sus modificaciones, reglamentado por el Decreto del PEN N°1030 del año 2016 Publicada en el Boletín Oficial del 16 de septiembre 2016 N° 33463 o el que lo reemplace en el futuro, la gestión de compras se realiza mediante el sistema COMPR.AR (Sistema Electrónico de Gestión de las Compras y Contrataciones de la Administración Pública Nacional).

Tanto los impactos presupuestarios del registro preventivo, como del compromiso se realizan desde dicho sistema e impactan automáticamente en el e-SIDIF realizando la reserva de los créditos presupuestarios (en el caso del preventivo) y con la apropiación en los casos del compromiso firme para sustentar la contratación, como así el registro del compromiso definitivo.

La gestión a su vez se encuentra integrada con el catálogo de bienes a través de una relación biunívoca entre el clasificador por objeto del gasto y el catálogo del Sistema de Identificación de Bienes y Servicios (SIByS) que contiene los distintos bienes y servicios contratados por la Administración Nacional y todo dato que permita detallar, identificar, clasificar y codificar los elementos que se relacionen con el producto contratado, los que deberán estar indefectiblemente en dicho catálogo.

Todos los documentos de respaldo de la gestión de compras se canalizan por la Plataforma de Gestión Documental. De esta forma los datos que se obtienen para la información y la transparencia de la gestión como mínimo son:

N° de Renglón de la contratación según pliego	Objeto del gasto	Código del Ítem SIByS	Descripción del ítem (producto/servicio contratado)	Unidad de medida	Precio unitario	Cantidad	Monto total
---	------------------	-----------------------	---	------------------	-----------------	----------	-------------

En el caso que una Ley autorice gastos no previstos en el presupuesto general deberán especificarse con qué recursos se financiarán éstos.

En caso de la ocurrencia de infortunios que requieran la atención de gastos por razones de fuerza mayor, como pueden ser: terremotos, inundaciones, epidemias etc. el Poder Ejecutivo podrá disponer de transferencias para las ayudas pertinentes aunque no estén incluidas en la Ley de Presupuesto General.

A su vez deberá informar lo propio al Congreso Nacional, con las justificaciones que demuestren la imposibilidad del uso del crédito presupuestario, estas autorizaciones se incorporaran al Presupuesto General, con su debido financiamiento.

1.5. EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE ANUALIDAD

En este apartado se describe la situación en que puedan encontrarse cada uno de las etapas de registro del presupuesto y cómo son consideradas o tratadas en el próximo ejercicio.

1.5.1. *Situaciones al cierre del ejercicio*

La LAF establece los criterios para el cierre de cuentas y se determina las siguientes formas según sea el momento de registro a considerar:

- a) Los gastos comprometidos y no devengados al cierre del período fiscal, que opera el 31 de diciembre de cada año, se afectan a los créditos disponibles del ejercicio siguiente, toda vez que dicho compromiso continúe su gestión.
- b) Los gastos devengados no pagados al cierre del ejercicio fiscal se consideran deuda exigible y deberán ser atendidos con los montos existentes en los saldos de las cuentas bancarias del ejercicio que se cierra.

Solo en forma excepcional los gastos devengados no pagados al cierre de un ejercicio económico podrán cancelarse con fondos de la recaudación del ejercicio en que se esté atendiendo la obligación. Este proceder implicará un ajuste en la programación de la ejecución financiera del nuevo ejercicio.

1.5.2. *Compromisos de ejercicios futuros*

La LAF y su Decreto reglamentario prevén en su artículo 15 que, si los Organismos incluyen créditos presupuestarios para contratar obras o adquirir bienes y/o servicios y esto excede el ejercicio financiero, deben brindar información sobre dicho gasto. En este sentido deberán informar cuanto se ha invertido y cuanto se invertirá en el futuro en cuanto a su monto y el cronograma de ejecución física.

Estas autorizaciones para comprometer ejercicios futuros quedarán sin efecto el cierre del ejercicio fiscal en que se hayan aprobado, salvo que antes de esa fecha se encuentre formalizada la contratación de las obras y o la adquisición de los bienes y servicios autorizados.

Para ello, las jurisdicciones y entidades deberán informar toda contratación que inicien y cuyo devengamiento opere en más de un ejercicio financiero a la Oficina Nacional de Presupuesto al momento de presentar sus anteproyectos de presupuestos, en dicha Oficina se evalúa la información recibida conjuntamente con las proyecciones plurianuales que se realicen en los ejercicios fiscales.

Por otra parte otro órgano rector que interviene es la Contaduría General de la Nación quien tiene la responsabilidad de mantener actualizada la información de las operaciones aprobadas, las que deberán contener como mínimo y por apertura programática y objeto del gasto el monto total autorizado, el monto contratado, los importes comprometidos y devengados anualmente y los saldos correspondientes a los ejercicios siguientes.

2. EL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS²

El Órgano Rector que tiene la responsabilidad del gerenciamiento financiero del Sector Público Nacional de la República Argentina, es la Tesorería General de la Nación, que dentro de sus funciones realiza la programación y administración de los flujos financieros entre otras.

Para llevar a cabo una administración inteligente de los recursos, utiliza ciertos instrumentos que le garantizan efectividad y eficiencia en su gestión dado que son revisados y actualizados permanentemente en el marco de la mejora continua, brindando herramientas que permiten producir información útil para la toma de decisiones. Se

² *Manual del Sistema de Tesorería – Tesorería General de la Nación – V1. Año 2013.*

mencionan a continuación los nombres de dichos instrumentos, dada la importancia que ellos revisten para el gerenciamiento financiero:

- El Subsistema de Conciliación Bancaria.
- La Cuenta Única del Tesoro.
- La Programación Financiera del Sector Público.
- La Administración de Activos y Pasivos de Corto Plazo.
- La Gestión de Cobranzas.

A los efectos del capítulo que se está presentando se han seleccionado tres de los instrumentos de modo de comentar en forma breve sus objetivos y funcionamiento.

2.1. EL SUBSISTEMA DE CONCILIACIÓN BANCARIA

El Subsistema de Conciliación Bancaria, módulo integrante del Sistema Integrado de Información Financiera (SIDIF), es una herramienta fundamental en la gestión de registro, control y obtención de información para la toma de decisiones en el ámbito de la Tesorería General de la Nación.

La función de este subsistema es la de conciliar los extractos bancarios de las cuentas de origen y percepción de ingresos, como así de los débitos generados en forma automática sea por pagos o débitos directos en sus cuentas.

A través de este módulo, todo movimiento financiero genera en forma automática registros presupuestarios, contables y financieros brindando información sobre las distintas instancias de las conciliaciones de los movimientos bancarios, como así reportes que permite conocer los saldos financieros, información que se utiliza para la toma de decisiones.

2.2. LA CUENTA ÚNICA DEL TESORO

2.2.1. *Objetivo*

La Cuenta Única es un instrumento operativo de manejo de los fondos públicos, vinculada al Sistema de Tesorería, que funciona integrada a los demás Sistemas de Administración Financiera, de acuerdo con las disposiciones de la Ley 24.156 y sus reglamentaciones.

La TGN se encarga de emitir las normas y procedimientos que deben seguir todas las Tesorerías Jurisdiccionales de los Servicios Administrativo Financieros (SAF) que operan en la Administración Nacional.

Las funciones básicas que se realizan son:

- La programación de caja;

- Los pagos, cuando corresponda.

El concepto de Cuenta Única está implantado de modo que opere en todos los organismos de la Administración Nacional, comprendiendo cualquier tipo de recurso. (Decreto 1545/94).

2.2.2. *Concepto*

El concepto general de *Cuenta Única* está basado en el mantenimiento de una sola cuenta corriente bancaria cuya denominación es “Cuenta Única del Tesoro” que reside en el Banco de la Nación Argentina quien es en uno de los agentes financieros del Gobierno y es exclusivamente operada por la Tesorería General de la Nación.

En dicha cuenta se captan todos los ingresos sean estos los destinados al Tesoro Nacional, propios de organismos o vinculados a algún fondo o programa específico, así como los de créditos externos o fondos de terceros, excluyéndose solamente los recursos de los organismos que por normas legales no se integren a la Cuenta Única.

Por otra parte, a través de la Cuenta Única del Tesoro son realizados todos los pagos para la cancelación de las obligaciones contraídas por los SAF de la Administración Nacional, en el marco de la ejecución de los programas presupuestarios.

Sin embargo, para que esos *pagos* sean realizados, es necesario que la Tesorería General de la Nación haya fijado un límite financiero a los SAF que autorizan dichos pagos, a través del mecanismo de Programación de Caja, estableciendo el máximo que estos pueden girar contra la Cuenta Única del Tesoro, es decir, el saldo real disponible para pagar.

Los límites financieros pueden ser programados diariamente por la Tesorería General de la Nación a sí misma y a los SAF atendiendo a la disponibilidad en la Cuenta Única del Tesoro y a las que registre individualmente cada Organismo y sus respectivas deudas.

En este sentido, la Tesorería General de la Nación funciona como si fuera un banco, por tal razón, las cuentas bancarias de estos SAF cuentan con los límites financieros que dispone la Tesorería General de la Nación y que reflejan sus disponibilidades financieras.

Por definición, los SAF deben mantener en el Banco de la Nación Argentina un conjunto de cuentas bancarias, exclusivamente a efectos de recibir fondos en concepto de recaudación de recursos propios, afectados o de terceros y cada una de ellas debe estar vinculada a una fuente de financiamiento, este conjunto de cuentas se denomina "Cuentas Recaudadoras". Además, pueden disponer de una cuenta bancaria pagadora para gastos de pequeño monto, vinculada principalmente al funcionamiento de los fondos rotatorios.

Para alcanzar los resultados previstos en el modelo funcional de la Cuenta Única, se desarrolló un sistema bajo un mecanismo de Cuentas Escriturales, mediante las que

se permite individualizar las disponibilidades financieras de los organismos que operan en dicho marco cuyos titulares son los SAF, similar al de las cuentas corrientes bancarias, el cual se encuentra en operación en la Tesorería General de la Nación, denominado Sistema de Cuenta Única.

2.2.3. *Procedimiento de la Cuenta Única - recaudación y pagos*

Diariamente, el Banco de la Nación Argentina procede a transferir el saldo de cada una de las cuentas recaudadoras a la Cuenta Única del Tesoro, o sea, el total de los recursos colectados en el día. Además, suministra a la Tesorería General de la Nación informaciones respecto de dichas transferencias a través de extractos bancarios de las cuentas recaudadoras y el de la Cuenta Única del Tesoro, a fines de aportar información al proceso de conciliación bancaria.

Dicho proceso de Conciliación Bancaria es llevado a cabo en la Tesorería General de la Nación, al identificar el débito automático realizado por el Banco de la Nación Argentina en cada cuenta recaudadora y su respectivo crédito en la Cuenta Única del Tesoro, refleja en el Sistema Cuenta Única un crédito en la Cuenta Escritural que corresponde a la recaudadora de origen.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, se deduce que a cada cuenta recaudadora en el Banco de la Nación Argentina corresponde una Cuenta Escritural en el Sistema Cuenta Única operado en la Tesorería General de la Nación, con excepción de las cuentas recaudadoras de impuestos de la Administración Federal de Ingresos Públicos y otras de Rentas Generales, que juntas reflejan los ingresos a la Cuenta Escritural del Tesoro.

El módulo de Pagos permite que la Tesorería General de la Nación y los SAF autoricen pagos que son formalizados a través de la emisión de un medio de pago contra la Cuenta Única del Tesoro, denominado "Orden Bancaria". Al cierre de las operaciones del día, dichas órdenes son agrupadas en lotes que son enviados a los bancos pagadores para la efectiva acreditación de los importes en las cuentas bancarias de los beneficiarios pertinentes.

El pago puede ser gestionado tanto por los Organismos en forma descentralizada, como también centralizadamente por la Tesorería General de la Nación, esto dependerá de las reglamentaciones vigentes.

Para ordenar un pago es imprescindible que exista la Orden de Pago generada en estado autorizado.

Todo pago se realiza al beneficiario final y por lo tanto se requiere previamente que este dado de alta como Ente beneficiario de pago, con su situación ante la Administración Federal de Impuestos (AFIP) declarada, cuente con una cuenta bancaria en cualquiera de los bancos adheridos al Sistema de Cuenta Única y cuya titularidad sea del propio beneficiario entre otros.

Los pagos entre los SAF incorporados a la Cuenta Única del Tesoro se caracterizan como un tipo de operación que no genera ninguna transacción bancaria propiamente dicha, por lo cual no afecta el saldo de la Cuenta Única del Tesoro, sino movimientos compensatorios entre las Cuentas Escriturales de ambos SAF involucrados en la operación, a través de un asiento de crédito en el que recibe y de débito en el que paga. Este tipo de operación se denomina “Pago por Transferencia”.

Por definición, Pago por Transferencia constituye una transferencia entre Cuentas Escriturales de organismos que operan en el Sistema Cuenta Única, que no genera instrucción alguna a los bancos en cuanto al movimiento de fondos, ya que no se refleja en un débito en el extracto bancario de la Cuenta Única del Tesoro.

El módulo de Conciliación permite que la Tesorería General de la Nación practique una auditoría entre los movimientos de ingresos y egresos registrados en las Cuentas Escriturales, en el Sistema Cuenta Única.

También se realiza en el sistema, la conciliación entre las órdenes bancarias enviadas a los bancos pagadores y las efectivamente cumplidas por estos.

3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE LA EJECUCION DE LOS GASTOS PUBLICOS

3.1. FONDOS ROTATORIOS Y CAJAS CHICAS

En el art. 81 de la Ley 24.156 se faculta a los organismos de los poderes Ejecutivo Legislativo y Judicial y a la máxima autoridad de los Organismos Descentralizados para autorizar el funcionamiento de los fondos rotatorios y cajas chicas, con los regímenes y límites que establezcan sus reglamentaciones.

Estos fondos podrán ser utilizados solo para gastos menores y urgentes y bajo ciertas reglas. Cada tesorería jurisdiccional deberá abrir una cuenta bancaria la que tiene como titular el organismo y es considerada cuenta pagadora para el uso del fondo rotatorio. En ella recibirán los anticipos de fondos que deberán rendir a los fines de obtener luego su reposición.

El presente artículo es reglamentado por el Decreto 1344/2007, donde se describe:

- Quienes pueden aplicarlo: Jurisdicciones y entidades del PEN.
- Formalización: Acto dispositivo, autoriza la constitución del Fondo.
- Ejecución de gastos: excepción a los circuitos de gastos, para gastos menores y urgentes.

Los Fondos Rotatorios y las Cajas Chicas serán creados en cada jurisdicción o entidad por la autoridad máxima respectiva, previa opinión favorable de los órganos

rectores competentes de la Secretaría de Hacienda que son la Contaduría General de la Nación y la Tesorería General de la Nación.

Dada las características de los gastos que pueden realizarse con la modalidad de fondo rotatorio y cajas chicas, cuya principal condición es que sean aplicables a casos de necesidad y urgencia a la vez que de baja cuantía, se realizan actos dispositivos que crean los fondos rotatorios y cajas chicas con las condiciones que siguen:

- Constitución y partidas autorizadas
 - Los Fondos Rotatorios y las Cajas Chicas serán creados en cada jurisdicción o entidad por la autoridad máxima respectiva, previa opinión favorable de los órganos rectores competentes de la Secretaría de Hacienda.
 - Los Fondos Rotatorios podrán constituirse por importes que no superen el TRES POR CIENTO (3%) de la sumatoria de los créditos presupuestarios originales para cada ejercicio correspondiente a los conceptos autorizados con independencia de su fuente de financiamiento.
 - Las partidas autorizadas son: para bienes de consumo; servicios no personales en las que se incluyen gastos de servicios básicos (luz, gas, teléfono etc.), gastos y comisiones bancarias, gastos menores de reparaciones y mantenimiento, entre otras.; también se incluyen algunas maquinarias y equipos como ejemplo para sanitarios, de computación, de oficina y muebles entre otros. Siempre que revistan el carácter de gastos menores y urgentes y que por su ocurrencia no puedan tramitar por el circuito habitual de gastos.

4. LA GESTION DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

4.1. MOMENTO DE INGRESOS

Los flujos de recursos se registran conforme los momentos de registros definidos en la LAF que en su artículo 32 menciona que “...como mínimo deberá registrarse la liquidación o momento en que se devenguen los recursos y su recaudación efectiva”.

La reglamentación de este artículo, bajo el Decreto N° 1344/2007 define que se produce:

Devengado cuando:

- a) “Por una relación jurídica se establece un derecho de cobro a favor de las jurisdicciones o entidades de la Administración Nacional y, simultáneamente, una obligación de pago por parte de personas físicas o jurídicas, sean públicas o privadas.”

“Percibido/Recaudo cuando:

- b) Se produce la percepción o recaudación de un recurso en el momento en que los fondos resultantes ingresan o se ponen a disposición de una oficina recaudadora, de un agente del Tesoro Nacional, o de cualquier otro funcionario facultado para recibirlos.”

4.2. GESTIÓN DE INGRESOS

El concepto de devengado para la ejecución del presupuesto de recursos sirve para obtener información de las cuentas a cobrar y sus respectivos deudores toda vez que pueda determinarse en forma cierta y fiable dicha relación. Esta información de origen sirve para registrar un documento de devengamiento con los datos del cliente que luego al momento de su recaudación permiten en forma automática registrar el ingreso en la partida presupuestaria pertinente y dar de baja la deuda del cliente.

Cuando los hechos económicos, reconocimiento de cuenta a cobrar y cobro, ocurren en un mismo momento, o sea improbable registrar el devengamiento del ingreso, como es el caso de los ingresos por impuestos estos se registra en forma simultánea, es decir como devengado y percibido simultaneo.

Por su parte el devengamiento requerirá de datos como: el deudor, su fecha de vencimiento y toda otra especificación que se considere relevante y necesaria para identificar su cobranza al momento de la percepción.

El siguiente cuadro muestra un modelo básico de la gestión de recursos de un organismo prestador de bienes y/o servicios. Dentro del módulo de recursos del sistema deberá contemplarse las distintas modalidades de cobro y los circuitos a que estos pertenecen, identificando cada momento de registro por separado.



Cuando se determine la incobrabilidad de alguna recaudación ésta podrá ser declarada como tal, siempre que se hayan agotado las instancias de cobro, esto no implicará que el derecho del estado se haya extinguido (LAF, art. 40).

Para la atención del cobro de cualquier deuda que un tercero tenga con el Estado Nacional podrán emitirse facilidades de pago, excepto aquellas que tengan origen en leyes impositivas, aduaneras o de la seguridad social.

La reglamentación del artículo 40 define cuando son declaradas incobrables las sumas adeudadas al Estado como sigue:

“INCOBRABILIDAD: Serán declaradas incobrables las sumas adeudadas al Estado en los siguientes casos:

- a) Cuando hubieren prescrito;
- b) Cuando el costo estimado del procedimiento para su cobro no guarde relación o superase el monto del recupero;
- c) Cuando se hubieren agotado los procedimientos para su cobro por el organismo acreedor, sin que ello implique renuncia de derecho.

La declaración de incobrabilidad, que se realizará al solo efecto de depurar la contabilidad gubernamental, deberá ser dictada por el señor Jefe de Gabinete de Ministros, los titulares de cada Ministerio, el señor Secretario General de la PRESIDENCIA DE LA NACION, las autoridades Superiores de los Organismos Descentralizados y los demás entes detallados en el artículo 8° de la Ley N° 24.156, por los montos que se adeuden en su jurisdicción, previa intervención favorable del Servicio Jurídico respectivo y la UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA.”

“La SECRETARÍA DE HACIENDA del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN, será la Autoridad de Aplicación de las disposiciones del presente artículo quedando facultada a establecer los montos y procedimientos destinados a declarar la incobrabilidad y a determinar el régimen general para el otorgamiento de los planes de facilidades de pago, en los casos que fuera solicitado.”

Vale aclarar que la Secretaría de Hacienda mencionada en el artículo 40 de la LAF, hoy, año 2018, por las reestructuraciones ministeriales es la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Hacienda.

5. PROGRAMACION FINANCIERA Y CALENDARIZACION DE PAGOS³

5.1. OBJETIVOS

La Programación Financiera, como uno de los instrumentos que utiliza la Tesorería General de la Nación para la administración inteligente de los recursos, se realiza en el ámbito de la Administración Nacional. Es un proceso que obtiene como resultado el planteamiento de distintos escenarios estimados posibles en referencia al flujo de

³ Fuente: *Manual del Sistema de Tesorería – Tesorería General de la Nación – V1.0* año 2013.

fondos futuros y en función de distintas hipótesis, donde se identifican la estacionalidad de los recursos y gastos que se establecen en la Ley de presupuesto y otros hechos no previstos que impacten o puedan impactar en la Caja durante el ejercicio y para distintos períodos (año, trimestre, mes día).

La programación financiera no tiene como único objetivo estimar lo que pueda ocurrir en la caja, su proceso incluye un análisis de la gestión y evaluación del flujo de ingresos y egreso públicos necesarios para compatibilizar los objetivos de la programación presupuestaria anual en función de asignaciones financieras.

Los objetivos particulares de la programación financiera consisten en:

- Por un lado, identificar la necesidad de financiamiento del Tesoro en el corto y mediano plazo, lo cual permite analizar con anticipación las fuentes alternativas para cubrir el déficit de caja y la conveniencia, por ello, de asumir determinado endeudamiento, con el objeto de minimizar el costo del financiamiento y/o del endeudamiento temporal.
- Por otro lado, anticipar la existencia de eventuales excedentes de caja, con el objeto de evaluar las distintas alternativas de aplicación, a los fines de optimizar el rendimiento de las mismas.

En síntesis, el objetivo es optimizar la productividad de los recursos involucrados en la gestión de Tesorería y generar información oportuna y confiable para la toma de decisiones, incrementando la articulación entre la gestión de caja y la ejecución del presupuesto de manera de asegurar que las entidades ejecutoras del gasto reciban oportunamente los recursos requeridos para poder proveer los servicios gubernamentales de manera eficiente y efectiva.

Para ello se elaboran escenarios fiscales mediante simulaciones basadas en diferentes hipótesis para las variables relevantes: Ingresos, pagos, resultado primario y financiero, activos y pasivos financieros interactuando con las unidades ejecutoras, los órganos rectores de los Sistemas de Presupuesto, Crédito Público, Ingresos y el Sistema Financiero.

La Programación Financiera permite, a través de los escenarios creados para el análisis, brindar información para la toma de decisiones de distintos niveles de conducción en lo atiente a la administración de los fondos públicos, tal cual versa en el manual del sistema de tesorería los aspectos que se desean abarcar son:

- “1) Calendarización y atención de gastos Prioritarios.
- 2) Establecimiento de niveles mínimos de caja requeridos para la atención de compromisos.
- 3) Identificación de eventuales brechas a financiar o de excedentes de caja a aplicar durante el período de programación.

- 4) Coordinación técnica operativa con el Banco de la Nación Argentina (BNA), en su carácter de agente financiero del Sector Público y con el Banco Central de la República Argentina (BCRA) (en su rol de autoridad monetaria.
- 5) Monitoreo del cumplimiento de reglas fiscales u objetivos de política en cuanto a resultado fiscal para los distintos subperíodos del ejercicio.” (*Manual Tesorería*, Página 26).

5.2. METODOLOGÍA GENERAL

Para la realización de la Programación Financiera se simulan escenarios basados en hipótesis sobre el comportamiento de variables tales como: ingresos, pagos, resultado primario y financiero, activos y pasivos financieros. Para ello la Tesorería General de la Nación, interactúa con las unidades ejecutoras de programas, con los órganos rectores de Presupuesto, Crédito Público, Tesorería y el Sistema Financiero.

Para la programación financiera se toma como base en forma inicial:

- El cálculo de recursos: estimación de ingresos y
- Presupuesto de gastos aprobado por la Ley de Presupuesto General del ejercicio fiscal que se trate.

La TGN elabora una primera versión del Programa Financiero anual, basado en dicho marco de referencia y hace lo propio para distintos subperíodos que componen el ejercicio: programa trimestral y mensual. Como consecuencia de dicho ejercicio, se calcula el resultado fiscal, primario y financiero y luego la brecha a financiar (ó excedente de caja) por período y por moneda.

5.3. EJEMPLO DE INTEGRACIÓN DE PROCESOS APLICADOS A LA EJECUCIÓN DE GASTOS Y PAGOS

- La ONP (Oficina Nacional de Presupuesto) ingresa a la base de datos del e-SIDIF (Sistema Integrado de Información Financiera entorno internet), administrada por la CGN (Contaduría General de la Nación), la distribución de créditos del presupuesto aprobado, sus modificaciones y las cuotas de compromiso y devengado para cada jurisdicción o entidad de la administración derivadas de la programación de la ejecución del presupuesto.
- Los responsables de programas presupuestarios ejecutan el proceso para autorizar y aprobar gastos, respetando el límite de las cuotas establecidas para ellos en la etapa anterior y registrando los momentos del compromiso y devengamiento de estos a través de sus unidades de apoyo, lo que genera ejecución presupuestaria y contabilidad (SAF, Servicios Administrativos Financieros).

- La TGN (Tesorería General de la Nación), de acuerdo al programa de caja del período, asigna límites financieros a los SAF para girar contra la CUT (Cuenta Única del Tesoro).
- Los SAF instruyen los pagos sobre la CUT en función de los límites financieros autorizados.
- La TGN procesa las instrucciones de pago recibidas y emite las órdenes bancarias (u otros medios de pago) a ser transmitidas al Sistema Financiero autorizando el débito en la CUT para su crédito en las cuentas bancarias de los beneficiarios de los pagos.

6. SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

6.1. DEFINICIÓN, OBJETO Y CARACTERÍSTICAS

En el marco del enfoque sistémico en que se ha sostenido la LAF y bajo los criterios de centralización normativa y descentralización operativa, las transacciones de los organismos pertenecientes a la Administración Nacional son registradas en función a las normas y procedimientos que, conforme la teoría contable, dicta la Contaduría General de la Nación como Órgano rector de este sistema.

En ese sentido se elaboran normas generales y particulares con el fin de generar criterios homogéneos de registros, dentro de la Administración Nacional, de los datos que se recopilen, valúen y procesen (datos de entrada) para reflejar los hechos económicos que afectan o pueden afectar el patrimonio de los entes.

El objetivo final es el de brindar información para la toma de decisiones y que esta sea útil para los distintos interesados en ella, sea para la explotación de la información, como para su revisión y control (información de salida).

El Sistema de Contabilidad Gubernamental (SGC), tiene como fin conforme la Ley N° 24.156, en su artículo 85:

- a) Registrar sistemáticamente todas las transacciones que se produzcan y afecten o puedan afectar la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entidades.
- b) Procesar y producir información financiera para la adopción de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en la misma.
- c) Presentar la información contable y la respectiva documentación de apoyo ordenadas de tal forma que faciliten las tareas de control y auditoria, sean estas internas o externas.
- d) Permitir que la información que se procese y produzca sobre el sector público nacional se integre al sistema de cuentas nacionales”.

Para el cumplimiento de dichos objetivos, se utilizan sistemas de información con características adecuadas para abordar el proceso de la información financiera de las organizaciones públicas.

En ese entendimiento, las transacciones operan en sistemas que automáticamente, con el ingreso de datos una única vez, integran la información presupuestaria y no presupuestaria con la contabilidad, mediante codificaciones que las enlazan biunívocamente, garantizando la integralidad de la información.

Por su parte la LAF describe las características que deberá tener el sistema de contabilidad de modo que garantice el cumplimiento de sus objetivos en su artículo 87 como sigue:

- a) Será común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del sector público nacional.
- b) Permitirá integrar las informaciones presupuestarias, del tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí y, a su vez, con las cuentas nacionales.
- c) Expondrá la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las instituciones públicas.
- d) Estará orientado a determinar los costos de las operaciones públicas.
- e) Estará basado en principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables en el sector público.”

6.2. ASPECTOS DE LA INTEGRACIÓN

El sistema Integrado de Información financiera plantea como núcleo integrador al Sistema de Contabilidad Gubernamental.

Dicha integración se logra por la relación biunívoca entre los clasificadores por rubro de ingresos y por objeto del gasto con las cuentas del plan de cuentas contables desagregado por moneda (clasificador presupuestario).

A su vez, dada la integración del sistema cada rubro de recursos y objeto del gasto tiene asociado un clasificador económico (clasificador combinado), cuya metodología permite identificar en forma separada y automáticamente los ingresos corrientes y de capital, los gastos corrientes y de capital y su financiamiento.

Igual criterio se utiliza para la relación entre los códigos definidos para operaciones no presupuestarias y las cuentas del plan de cuentas.

Dichas relaciones se llevan a cabo por el uso de matrices de relación para cada etapa o momento de gastos o recursos definidos. Ellas son:

- a) Para el caso del registro de ingresos y percepción
 - Matriz de relación de devengado de recursos presupuestarios.
 - Matriz de relación de devengado de recursos no presupuestarios.

Estas permiten registrar el devengado de recursos generando una cuenta a cobrar, tanto por transacciones presupuestarias como no presupuestarias.

La contrapartida de dicha cuenta de activo podrá ser:

- una cuenta de resultados: cuando lo que se está registrando es un ingreso corriente;
- una cuenta de disminución de activos: cuando el ingreso se genera por la venta de bienes o la disminución de inversiones financieras;
- un incremento de pasivo: cuando el ingreso que se está registrando genera endeudamiento público (ejemplo desembolso de préstamos).

— Matriz de relación de medio de percepción

Esta matriz registra la cancelación de la cuentas a cobrar y el registro del medio de percepción por el que se haya percibido el recurso.

b) Para el caso de registros de gastos y pagos

- Matriz de relación de devengado de gastos presupuestarios.
- Matriz de relación de devengado de gastos no presupuestarios.

Estas permiten registrar el devengado de gastos y la correspondiente alta de la obligación a pagar a un tercero tanto por transacciones presupuestarias como no presupuestarias.

La contrapartida de dicha cuenta de pasivo podrá ser:

- una cuenta de resultados: cuando lo que se está registrando es un gasto corriente;
- una cuenta de incremento de activos: cuando el gasto se genera por la adquisición/construcción de bienes o por la adquisición de inversiones financieras;
- una disminución de pasivo: cuando la apropiación del gasto se realiza en la atención de servicios de la deuda pública (ejemplo disminución del préstamo).

— Matriz de relación de medios de pago

Esta matriz registra la cancelación de la cuentas a pagar y el registro del medio de pago con el que se haya cancelado la obligación.

De manera señalada el Sistema de Contabilidad Gubernamental brinda información financiera basada en los siguientes criterios:

- Universalidad del registro de las transacciones con efectos económicos financieros.

- Conceptualización ampliada de los términos de ingresos y gastos.
- Diseño de un sistema integrado de cuentas presupuestarias, patrimoniales y de resultados.
- Selección de momentos contables que permiten interrelacionar los subsistemas de información presupuestaria, financiera y patrimonial.

6.3. NORMAS CONTABLES

Las normas contables vigentes utilizadas son dictadas por la Contaduría General de la Nación en su carácter de órgano Rector.

La Resolución de la Secretaría de Hacienda N° 25/95, describe los principios contables generalmente aceptados y las cualidades de la información contable sobre las que se tendrá que sostener el registro de todas las transacciones contables, como también todo ajuste requerido al cierre del ejercicio.

Actualmente, como parte del plan estratégico de la CGN, se está trabajando sobre un modelo conceptual de normas contables, como sobre la revisión de la resolución mencionada en el párrafo anterior, teniendo en cuenta las mejores prácticas internacionales y realizando una revisión integral en dicho sentido.

Existen además normas particulares que describen los criterios de medición y valuación de los activos y pasivos al cierre del ejercicio contable al 31 de diciembre de cada año.

6.4. SALIDAS DE INFORMACIÓN

La Contaduría General de la Nación presenta antes del 30 de junio de cada año la cuenta de Inversión del Sector Público Nacional, en función de lo establecido en el artículo 75 inciso 8 de la Constitución Nacional.

La Cuenta de Inversión genera información relevante, confiable y oportuna y constituye una herramienta primordial para el análisis y evaluación de la gestión gubernamental durante un período dado y expone la situación del patrimonio público en un período determinado.

Como mínimo se espera que dicha cuenta exponga (artículo 95 de la Ley 24156):

- Estados de ejecución presupuestaria de la Administración Nacional.
- Movimientos y situación del Tesoro de la Administración Central.
- Estado actualizado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta.
- Estados contables-financieros de la Administración Central.

- Un informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público durante el ejercicio y muestre los respectivos resultados operativos económicos y financieros.

Dada la relevancia que tiene Información consolidada de la ejecución del Sector Público Nacional No Financiero, se expone una breve descripción del universo de consolidación en relación a la *Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento del Sector Público Nacional No Financiero*.

El *universo de la consolidación* del Sector Público Nacional alcanza a la Administración Nacional y a los restantes subsectores, éstos son: los Fondos Fiduciarios del Sector Público Nacional, las Empresas y Sociedades del Sector Público Nacional y Otros Entes del Sector Público Nacional, distinguiéndose en estos últimos el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJyP) y la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Los presupuestos de las entidades mencionadas como subsectores, si bien no forman parte del presupuesto de la Administración Nacional que el PEN eleva al Honorable Congreso Nacional para su aprobación, son aprobados por éste a través del Ministerio de Hacienda quien tiene dicha facultad.

El Presupuesto Consolidado presenta, en consecuencia, las transacciones y transferencias entre el Sector Público Nacional así configurado y el resto de la economía y por tanto, no incorpora esencialmente las operaciones correspondientes a las instituciones financieras del Gobierno Nacional (Bancos Oficiales) ni a las administraciones provinciales y municipales.

En la cuenta “Ahorro-Inversión-Financiamiento”, los recursos y gastos de la Administración Nacional no incluyen las recaudaciones impositivas que resultan transferidas automáticamente a las provincias y los recursos coparticipados. Además, dicha cuenta se formula exponiendo el resultado operativo (superávit o déficit) del subsector Empresas y Sociedades del Sector Público Nacional, esto es sin descomponer las operaciones que lo determinan.

Conjuntamente con la cuenta de Ahorro-Inversión-Financiamiento se presentan los estados contables de la administración central, integrando en estos el patrimonio neto de los entes que conforman el Sector Público Nacional, con los datos e informes que a tal fin elevan a la Contaduría General de la Nación a su pedido.

En este sentido, es dable aclarar que la Contaduría General de la Nación es el “Contador” de la Administración Central por lo tanto dicha administración se considera un ente contable único.

Para el caso de los organismos descentralizados e instituciones de seguridad social que forman parte de la Administración Nacional, cada uno de ellos constituye un ente contable en sí, por lo tanto deberán realizar sus estados contables utilizando para tal fin el plan de cuentas que la CGN como órgano rector implemente y seguir los linea-

mientos en base a las Resoluciones de Cierre de ejercicio y cumplir con las normas de registros, medición y valuación que se estipulen.

El Balance General está formado por:

- Estado de Situación Patrimonial.
- Estado de Recursos y Gastos Corrientes.
- Estado de Evolución del Patrimonio Neto.
- Estado de Origen y aplicación de Fondos.

Bibliografía y normativa

Ley 24.156, Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, promulgada el 26 de Octubre de 1992.

Decreto 1344 del año 2007, reglamentario de la Ley N° 24.156, publicado en el Boletín Oficial N° 31.254 el 5 de Octubre de 2007 y sus modificaciones.

Resolución de la Secretaría de Hacienda N° 200 del año 2013, Criterios para el registro de las etapas del compromiso y devengado de los gastos, de acuerdo con las clasificaciones presupuestarias para el Sector Público Nacional.

Secretaría de Hacienda N° 81 del año 2012. Marco Conceptual del circuito de gasto del e-SIDIF y sus respectivos comprobantes y descriptivos.

Decreto 1023/2001 Régimen de Contrataciones de la Administración Nacional y sus modificaciones.

Decreto N° 1030 del año 2016, reglamentario del Decreto 1023/2001. Publicado en el Boletín Oficial del 16 de septiembre 2016, N° 33463.

Manual del Sistema de Tesorería – Tesorería General de la Nación – V1. Año 2013.

Resolución de la Secretaría de Hacienda N° 25/95 “Fundamentos y Alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad”, los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” y las “Normas Generales de Contabilidad”.

Disposición CGN N° 3 2017, Manual de Contabilidad Gubernamental.

Resolución N° 289 Secretaría de Hacienda, Marco Conceptual del circuito de recursos del e-SIDIF y sus respectivos comprobantes y descriptivos. Abril 2014.

ANEXO I

EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN NACIONAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA

ESTADO SITUACIÓN PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL		
por el ejercicio finalizado el ____ de Diciembre de ____.		
Comparativo con el ejercicio anterior	31/12/____	31/12/____
Activo		
Activo Corriente		
Disponibilidades
Inversiones a corto plazo
Créditos a corto plazo
Bienes de consumo
Bienes de cambio
Otros Activos
TOTAL ACTIVO CORRIENTE
Activo No Corriente		
Inversiones a largo plazo
Créditos a largo plazo
Bienes de Uso
Bienes intangibles
Otros activos
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE
TOTAL ACTIVO
Pasivo		
Pasivo Corriente		
Deudas
Endeudamiento público
Pasivos diferidos
Fondos de terceros y en garantía
Previsiones y reservas técnicas
Deudas por Juicios a corto plazo
Otros pasivos
TOTAL PASIVO CORRIENTE
Pasivo no corriente		
Deudas
Endeudamiento público
Pasivos diferidos
Previsiones y reservas técnicas
Deudas por Juicios a Largo Plazo
Otros pasivos
TOTAL PASIVO NO CORRIENTE
TOTAL PASIVO
TOTAL PATRIMONIO NETO (Según EEPN)
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO

Las notas y Anexos que se acompañan forman parte de estos Estados

ESTADO DE RECURSOS Y GASTOS CORRIENTES DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL		
	por el ejercicio finalizado el ____ de Diciembre de ____	
Comparativo con el ejercicio anterior	31/12/____	31/12/____
RECURSOS		
Ingresos tributarios		
Impuestos sobre los ingresos
Impuestos sobre el patrimonio
Impuesto sobre la producción,
Impuesto sobre la producción, el consumo y las transacciones
Tributarios sin discriminar
Otros impuestos
Ingresos no tributarios		
Tasas
Derechos
Primas
Regalías
Alquileres
Multas
Pendientes de regularización
Otros
Contribuciones sociales		
Contribuciones a la seguridad
Otras contribuciones
Ingresos y resultados por venta		
Ventas de bienes y servicios
Resultados por ventas de inversiones
Resultados por ventas de activo fijo y bienes intangibles
Resultados por ventas de otros activos
Rentas de la propiedad		
Rentas de inversiones
Alquileres y derechos sobre bienes
Otras rentas de la propiedad
Transferencias recibidas		
Transferencias corrientes
Otros ingresos		
Ganancias por tenencia y por exposición a la inflación
Ganancias de inversiones en acciones y participación de los intereses minoritarios
Resultado de canjes
Otros ingresos
TOTAL RECURSOS CORRIENTES		
GASTOS		
Costo de venta de bienes y servicios		
Costo de venta de bienes
Costo de venta de servicios
Gastos de consumo		
Gastos en personal
Bienes de consumo
Servicios
Consumo de activo fijo y bienes intangibles
Feridas por deterioro y desvalorización de activo fijo y bienes intangibles
Desvalorización y pérdidas de inventarios
Incobrabilidades y desvalorizaciones de inversiones y cuentas a cobrar
Cargos por provisiones y reservas técnicas
Gastos financieros		
Intereses y gastos por endeudamiento público
Pérdidas por ventas
Pérdidas por ventas de inversiones
Pérdidas por ventas de activo fijo y bienes intangibles
Pérdidas por ventas		
Pérdidas por ventas de inventarios
Pérdidas por ventas de activo fijo y bienes intangibles.
Transferencias otorgadas		
Transferencias corrientes
Otras pérdidas		
Pérdidas por tenencia y por exposición a la inflación
Pérdidas de inversiones en acciones y participación de los intereses minoritarios
Resultado de Canjes
Otros gastos varios
TOTAL GASTOS CORRIENTES		
RESULTADO ECONÓMICO DE ADMINISTRACIÓN CENTRAL		
Resultados Intra Sector Público Nacional y Resultados de Participaciones de Capital		
Contribuciones figurativas		
Contribuciones figurativas para gastos corrientes
Contribuciones figurativas otorgadas		
Contribuciones figurativas para transacciones corrientes
Resultado Intra SPN y Participaciones de Capital		
AHORRO / DESAHORRO DE LA GESTIÓN		

Las notas y Anexos que se acompañan forman parte de estos Estados

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL							
por el ejercicio finalizado el _____ de Diciembre de _____							
- En Pesos -							
CONCEPTO	CAPITAL FISCAL (1)	TRANSFERENCIAS Y CONTRIBUCIONES DE CAPITAL RECIBIDAS (2)	RESULTADO DE LA CUENTA CORRIENTE			PATRIMONIO PÚBLICO (5)	TOTAL (6)=(4)+(5)
			EJERCICIOS ANTERIORES	DEL EJERCICIO	TOTAL (3)		
Saldos al inicio del ejercicio							
- Estados Contables del ejercicio anterior							
Modificación del Saldo							
- Saldos Modificados al Inicio del ejercicio							
- Incremento del Ejercicio							
- Disminuciones del Ejercicio							
- Resultado del Ejercicio							
- Saldos al cierre del ejercicio							

ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL	
por el ejercicio finalizado el ____ de Diciembre de ____.	
SALDO INICIAL DE DISPONIBILIDADES	
ORIGEN DE LOS FONDOS	
FLUJO ANUAL	
20 Ahorro/desahorro de la gestión	.....
Variación de provisiones y reservas técnicas	.....
100 Amortizaciones del Ejercicio	.....
PATRIMONIO	
21 Incremento del Capital Fiscal	.....
22 Transf. de Capital del Sector Público Nacional	.....
200 Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores	.....
Variaciones Patrimoniales Resolución S.H. N° 47/97	.....
Variaciones Patrimoniales Decisión Administrativa N° 56/99	.....
VARIACIÓN DE ACTIVOS	
Disminución de activos corrientes	.....
Financieros	.....
2 Inversiones financieras	.....
3 Créditos	.....
5 Otros activos	.....
Reales	.....
4 Bienes de cambio	.....
Existencias en Bienes de Consumo	.....
Disminución de activos no corrientes	.....
Financieros	.....
6 Inversiones financieras	.....
7 Créditos	.....
10 Aportes y Participaciones de Capital	.....
Otros activos a largo plazo	.....
Reales	.....
8 Bienes de uso	.....
9 Bienes inmateriales	.....
11 Otros activos a largo plazo	.....
VARIACIÓN DE PASIVOS	
Incremento de pasivos corrientes	.....
12 Deudas	.....
13 Fondos de Terceros y en Garantía	.....
14 Pasivos diferidos	.....
15 Provisiones	.....
Deuda documentada a pagar	.....
16 Otros pasivos	.....
Incremento de pasivos no corrientes	.....
17 Deudas	.....
Deuda documentada a pagar	.....
Deuda Pública	.....
Préstamos	.....
18 Pasivos diferidos a largo plazo	.....
19 Provisiones	.....
TOTAL ORIGEN DE FONDOS	

ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL	
APLICACIÓN DE FONDOS	
PATRIMONIO	
21 Reducciones de Capital y de Resultados de Ejercicios Anteriores	.....
22 Reducción de Transferencias y Contribuciones de Capital	.....
Variaciones Patrimoniales Resolución S.H. N° 47/97	.....
Variaciones Patrimoniales Decisión Administrativa N° 56/99	.....
VARIACIÓN DE ACTIVOS	
Incremento de activos corrientes	.....
Financieros	.....
2 Inversiones financieras	.....
3 Créditos	.....
5 Otros activos	.....
Reales	.....
4 Bienes de cambio	.....
Bienes de consumo	.....
Incremento de activos no corrientes	.....
Financieros	.....
6 Inversiones financieras	.....
7 Créditos	.....
10 Aportes y Participaciones de Capital	.....
Reales	.....
8 Bienes de uso	.....
9 Bienes inmateriales	.....
11 Otros activos a largo plazo	.....
VARIACIÓN DE PASIVOS	
Disminución de pasivos corrientes	.....
12 Deudas	.....
Deuda documentada	.....
13 Fondos de Terceros y en Garantía	.....
14 Pasivos diferidos	.....
15 Previsiones	.....
16 Otros pasivos	.....
Disminución de pasivos no corrientes	.....
17 Deudas	.....
Deuda documentada	.....
Deuda Pública	.....
18 Pasivos diferidos a largo plazo	.....
19 Previsiones	.....
TOTAL APLICACIÓN DE FONDOS	
SALDO FINAL DE DISPONIBILIDADES	

Las notas y Anexos que se acompañan forman parte de estos Estados

Tema 3

CONTROL PÚBLICO

SUMARIO

1. EL CONTROL PÚBLICO. 1.1. Concepto. 1.2. Clasificación. 2. CONTROL PARLAMENTARIO. 2.1. Concepto y fundamento. 2.2. Características. 2.2.1. Influencia del sistema de partidos. 2.3. Efectos. 2.4. Mecanismos de control. 2.5. El control de la Hacienda Pública. 2.5.1. Control preventivo. 2.5.2. Control ulterior. 2.5.3. Control concomitante. 3. LA AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN. 3.1. Fundamento constitucional. 3.2. Independencia. 3.3. Conformación. 3.4. Universo de control. 3.5. Competencias. 3.6. Publicidad de sus informes. 3.7. Acceso a la información. 3.8. Competencias en materia de responsabilidad. 4. CONTROL INTERNO. 4.1. Marco normativo. 2. Modelo de control. 4.3. Conformación del sistema de control interno. 4.3.1. Sindicatura General de la Nación. 4.3.1.1. Composición. 4.3.1.2. Funciones. 4.3.1.3. Deber de informar. 4.3.2. Sistema de control interno de cada autoridad superior jurisdiccional. 4.3.3. Unidades de auditoría interna. 4.3.3.1. Composición. 4.3.3.2. Informes de auditoría. 4.4. Nuevas herramientas de control. 4.4.1. Programa de regularización del ambiente de control interno. 4.4.2. Red Federal de Control Público. 5. RESPONSABILIDAD DEL FUNCIONARIO PÚBLICO. 5.1. Concepto y tipología. 5.1.1. La responsabilidad administrativa patrimonial. 5.1.1.1. El nuevo sistema de responsabilidades. 6. TRANSPARENCIA. 6.1. Concepto. Transparencia activa y transparencia pasiva. 6.2. Transparencia presupuestaria. 6.3. Derecho de acceso a la información pública. BIBLIOGRAFÍA.

1. EL CONTROL PÚBLICO

1.1. CONCEPTO

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, conocida por sus siglas inglesas “INTOSAI” (International Organization of Supreme Audit Institut), en el capítulo I del documento titulado “Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización”, del año 1997, trata de “Generalidades” y analiza en su primer artículo, aspectos relacionados con la definición y la finalidad del control exponiendo que

“La institución del control es immanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas

convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.”

Se desprende del texto del artículo citado que debe entenderse el control como una necesidad cíclica y repetitiva dentro de un sistema, del que pueden señalarse como componentes, la existencia de cuatro elementos:

- a) Establecimiento de estándares, constituye la primera etapa del control y es donde se establecen las normas, criterios de evaluación o comparación.
- b) Evaluación del desempeño: Es la segunda etapa del control, que tiene como fin evaluar lo que se está haciendo.
- c) Comparación del desempeño con el estándar establecido: Es la tercera etapa del control, que compara el desempeño con lo que fue establecido como estándar, para verificar si hay desvío o variación, esto es, algún error o falla con relación al desempeño esperado.
- d) Acción correctiva: Es la cuarta y última etapa del control que busca corregir el desempeño para adecuarlo al estándar esperado.

“El control es la comparación entre el deber ser, conforme a la naturaleza y las normas, con lo que en realidad es” (CAYETANO LICCIARDO).

Como corolario puede señalarse lo expresado por IVANEGA (2007) respecto a que el control público “encuentra sustento en el propio Estado de Derecho, siendo el medio más eficaz y directo para lograr que la Administración en su conjunto cumpla con sus objetivos.”

1.2. CLASIFICACIÓN

Existen un sin número de categorías de control, las que, a su vez pueden ser objeto de ampliación o variación. (IVANEGA, 2007).

Considerando esta multiplicidad y a solo título enunciativo, es dable mencionar que existen diferentes tipos de control según el enfoque adoptado: subjetivo; objetivo; teleológico; causal; prescriptivo; cualitativo, orgánico, temporal.

En particular, en el enfoque orgánico el centro del análisis se ubica en la relación entre sujetos controlador y controlado, y permite diferenciar el control entre interno y externo.

El primero de ellos, también denominado comúnmente autocontrol, es el llevado a cabo por la propia Administración, directamente o a través de órganos específicos especializados. Si se encuentran insertos en los procesos que se establecen para la toma de decisiones, se convierte en control integrado. En esta circunstancia cuando el control es previo, adquiere el carácter de intervención, que a su vez puede ser vinculante o no vinculante.

Por su parte, el control externo es el realizado por instituciones ajenas al Poder Ejecutivo y comprende instituciones parlamentarias y judiciales o la creación de organismos profesionalizados ad hoc.

En el artículo tercero de la Declaración de Lima del INTOSAI, se trata el tema del control interno y externo, y establece que: “Los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada.” En este aspecto, señala que “las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos del control externo” y les “incumbe como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizadora Superior a un control total.”

Por otra parte, acorde al enfoque temporal al control se lo puede dividir en previo, concomitante o posterior al desarrollo de la gestión administrativa.

El control previo se consuma cuando se ejercitan en el mientras tanto del desarrollo de los procesos administrativos, antes de la formalización del acto resolutorio, o sea comprensivo de los momentos de la formación de la voluntad administrativa.

El control concomitante es coincidente con el momento de la ejecución de un acto administrativo.

Finalmente, el control posterior son los que tienen aplicación después que la administración dictó el acto administrativo.

2. CONTROL PARLAMENTARIO

2.1. CONCEPTO Y FUNDAMENTO

Adicionalmente a su cometido legislativo, los parlamentos ejecutan otra importante función: el control del Poder Ejecutivo en nombre de la ciudadanía. Este control parlamentario encuentra su fundamento en el concepto de democracia representativa, donde el poder reside en el pueblo, que lo delega en ciertos órganos para que lo ejerzan en su lugar y en su nombre.

Ya, en *El Espíritu de las leyes* Montesquieu sostenía:

“el cuerpo representante debe ser elegido para promulgar leyes o para ver si se han cumplido adecuadamente las que hubiera promulgado, cosa que no sólo puede realizar muy bien, sino que sólo él puede hacer”⁴.

⁴ MONTESQUIEU (1972).

Es importante destacar que existen dos grandes acepciones del control parlamentario, una estricta y otra amplia. Bajo la primera, el control parlamentario se define como el conjunto de instrumentos que producen el efecto jurídico de otorgar o retirar la confianza al Gobierno. En esta acepción estricta, sólo podemos comprender en el ámbito de la función de control los instrumentos característicos de la forma de gobierno parlamentaria⁵. La concepción amplia del control parlamentario, implica que cualquier manifestación de fiscalización es un acto de control, aunque no produzca un efecto jurídico sino un efecto meramente político. Esta última, es independiente de la forma de gobierno y, por tanto, puede aplicarse tanto en regímenes parlamentarios como presidencialistas, tal es el caso de Argentina⁶.

2.2. CARACTERÍSTICAS

Dentro de las características de la función de control parlamentario, vale destacar que se trata de un control de tipo político, llevado a cabo por sujetos que forman parte del órgano político por excelencia, el Parlamento. Es un control de oportunidad, mérito y conveniencia, que utiliza procedimientos libremente elegidos y valorados⁷.

Al respecto, señala LUNA (2007):

“La sujeción a la ley marca los límites y condiciones para el ejercicio de la función de control, pero la decisión sobre la materia a controlar, como la oportunidad de llevarla a cabo y los medios que debe servirse son discrecionales, lo que confirma la naturaleza política del control ejercido por el Poder Legislativo.”⁸

Por otro lado, el control parlamentario es de tipo permanente, ya que se da de manera continua a lo largo de todo el mandato de la legislatura y, a su vez, puede tener como objeto actividades ya realizadas o proyectos de las mismas, por ejemplo, la aprobación de la Ley de Presupuesto o la aprobación o rechazo de la Cuenta de Inversión.

⁵ Esta acepción de la función de control, nace en Inglaterra en el siglo XVIII y descansa sobre el concepto de confianza política y en el correlativo derecho de disolución del Parlamento en manos del Primer Ministro.

⁶ CONGRESO DE LOS DIPUTADOS DE ESPAÑA (2006). *Fundamentos jurídicos y políticos de la actividad de control parlamentario. Actividad de Control de los Parlamentos*, 2da Edición. Madrid.

⁷ En opinión de MORENO DE TEJADA (2013): “partiendo de que los Estados de Derecho están sometidos por su propia naturaleza al Derecho, todo es control jurídico, aunque dentro del mismo puede distinguirse entre control discrecional (el denominado control político) y un control reglado (el llamado control jurídico) y, aun dentro de este último, debe diferenciarse entre control jurisdiccional (el realizado por órganos de esa naturaleza) y un control no jurisdiccional (en el ámbito público, control administrativo), con lo cual, el denominado control político sería un tipo de control jurídico discrecional.” En contra de esta tesis, Manuel ARAGÓN REYES, en *El Control Parlamentario como control político*.

⁸ Véase LUNA (2007).

2.2.1. *Influencia del sistema de partidos*

La función de control parlamentario demanda una reflexión sobre las relaciones de poder que se configuran en el Parlamento, que es la sede por excelencia de la oposición política y el papel decisivo que asumen los partidos políticos.

Así se describe en un estudio sobre parlamentos eficaces (BETHAM, 2006):

“No se trata sólo de los poderes relativos del parlamento y del ejecutivo, sino también del equilibrio de poderes entre los partidos y dentro de cada uno de ellos. En realidad, la configuración de poder de los partidos puede determinar a menudo la relación entre el parlamento y el ejecutivo. En un sistema presidencial, en situaciones en que detenta la mayoría parlamentaria un partido distinto del de la presidencia, el control parlamentario no es sólo riguroso, sino que la contienda partidaria puede fácilmente degenerar en obstrucción y bloqueo. En un sistema parlamentario, y en sistemas presidenciales cuando el mismo partido controla ambos poderes, se observa la tendencia contraria: el control corre el riesgo de debilitarse según la forma en que se ejerce el poder en el partido o coalición dominante, o la forma en que la competencia entre partidos hace que los disentimientos internos no se expresen públicamente. Entonces, si bien un control más riguroso del ejecutivo redundaría en beneficio de los partidos opositores, los miembros de un partido gobernante pueden utilizar su mayoría para proteger a los ministros contra un escándalo o un informe crítico.”⁹

2.3. EFECTOS

El resultado de la función de control puede producir efectos diferentes (por ejemplo, destitución de un funcionario o aprobación de la Cuenta de Inversión). Más allá de esto, su sola puesta en práctica, es un resultado en sí mismo, posibilitándole herramientas a la oposición para que pueda revisar y criticar la actividad gubernamental, así como proponer alternativas.

2.4. MECANISMOS DE CONTROL

Tradicionalmente, se configuran como mecanismos de control las preguntas, interpelaciones y las comisiones de investigación.

En cuanto a las preguntas e interpelaciones, de acuerdo al sistema constitucional vigente en Argentina, cada una de las Cámaras del Congreso puede hacer venir a su sala a los ministros del Poder Ejecutivo para recibir los informes o explicaciones que consideren necesarios¹⁰.

Las Cámaras son las facultadas para decir si la información será pedida por escrito o verbalmente, en cuyo caso se las llama interpelaciones. Cabe aclarar, que esta última denominación resulta impropia para el caso argentino -ya que es más pertinente para

⁹ Véase BETHAM (2006).

¹⁰ Art. 71 CN.

sistemas parlamentarios- siendo, en realidad, un pedido de informes verbal. Esto, por que ni el ejecutivo ni sus ministros dependen de la confianza del congreso.

La normativa no establece los temas sobre los cuales las Cámaras pueden pedir explicaciones, por lo que se interpreta que esta facultad es amplia.

Es importante también señalar que, desde la reforma constitucional de 1994, el Jefe de Gabinete de Ministros tiene la obligación de concurrir periódicamente al Congreso para informar acerca de la marcha del Gobierno¹¹. Este informe se realiza alternadamente, un mes en cada Cámara del Congreso. En este caso, la interpelación puede ser un recurso idóneo para ratificar o censurar su gestión, ya que es facultad del Congreso revocarlo mediante mayoría calificada.

Las comisiones de investigación, por su parte, son caracterizadas como una de las manifestaciones más incisivas de la función de control parlamentario. Pueden constituirse en el propio seno de cada Cámara o - por el contrario- ser bicamerales. Tienen el objetivo de obtener información y conocimiento, esclarecer alguna cuestión, buscar antecedentes para el dictado de una ley, pero siempre guardando relación con el fin específico de las competencias del Congreso.

La Constitución Nacional no menciona expresamente esta competencia. Sin perjuicio de esto, la existencia de la atribución de investigar en el poder legislativo es reconocida por la mayoría de la doctrina, aunque con diversos fundamentos. Un sector invoca los derechos implícitos¹² y otros, que entienden que esta norma no da base suficiente pues se refiere a hacer leyes y reglamentos y no a investigar, encuentran apoyo en la costumbre constitucional¹³.

Estas facultades de investigación del Congreso, hallan su limitante en el principio de separación de poderes - por lo que no pueden invadir su zona de reserva - y en los derechos y garantías personales de los ciudadanos¹⁴.

Adicionalmente a los mecanismos tradicionales de control parlamentario descriptos, en la actualidad se sostiene una visión multifuncional de los procedimientos parlamentarios, considerando todas las actuaciones que desarrolla el Parlamento como actividades de control. Inclusive, habrá control en ejercicio de la función legislativa, cuando se discute y aprueba una ley¹⁵.

¹¹ Art 101 CN.

¹² Art. 75, inc. 32, CN. Véase QUIROGA LAVIE (1997).

¹³ Véase EKMEKDJIAN (1997).

¹⁴ Art 17, 18 y 19 CN.

¹⁵ Sostiene RUBIO LLORENTE (1993):

“Los procedimientos parlamentarios son siempre multifuncionales, y el análisis de la función de control no puede reducirse, en consecuencia, a procedimientos determinados, sino que ha de tomar como objeto la totalidad de la actuación parlamentaria”.

2.5. EL CONTROL DE LA HACIENDA PÚBLICA

El objeto del control parlamentario es la acción general del gobierno, con la única excepción de las decisiones que corresponden al Poder Judicial, por el principio de ser totalmente independiente de los otros poderes del estado. Sin perjuicio de que, el parlamento contemporáneo dejó de ser un órgano centrado en el control del gasto público y de las decisiones de política exterior - sino que su potestad de fiscalización alcanza a todos los ámbitos de la gestión gubernamental - nos centraremos seguidamente en las funciones de control sobre la hacienda pública.

El control parlamentario de la hacienda pública se materializa en distintas fases que componen el ciclo presupuestario, en forma preventiva, concomitante y posterior a la realización de los gastos. Desde luego, el resultado de cada fase influirá en la siguiente, formando un proceso continuo.

2.5.1. *Control preventivo*

La Constitución Argentina confiere al Congreso desde 1853, tanto la facultad de legislar como la de controlar. Este interviene preventivamente controlando la hacienda pública con la sanción de la Ley de Presupuesto. Mediante su aprobación, el legislativo le confiere al ejecutivo poder y facultad de realizar actos jurídicos en materia financiera, limitado al propio tiempo de esas potestades. De esta manera, se asegura no solo el control democrático de la hacienda pública, sino de toda la política del ejecutivo, puesto que en el presupuesto no sólo se le fijan los objetivos, sino que también se le arbitran los medios y recursos necesarios para su desarrollo y ejecución¹⁶.

2.5.2. *Control ulterior*

Una vez que el presupuesto se ejecutó, corresponde al Congreso el control ulterior o *a posteriori* de la gestión desarrollada por el Ejecutivo, comprobando su orientación general y el cumplimiento de las previsiones presupuestarias.

En Argentina, es competencia constitucional del Congreso Nacional la revisión de la Cuenta de Inversión, al que nombra “responsable del control externo del sector público nacional” y establece la necesidad de una ley para aprobarla¹⁷.

La Cuenta de Inversión es un documento administrativo en donde se presenta información sobre la ejecución del presupuesto nacional y el balance general, conjuntamente con los resultados de la gestión.

Con el fin de caracterizarla, IVANEGA (2010) sostiene: “Algunos autores identifican la rendición de cuentas con la “cuenta de inversión”, –denominada por el art. 85 de la Constitución Nacional “cuenta de percepción e inversión de fondos públicos”–

¹⁶ CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2007) : *Ley de Presupuestos, singularidades y problemas*. Ed. 2.

¹⁷ Art. 75, inc. 8 CN.

mientras que otros consideran que no puede ser equiparable, dado que ésta reviste carácter informativo con efectos jurídicos limitados y la rendición de cuentas, en cambio, es la justificación detallada de la administración de recursos ajenos, que define o extingue las obligaciones fijadas al constituirse la Administración”.

Según la normativa que rige en la materia, su contenido debe mostrar cómo se ejecutó el Presupuesto, los estados de movimiento y la situación del Tesoro Nacional, el estado de la deuda pública al finalizar el ejercicio, los estados contables financieros, los resultados que se obtuvieron (tanto operativos, como económicos y financieros), así como incluirá comentarios sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y metas planteadas, los indicadores de eficiencia en la producción pública y la gestión financiera¹⁸.

La Cuenta de Inversión es producida por la Contaduría General de la Nación y remitida a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas del Congreso antes del 30 de junio de cada año. Esta última, la envía a la Auditoría General de la Nación (AGN) que -de acuerdo a la última reforma constitucional- “intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos”, por lo que su dictamen es de carácter obligatorio y previo al tratamiento en las cámaras, a fin de que aprueben o rechacen la Cuenta de Inversión.

Resulta fundamental que la presentación de la Cuenta de Inversión se haga en término, a fin de que su estudio y tratamiento parlamentario sea oportuno para producir los cambios que se requieran en el próximo presupuesto. Al respecto, cabe aclarar que la normativa no prevé plazos para que el Congreso se expida, y la Constitución no permite la sanción tácita¹⁹.

Tratándose de un acto de control de naturaleza administrativa y no legislativa - aun cuando pudiera haberse exteriorizado a través de una ley - frente al rechazo de la Cuenta de Inversión, el Ejecutivo no podría vetar la ley que formula la observación, ya que el veto recae solo sobre actos legislativos. En este sentido, el Ejecutivo podría solicitar al Legislativo que reconsidere su decisión²⁰ o acudir a la Corte Suprema de Justicia de la Nación por haberse planteado un conflicto de poderes.

2.5.3. *Control concomitante*

Los controles previo -a través de la sanción de la ley de presupuesto- y posterior - mediante la aprobación o rechazo de la Cuenta de Inversión - se complementan con el control concomitante de la hacienda pública que puede efectuar el parlamento, a través de pedidos de informes al ejecutivo, interpelaciones, promoción de investigaciones u otros modos de información y contralor, como por ejemplo la información

¹⁸ Art. 95 Ley N° 24.156.

¹⁹ Art. 82 CN.

²⁰ Art 84 Decreto 1759, reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos.

que anualmente deben remitir al Congreso los ministros y secretarios del Poder Ejecutivo²¹ o el mensaje de apertura de las sesiones ordinarias²².

3. LA AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN

3.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

La Ley N° 24.156, sancionada en 1992, creó a la Auditoría General de la Nación (AGN), como órgano de control externo, en reemplazo de su antecesor inmediato, el Tribunal de Cuentas de la Nación. Posteriormente, en 1994, la convención constituyente otorgó rango constitucional a la AGN y le confirió independencia y atribuciones constitucionales propias.²³ La Carta Magna ordenó también que se dicte una ley regulatoria, la cual requería mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. A la fecha, si bien existieron diversos proyectos de ley que exteriorizan la necesidad e importancia que se le atribuye a esta normativa, no se dictó la norma requerida, por lo que continúa aplicándose en diversos aspectos la Ley N° 24.156, sancionada antes de la modificación de la Constitución y aprobada por mayoría simple.

3.2. INDEPENDENCIA

El carácter independiente de la AGN también está reforzado por la Carta Magna al otorgarle autonomía funcional, que abarca la autonomía financiera, presupuestaria, técnica y operativa. Propone y administra su propio presupuesto (si bien este tiene que ser aprobado por el Congreso), dicta sus normas, elabora sus planes, designa su personal, entre otras funciones. Se trata de un requisito inherente a todo órgano de control externo, pues no puede estar sometido a relaciones jerárquicas o tutelares.

Constitucionalmente, se le otorga a la AGN el rol de asistencia técnica al Congreso, dejando de lado toda expresión alusiva a la dependencia y conformando así una entidad independiente. Sus informes no pueden ser revisados por el Congreso ni por sus Comisiones. Sin perjuicio de lo anterior, la Ley N° 24.156 establece que la AGN debe trabajar en forma coordinada con la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas (CPMRC), configurando una suerte de dependencia. Como se indicó anteriormente, la falta de una ley regulatoria de la Constitución Nacional (CN) en este tema, hace que no esté garantizada la iniciativa y responsabilidad de la AGN y posibilita que la CPMRC adquiera facultades que puedan llegar a limitar la autonomía de la AGN.

²¹ Art 104 CN.

²² Art 99 inc 8) CN.

²³ Art. 85 CN.

En relación a la planificación de actividades, el programa de acción anual es propuesto por el Colegio de Auditores y aprobado por la CPMRC y las Comisiones de Presupuesto y Hacienda de ambas cámaras. Estas últimas están habilitadas para incluir actividades al programa²⁴.

3.3. CONFORMACIÓN

El organismo está integrado por siete miembros, denominados Auditores Generales, elegidos tres por cada Cámara Legislativa, que duran en sus cargos ocho años con derecho a reelección. El séptimo auditor, es designado por resolución conjunta de ambas cámaras y será el presidente del organismo, quien detenta su representación y titularidad para ejercer sus decisiones.

La Constitución Nacional exige que sea la mayor fuerza opositora quien proponga a la persona que habrá de conducir al organismo. En relación a esto DESPOUY (2010) sostiene:

“Ello ha llevado a algunos autores a afirmar el carácter necesariamente unipersonal del organismo. Otros, entienden que la ley reglamentaria podría prever una composición colegiada en la medida en que la conducción efectiva este a cargo del presidente designado a propuesta de la oposición.”

Este requisito, implica que el partido de oposición que propuso al presidente reúna el mayor número de legisladores en ambas cámaras y se mantenga esa condición.²⁵

Los auditores son designados sobre la base de la relevancia de su competencia y experiencia, exigiéndoseles, como titulación académica específica, título universitario en el área de ciencias económicas o derecho y probada especialización en administración financiera y control. No obstante, no es requisito la pertenencia a un determinado cuerpo o grupo de funcionarios.

Los auditores generales pueden ser removidos, en caso de conducta grave o manifiesto incumplimiento de sus deberes, por los procedimientos establecidos para su designación. La ley no especifica las acciones particulares que constituyen esos casos.

3.4. UNIVERSO DE CONTROL

El control que lleva adelante la AGN es de tipo universal, es decir que comprende – en principio – a toda la actividad desarrollada por el sector público nacional, cualquiera sea la forma bajo la que se realice²⁶. Existen dos excepciones a ese principio: por un lado, el control al Poder Judicial que puede realizarse solo mediante acuerdos,

²⁴ Art. 116, 118 y 125 Ley N° 24.156.

²⁵ Se trata de una doble condición: ser de distinto signo político que el Ejecutivo y ser el partido con mayor número de legisladores en ambas Cámaras.

²⁶ Art. 117 Ley 24.156.

en virtud de la independencia de poderes. Por otro, respecto de las entidades privadas vinculadas al Estado por los fines, la gestión o los aportes dinerarios que de él hubiesen recibido²⁷.

3.5. COMPETENCIAS

Con respecto a las competencias asignadas por la Constitución, la AGN se ubica dentro del modelo anglosajón, en donde se le otorga al órgano de control únicamente facultades fiscalizadoras del gasto público. Por el contrario, el modelo latino – adoptado por el anterior Tribunal de Cuentas de la Nación – prevé que el órgano de control ostente dos tipos de competencias, la fiscalizadora y la jurisdiccional, con jurisdicción propia²⁸.

La AGN sólo realiza un control posterior de los actos, aunque existe la posibilidad de solicitar puntos especiales de auditoría a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas (CPMRC).

El reflejo concreto de la función fiscalizadora de la AGN puede sintetizarse en las siguientes actuaciones: auditorías de gestión, de legalidad y financieras, evaluaciones de programas, proyectos y operaciones, auditorías de estados contables financieros, exámenes especiales de actos y contratos de significación económica, auditoría de unidades ejecutoras de programas financiados por organismos internacionales de crédito, exámenes sobre las operaciones de crédito público y sobre la situación de endeudamiento²⁹.

Por otra parte, respecto a la función asesora que desarrolla la AGN es de tipo dependiente³⁰, por estar vinculada a actuaciones fiscalizadoras concretas. Se exterioriza a través de las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría, las cuales no son de obligatorio cumplimiento. Tampoco está regulado el sistema de seguimiento, de forma tal que se garantice la atención de sus observaciones y recomendaciones.

²⁷ Art. 120 Ley 24.156.

²⁸ En dirección al cumplimiento de esos postulados, en el derecho extranjero se verifican tres modelos básicos:

- El modelo italiano con la Corte de Cuentas -*Corte dei Conti*-, de raigambre constitucional, y facultades jurisdiccionales similares a los Tribunales de Justicia, con total independencia del Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo;
- El modelo francés de la Corte de Cuentas -*Cour de Comptes*- creado por Napoleón el 16 de septiembre de 1807, que al igual que el Consejo de Estado, es parte integrante de la Administración Pública;
- El modelo anglosajón, que se caracteriza por ser un modelo unipersonal, donde aparece la figura del Auditor General, que depende de las cámaras del Congreso.

²⁹ Art. 118 Ley 24.156.

³⁰ Ver EURORAI (2007).

3.6. PUBLICIDAD DE SUS INFORMES

La AGN debe remitir sus informes a la CMPRC y darles publicidad, con excepción de las reservas establecidas por dicha Comisión³¹. Al respecto, la normativa no especifica la forma ni los plazos en que se efectivizara dicha obligación, con lo cual su cumplimiento se encuentra débilmente garantizado. No obstante, la AGN ha implementado la publicación en su página web de todos los informes aprobados y actas de reuniones del Colegio de Auditores, haciéndolos de público acceso.

3.7. ACCESO A LA INFORMACIÓN

En cuanto a lo que se refiere al acceso a la información, la AGN no cuenta con facultades para exigir que se le suministre información para el adecuado cumplimiento de sus funciones, más allá de que la normativa establezca que las entidades sujetas a su control están obligadas a hacerlo. Frente al incumplimiento o negativa de respuestas a los requerimientos, la AGN solo puede reiterar e informar a la CMPRC. En casos excepcionales, y debido a la reticencia de áreas sensibles de la administración pública, la AGN con autorización de la CPMRC, ha acudido a la justicia mediante acciones de amparo, con el fin de lograr que se destrabe la situación³².

3.8. COMPETENCIAS EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD

Una de las debilidades más insistentemente marcadas por la doctrina, es la falta de legitimación procesal activa de la AGN, por lo que no puede denunciar los delitos de los que haya tomado conocimiento ni constituirse como querellante. Les cabe a sus funcionarios (y a los de la CPMRC) la obligación genérica de todo funcionario público, de denunciar los delitos de los cuales tome conocimiento en ejercicio de su cargo. En dichos casos, fue el Presidente del organismo, a título personal, quien hizo la denuncia pertinente.

SCHAFRIK, (2016) sostiene que:

“se requiere de la necesaria actividad de los órganos llamados a tomar como insumos los productos de la auditoría gubernamental para hacer efectiva la responsabilidad y proteger a la comunidad en su acción. Los órganos llamados a entrar en funciones son: la CPMRC; el Ministerio Público de la Nación, a través de la Fiscalía de Investigaciones Administrativas y la Oficina Anticorrupción del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.”

³¹ Art. 119.

³² Tal fue el caso del Banco Central y la Administración Federal de Ingresos Públicos (que se amparaban en el secreto fiscal y bancario), la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (Oncca), la Administración de Programas Especiales (APE), la Sindicatura General de la Nación, la empresa de ferrocarriles Belgrano Cargas, y el organismo que controla la concesión de las obras viales (Occovi).

4. CONTROL INTERNO

4.1. MARCO NORMATIVO

La Ley N° 24.156³³ de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (LAF) sancionada en el año 1992 redefinió las reglas de procedimientos presupuestarios y administración de los recursos públicos, y modificó el modelo vigente mediante la creación y puesta en funcionamiento de un nuevo sistema de control, en el marco del proceso de transformación del sistema de administración financiera pública que atravesó la Argentina durante la década del 90.

A partir de esta regulación, el sistema de contralor tiene como basamento la centralización normativa y la descentralización operativa y dispone que el órgano rector del sistema de control interno dentro del Poder Ejecutivo Nacional será la Sindicatura General de la Nación (SIGEN).

Tanto lo atinente a los sistemas de administración financiera como la sujeción a los controles respectivos son aplicables a todo el Sector Público Nacional, según lo determinado en los artículos 8 y 9 de la LAF.

4.2. MODELO DE CONTROL

La nueva normativa ha modificado el paradigma de control imperante hasta ese momento, avanzando en la implementación de un modelo de control interno a aplicar a la Administración cuyo órgano rector lo constituye la Sindicatura General de la Nación, que tendrá complemento en las Unidades de Auditoría Interna y en la responsabilidad que deberá asumir la autoridad superior de cada Jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional mediante la implementación y el mantenimiento de un adecuado sistema de control interno, el que deberá ser integral e integrado.

El hecho de que tiene que ser integral refiere a que abarca los aspectos presupuestarios, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión y su evaluación y deberá estar fundado en criterios de eficacia, eficiencia y economía.

Por su parte, es integrado, por cuanto el sistema de control interno deberá insertarse en los procesos que se establezcan para la correspondiente toma de decisiones. Deberá correlacionar la gestión, la responsabilidad y el control integral como parte de un proceso que obviamente se retroalimente.

³³ La citada normativa fue reglamentada por el Decreto N° 1344/07.

4.3. CONFORMACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

“El sistema de control interno queda conformado por la SIGEN, órgano normativo, de supervisión y coordinación, por las Unidades de Auditoría Interna (UAI.) que funcionan en cada jurisdicción y en las entidades que dependan del PEN” en el ejercicio del control posterior. En términos jerárquicos, estas unidades dependen de la autoridad superior de cada organismo y actúan coordinadas técnicamente por la SIGEN y por último por el sistema de control interno implementado por la Autoridad Superior jurisdiccional que incluirá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo y la auditoría interna³⁴.

En este sistema existe el control previo, atento que se explicita en el texto legal que el control debe ser integrado y esta característica implica que se lo considera en los procedimientos conducentes para toma de las decisiones administrativas. Es decir, que para la conformación de la voluntad administrativa, el control de tipo preventivo, se convierte en elemento esencial del acto.

Por otra parte, en referencia al control de tipo posterior, en el MEMO N° 6081/99 - GAL de la Sindicatura General de Gobierno se señala que “El que sea posterior, como se dijo, significa que no puede existir cogestión, es decir que las actividades de la Administración no pueden quedar sometidas a la autorización o aprobación de los auditores. La auditoría, como un medio más de control (Ver Res. 107/98 SIGEN) sirve a la conducción informando, recomendando para que rectifique el rumbo si lo estima conveniente para el logro del objetivo. La auditoría interna es posterior en ese sentido. No se debe terminar todo el proceso como por ejemplo sería esperar la ejecución del presupuesto para poder hacer la auditoría de la preparación y confección del presupuesto. Es posterior para cada etapa en que se divida un proceso de acuerdo a la conveniencia a fin de realizar una adecuada auditoría.”

4.3.1. *Sindicatura General de la Nación*

La SIGEN es una entidad con personería jurídica propia y autarquía administrativa y financiera, dependiente del Presidente de la Nación. Es materia de su competencia el control interno de las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo Nacional y los Organismos Descentralizados y Empresas y Sociedades del Estado que dependan del mismo, sus métodos y procedimientos de trabajo, normas orientativas y estructura orgánica. El Organismo tiene como “misión coordinar actividades orientadas a lograr que la gestión del sector público nacional alcance los objetivos de gobierno mediante un empleo adecuado de los recursos en el marco legal vigente.” (GAGLIARDI, 2013).

³⁴ Arts. 100 y 101 de la Ley N° 24.156.

4.3.1.1. Composición

La SIGEN está a cargo de un funcionario denominado Síndico General de la Nación, designado por el PEN. No se establece un plazo de duración en sus funciones, encontrándose a disposición del Presidente de la Nación, de quien depende directamente, con rango de Secretario de la Presidencia de la Nación. Para ser Síndico General es necesario poseer título universitario en Ciencias Económicas y experiencia en administración financiera no inferior a ocho años.

El síndico general es asistido por tres (3) síndicos adjuntos, quienes sustituirán a aquél en caso de ausencia, licencia o impedimento en el orden de prelación que el propio síndico general determine.

Los síndicos generales adjuntos deberán contar con título universitario y similar experiencia a la del síndico general y serán designados por el Poder Ejecutivo Nacional, a propuesta del síndico general.

Tienen dedicación exclusiva en el puesto y les alcanzan las demás incompatibilidades que rigen a los funcionarios públicos.

4.3.1.2. Funciones

Las atribuciones que le competen a la SIGEN se encuentran reguladas en forma específica en el artículo 104 de la Ley N° 24.156. Allí se dispone que será función del Organismo, además de dictar y aplicar normas de control interno, las que deberán ser coordinadas con la AGN, ejercer primordialmente funciones de supervisión sobre la auditoría interna y las estructuras de control interno de los organismos fiscalizados, señalando aquellas acciones que merezcan algún tipo de observación legal, contable, financiero o de gestión.

Esta actividad se plasma en recomendaciones formuladas directamente a los órganos, entidades, empresas y sociedades comprendidos en el ámbito de su competencia, tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las normas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia, para aumentar así la probabilidad de alcanzar las metas y objetivos específicamente establecidos por los organismos controlados.

Asimismo, tiene a su cargo atender los pedidos de asesoría que le formulen el Poder Ejecutivo Nacional y las autoridades de sus jurisdicciones y entidades.

Igualmente, es competencia del Organismo efectuar el seguimiento sobre la efectiva adopción de medidas correctivas por parte de las jurisdicciones o entidades bajo su órbita de control para superar las recomendaciones que les fueren vertidas por las UAI y fueran acordadas con los respectivos responsables; así como verificar su definitiva regularización.

Por otra parte, debe poner en conocimiento del Presidente de la Nación los actos que hubiesen acarreado o estime puedan acarrear significativos perjuicios para el patrimonio público.

4.3.1.3. Deber de informar

Conforme lo estipulado en el artículo 107 de la Ley de Administración Financiera y de los sistemas de control del sector público nacional, la SIGEN deberá informar:

- al Presidente de la Nación, sobre la gestión financiera y operativa de los organismos auditados;
- a la AGN, sobre la función cumplida por los entes bajo la fiscalización de la SIGEN, sin perjuicio de atender consultas y requerimientos específicos formulados por el órgano de control externo;
- a la opinión pública, en forma periódica.

La SIGEN publica sus informes de manera extractada en su página web (www.sigen.gov.ar). En el sitio de Internet, la ciudadanía puede acceder al listado de los distintos tipos de informes con el detalle del Organismo auditado, su fecha de emisión y un sumario de su objeto.

Empero, la falta de publicación del contenido del informe *in totum* generó la interposición de un amparo³⁵ por parte del entonces senador Morales, quien argüía que el accionar de la SIGEN era ilegítimo por vulnerar lo establecido en el art. 107 inc. c) de la Ley N° 24.154 (deber de informar periódicamente a la opinión pública de su gestión) y lo prescripto por los Decretos N° 1172/03 y 378/05.

El Juzgado de Primera Instancia rechazó el amparo, y en el año 2011 la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del a quo rechazando el recurso interpuesto por la actora.

En sus fundamentos, el *a quem* señaló que la normativa no exige a la SIGEN la publicación integral de sus informes, sino el deber de suministrar dicha información a quien efectúe el debido requerimiento. Ergo, hacer lugar a la pretensión del actor implicaría una exigencia desmedida, así como avanzar en la esfera de competencia del propio Organismo de Control.

4.3.2. Sistema de control interno de cada autoridad superior jurisdiccional

La autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del PEN, es la responsable de la implantación y el mantenimiento de un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones, que incluirá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en

³⁵ La causa originada a raíz de la presentación del amparo mentado se caratuló "MORALES, Gerardo Rubén c/ SIGEN - Dto. 378/05 - s/ Amparo Ley N° 16.986".

el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimientos de cada organismo y auditoría interna. (Arts. 4° y 101 de la Ley N° 24.156).

Acorde surge del Decreto Reglamentario de la Ley N° 24.156, para la aprobación de los reglamentos y manuales de procedimientos antedichos, la autoridad superior requerirá opinión favorable de la correspondiente Unidad de Auditoría Interna, la que le será menester, asimismo, en caso de proyectar modificaciones en los mismos.

4.3.3. Unidades de auditoría interna

Las unidades de auditoría efectúan un control *ex post* de las actividades financieras y administrativas de la entidad de la cual dependen. Actúan en forma coordinada con la SIGEN y dependen jerárquicamente de la autoridad superior.

La auditoría interna es aquella que se practica como instrumento de la propia administración encargada de la valoración independiente de sus actividades. Ergo, "debe funcionar como una actividad concebida para agregar valor y perfeccionar las operaciones de una organización, así como contribuir al cumplimiento de sus objetivos y metas; aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección". (GAGLIARDI, 2013).

4.3.3.1. Composición

Mediante el Decreto N° 971 de fecha 6 de mayo de 1993 se creó el cargo de Auditor Interno y se estableció que la autoridad máxima de cada jurisdicción o entidad debe, en forma previa a la designación del Auditor Interno Titular, solicitar la opinión no vinculante de la Sindicatura General de la Nación – SIGEN-.

De igual manera, la normativa mentada determinó que las estructuras de las Unidades de Auditoría Interna propuestas por el correspondiente Auditor Interno, antes de ser aprobadas, deben contar, asimismo, con la opinión previa de la SIGEN.

4.3.3.2. Informes de auditoría

En forma complementaria a lo plasmado por la Ley N° 24.156 y su decreto reglamentario N° 1344/07, la Sindicatura General de la Nación ha dictado la Resolución N° 207/12, por la cual aprueba las “Responsabilidades Primarias y Acciones Mínimas de las Unidades de Auditoría Interna”.

Dentro de estas acciones, se establece que les compete a las UAI elaborar informes³⁶ de auditoría que deberán confeccionar siguiendo las Normas de Auditoría In-

³⁶ Las UAI elaboran en primera instancia un informe preliminar para comunicar los resultados de la auditoría practicada a los funcionarios responsables del auditado, el cual no incluye la conclusión general. Luego, efectúa el informe definitivo, en el que plasma los descargos, aclaraciones y comentarios que haya presentado el Organismo que se auditó y la opinión del auditor después de haber procedido a su evaluación.

terna Gubernamental dictadas por la SIGEN y que contendrán los antecedentes suficientes sobre los objetivos y alcances del trabajo realizado, la descripción de las observaciones y recomendaciones, así como la opinión del auditado y la conclusión u opinión del auditor (SIGEN, 2010). Los resultados obtenidos la UAI los deberá comunicar a la máxima autoridad de la organización y a la Sindicatura General de la Nación.

4.4. NUEVAS HERRAMIENTAS DE CONTROL

4.4.1. *Programa de regularización del ambiente de control interno*

Mediante Resolución SGN 114/2004 se creó el Programa de la referencia con la finalidad de establecer los mecanismos correctivos que les permitan alcanzar a los organismos y entidades comprendidos en el ámbito de la SIGEN, un nivel adecuado de control, conforme las normas establecidas por la Sindicatura.

Es un programa de regularización de las observaciones de control interno detectadas que se instrumenta como un acta de compromiso entre los organismos y la SIGEN y en las cuales se plasman el objeto, plazo, responsables, procedimiento y seguimiento de las mismas.

Es un proceso participativo entre el organismo, su unidad de auditoría interna y la SIGEN. Serán las Gerencias de Supervisión, las Unidades de Auditoría Interna de cada organismo o ente estatal y los Comités de Control en aquellas jurisdicciones y entidades donde se hubiera formalizado el respectivo convenio, quienes realizarán el seguimiento y colaborarán en la ejecución del Programa de Regularización, a cuyos fines deberán contemplar en sus respectivos planeamientos anuales, la asignación de horas de auditoría para la realización de proyectos para el seguimiento de los Compromisos de Regularización.

4.4.2. *Red Federal de Control Público*

La Red Federal de Control Público es una iniciativa que integra y complementa las estructuras estatales de fiscalización y auditoría, en el orden nacional, provincial y municipal. Su finalidad es evaluar el desempeño de los programas sociales ejecutados por cada una de las jurisdicciones buscando contribuir a alcanzar la óptima gestión, se constituye y completa una cobertura de control de la ejecución de las políticas públicas en el ámbito nacional, a través de relevamientos y acciones directas en el campo operacional.

Los tipos de programas sociales que se evalúan son aquellos financiados e implementados por el Estado Nacional -fuera de la coparticipación-, que se ejecutan en todo el territorio del país en forma descentralizada y en los cuales participan distintos niveles de gobierno en su ejecución. De esta manera la red federal fortalece los controles internos de cada etapa.

La génesis de su conformación se remonta al 28 de febrero de 2002, cuando por iniciativa del Poder Ejecutivo Nacional se suscribió un Convenio entre los órganos gubernamentales de control, con el objeto de brindar sostén al desarrollo de las acciones paliativas generadas por el Estado Nacional como respuesta a la emergencia social. Seguidamente, el 23 de mayo de 2002 se labró el Acta de Constitución de la Red Federal.

En la actualidad, la totalidad de las jurisdicciones del país se encuentran representadas en la Red y entre ellas se han sumado una decena de tribunales de cuentas municipales³⁷.

Bajo esta conformación, se creó el Comité de Auditoría Federal, integrado por todas las organizaciones adheridas.

En este marco, la SIGEN, las UAI y los órganos de control incorporados, realizan auditorías conjuntas y actividades de intercambio técnico, que permite un control más eficaz y que atiende las particularidades de cada región al ser las auditorías realizadas por técnicos de cada jurisdicción y por tanto conocedores de la realidad y problemáticas locales.

5. RESPONSABILIDAD DEL FUNCIONARIO PÚBLICO

5.1. CONCEPTO Y TIPOLOGÍA

La responsabilidad de los funcionarios públicos es una de las características fundamentales del gobierno representativo, y es de la esencia de esta forma de gobierno que todos los funcionarios públicos se desempeñen según normas obligatorias que rijan su conducta y que respondan por las consecuencias de sus actos u omisiones, pues ejercen la función en nombre del pueblo, fuente exclusiva de la soberanía³⁸.

Las actuaciones u omisiones de los gestores públicos pueden dar lugar al nacimiento de distintas responsabilidades, atendiendo a los distintos bienes o valores jurídicos que tutelan, a saber: política, ética, penal, civil, administrativa disciplinaria y administrativa patrimonial³⁹. Estas, son independientes y pueden acumularse. Una sola actuación (u omisión continuada) de un gestor público puede dar lugar al nacimiento de diferentes responsabilidades que, a su vez, pueden ser resueltas por diferentes órganos del Estado. Lo señalado, no viola el reconocido principio de *non bis in ídem*, pues cada una de ellas se refieren a aspectos diferentes y a su vez complementarios.

³⁷ Información obtenida del sitio web de la SIGEN <http://www.sigen.gob.ar/red-federal.asp> con fecha 28/09/2016.

³⁸ Véase ATCHABAHIAN (2013).

³⁹ Véase IVANEGA (2012).

Primeramente, nos referiremos a la responsabilidad política, originada en el “mal desempeño” de la función pública y que persigue la destitución, remoción o cese en el cargo del funcionario⁴⁰. En los sistemas presidencialistas, como el caso de Argentina, el instrumento por antonomasia para hacer efectiva este tipo de responsabilidad es el juicio político. Cabe destacar, que solo alcanza a los funcionarios de los niveles superiores, cuya gestión queda, por lo tanto, sujeta al control de otro órgano del Estado.

La responsabilidad penal, por su parte, implica que el funcionario público se encuentra sujeto a las sanciones previstas en el Código Penal⁴¹ ante la comisión de un delito allí establecido.

En este sentido, existen aquellos vinculados específicamente con la responsabilidad que poseen en el ejercicio de sus funciones, verbigracia, el delito penal de malversación de fondos públicos y otros, en que la calidad de agente público puede producir un agravamiento de la sanción, como es el caso del encubrimiento y lavado de activos.

Por otro lado, los funcionarios y agentes públicos tienen responsabilidad administrativa-disciplinaria en el ejercicio de sus funciones, frente a una falta de servicio cometida en transgresión a las reglas de la función pública. En estos casos, mediante la tramitación de un sumario, se determinará su responsabilidad y de corresponder se aplicarán las sanciones pertinentes que pueden ser el apercibimiento, suspensión, cesantía o concluir en una exoneración.

Por su parte, la responsabilidad ética se encuentra vinculada con el compromiso que asume el funcionario público de ejercer la función pública con respeto a ciertos principios generales y particulares establecidos en el Código de Ética de la Función Pública como son, entre otros, el de probidad, prudencia, responsabilidad, justicia y honestidad. El incumplimiento de lo allí prescripto conlleva la aplicación en sede administrativa de sanciones de igual tenor a las previstas en el régimen administrativo disciplinario.

La responsabilidad civil se vincula con los daños ocasionados a terceros ajenos a la Administración por el mal actuar del funcionario⁴². Este tipo de responsabilidad de los agentes del Estado se encontraba establecida en el artículo 1.112⁴³ del derogado Código Civil, más allá de que – como lo señala destacada doctrina – en ninguna colección

⁴⁰ Véase VILLARRUEL (2012).

⁴¹ Código Penal de la Nación Argentina, Ley 11.179 (T.O. 1984 actualizado).

⁴² Véase IVANEGA (2012).

⁴³ Código Civil, TÍTULO IX “De las obligaciones que nacen de los hechos ilícitos que no son delitos”, Art. 1.112:

“Los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas son comprendidos en las disposiciones de este título”.

de jurisprudencia se encuentran sino pocos casos de efectiva responsabilidad de un servidor público⁴⁴.

A partir de la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación Argentina⁴⁵, se produjo un importante cambio, ya que este último no ha regulado la responsabilidad de los funcionarios públicos como lo hacía su antecesor. El nuevo compendio normativo en su artículo 1.076⁴⁶, excluye esta materia de su regulación, previendo que serán de aplicación las normas y principios del derecho administrativo nacional o local, según corresponda.

Anteriormente a esta modificación normativa, y en contra del proyecto original⁴⁷, el Congreso Nacional había sancionado una nueva ley de Responsabilidad del Estado⁴⁸, que da un régimen específico a la responsabilidad del Estado y de los funcionarios públicos, y que - reconociendo que ésta es materia no delegada por las provincias-, las autoriza a tener su propio régimen, aunque invita a adherirse al texto de esa ley. Hasta tanto estas condiciones no se cumplan, existe una laguna legal en el ámbito de la mayoría de las provincias⁴⁹.

Dos son las cuestiones más controvertidas de este nuevo régimen de responsabilidad del estado: una, la enorme disparidad y desigualdad que habrá en lo referido a la responsabilidad estatal en todo el territorio nacional, lo que torna de difícil cumplimiento al principio de igualdad ante la ley consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional.

La otra, es su carácter sumamente restrictivo en lo referido a las indemnizaciones que hasta ahora otorgaban los jueces. No se reconoce el daño futuro ni tampoco el lucro cesante. Se excluye la responsabilidad estatal en caso de culpa concurrente. También se excluye la responsabilidad del Estado por los daños y perjuicios que causen sus concesionarios. Frente a este último aspecto, habrá que tener presente lo sos-

⁴⁴ Véase GORDILLO (2013).

⁴⁵ Aprobado el 1 de octubre de 2014, mediante la Ley N° 26.994, promulgada el 7 de octubre de 2014 y publicada en el Boletín Oficial el 8 de octubre del mismo año. El Código entró en vigencia el 1 de agosto de 2015.

⁴⁶ Código Civil y Comercial de la Nación, Ley 26.994, art. 1766:

“Responsabilidad del funcionario y del empleado público. Los hechos y las omisiones de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas se rigen por las normas y principios del derecho administrativo nacional o local, según corresponda.”

⁴⁷ El Proyecto Original elaborado por la Comisión Asesora incluía la responsabilidad del Estado bajo la “teoría única de responder”, en el marco del nuevo Código Civil y Comercial. La ley 26.944 de Responsabilidad del Estado fue presentada por el oficialismo como un proyecto especial.

⁴⁸ Ley N° 26.944, Responsabilidad Estatal. Sancionada: Julio 2 de 2014. Promulgada de hecho y publicada en el Boletín Oficial N° 32943 del 08/08/2014.

⁴⁹ Son menos de tres los distritos adheridos sobre un total de 23 provincias y 1 ciudad autónoma.

tenido por la Corte Interamericana, que ya dijo que, cuando el Estado concesiona el servicio de salud, sigue siendo responsable por los daños causados en las actividades que ha delegado.

Por último, la responsabilidad administrativa patrimonial se distingue de la civil ya que en esta, el sujeto dañado es el Estado. Es propia o específica de la relación de empleo público, que une al funcionario con el Estado; cuando sus actos, hechos u omisiones violen las normas que rigen la función y lesionen los intereses del Estado⁵⁰. La naturaleza de esta responsabilidad es esencialmente reparatoria.

HUTCHINSON (2001) distingue tres tipos de responsabilidad administrativa patrimonial: la ordinaria, la contable y la derivada de la condena directa del Estado. Otros autores, sostienen que la responsabilidad contable no es administrativa, ya que no requiere la existencia de una relación de empleo público⁵¹.

5.1.1. *La responsabilidad administrativa patrimonial*

De las distintas responsabilidades del funcionario público, nacidas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a sus funciones, interesa especialmente la responsabilidad administrativa en su vertiente patrimonial. Esta clase de responsabilidad es la derivada de la lesión patrimonial generada al Estado por la conducta del agente en ejercicio de la función pública.

La doctrina reconoce como una subespecie de responsabilidad administrativa, a la responsabilidad contable⁵², como la derivada de la gestión de los recursos públicos. Por su parte, la jurisprudencia también definió la responsabilidad administrativa diferenciándola con la contable y sostuvo que:

“La responsabilidad administrativa se refiere al aspecto patrimonial que tiene su origen en daños que se ocasionen en una relación de empleo público o asimilable a ella que vincule o haya vinculada una persona física con la Administración Pública; tutela el patrimonio estatal y se sostiene en la violación dolosa o culposa de deberes impuestos en esa relación de empleo haciéndose efectiva en el patrimonio del agente. Por su parte la responsabilidad contable también tutela el patrimonio estatal, pero emerge de una rendición de cuentas; el vínculo entre agente y Administración comprende deberes de cuidado, administración o disposición de bienes o valores pertenecientes a esta última y a diferencia de lo que ocurre con la responsabilidad administrativa existe en general una presunción en contra del cuentadante en caso de faltantes”⁵³.

⁵⁰ Véase FERNANDEZ COTONAT (2007).

⁵¹ Véase IVANEGA (2012).

⁵² Véase HUTCHINSON (2001).

⁵³ Tribunal de Cuentas de la Provincia de Río Negro. Sentencia "JR" N° 14 /2003.

5.1.1.1. El nuevo sistema de responsabilidades

Tanto la responsabilidad contable como la administrativa se concretan en condenaciones dinerarias a través de los juicios de cuentas y administrativo de responsabilidad, que se sustancian en el ámbito de los Tribunales de Cuentas provinciales – y en algún caso en Organismos de Control Interno – y que a nivel nacional fueron suprimidos por la Ley N° 24.156, a partir de la modificación del sistema de control⁵⁴.

Dicha ley, no ha seguido los lineamientos señalados por los precedentes legislativos en materia de responsabilidad de los funcionarios públicos, produciendo una innovación dentro del ordenamiento jurídico en el orden nacional.

El nuevo sistema instrumentado por la Ley N° 24.156 elimina las competencias que ejerciera el desaparecido Tribunal de Cuentas de la Nación, en orden al control de legitimidad de los actos administrativos y de la responsabilidad administrativa y contable y su determinación en sede de la administración⁵⁵. La responsabilidad patrimonial se determina ahora en el ámbito judicial.

Como se dijo anteriormente, el Órgano de Control Externo – la AGN – no tiene competencias específicas en materia de responsabilidad de los funcionarios públicos. Reviste particular importancia, la inclusión de la atribución de la AGN de promover investigaciones de contenido patrimonial⁵⁶, la que no puede ser entendida como la facultad de llevar adelante procedimientos de determinación de responsabilidad patrimonial, sino solamente, como la aptitud para instar a los entes bajo su universo de control, a que inicien las investigaciones administrativas correspondientes.

Por otro lado, la SIGEN – como órgano rector del control interno -, implanto una serie de medidas a adoptarse en relación a la responsabilidad administrativo-patrimonial en el marco de las jurisdicciones y entidades sujetas a su contralor, fijando el rol a desempeñar por las Unidades de Auditoría Interna. Si bien está a cargo de la autoridad superior del organismo - como facultad discrecional -, la decisión que corresponda adoptarse en cuanto al temperamento a seguir, la obliga a pronunciarse en forma expresa frente a las recomendaciones formuladas por SiGeN en esta materia.

Junto a esto, la SIGEN tiene la obligación de informar trimestralmente al Presidente de la Nación los perjuicios patrimoniales registrados y los procedimientos adoptados en cada caso para obtener el adecuado resarcimiento. Además, se establecieron las pautas de «antieconomicidad», a tenor de las cuales no resulte obligatorio para las jurisdicciones y entidades, una vez fracasada la instancia extrajudicial de resarcimiento por el daño patrimonial irrogado, iniciar la acción judicial de reintegro.

⁵⁴ Véase IVANEGA (2013).

⁵⁵ Art. 130 y 131° Ley 24.156. Decreto N° 2.660/92, art. 2°. Decreto N° 253/93, art. 104°, inc. q), y Dictamen N° 170 de fecha 23/11/93, de la Procuración General del Tesoro de la Nación.

⁵⁶ Art. 110 Ley 24.156.

6. TRANSPARENCIA

6.1. CONCEPTO. TRANSPARENCIA ACTIVA Y TRANSPARENCIA PASIVA

La noción de transparencia presenta una importante evolución, desde una exigencia limitada casi en exclusividad al campo presupuestario, hoy su expansión hace irrupción en todas las incumbencias y en todos los espacios inherentes al ejercicio de la actividad de la administración.

Y, ¿qué es transparentar? es permitir a la ciudadanía acceder al conocimiento de cómo se lleva a cabo el proceso de toma de decisiones, como se manejan los fondos públicos y que criterios rigen la forma de actuar de las instituciones, otorgándoles elementos para mejorar su posición de interesado en los manejos públicos pudiendo ejercer su labor crítica y demandante de mejoras con bases sólidas en un conocimiento abordable y asequible.

Se pueden distinguir dos líneas de acción y distintas exigencias sobre la información a suministrar y sujeto a quien va dirigida la misma, surgiendo una división entre transparencia activa y pasiva.

a) Transparencia activa es la obligación de los poderes del Estado de brindar información a la ciudadanía, de consideración social imprescindible, trasuntada generalmente en normativa, sin requerimiento específico.

Son sujetos obligados todos aquellos que realicen actividad pública que afecten intereses generales y gestionen fondos públicos, específicamente sometidos a efectivizar la publicidad de la información. Las excepciones se encuentran radicadas en aquellas áreas sensibles del Estado que requieran preservar datos, por razones de Estado, de seguridad, u obligación de preservación de datos de carácter personal, entre otras.

Los principios a los que debe responder es la publicación periódica y actualizada, relevante que permita conocer el funcionamiento y el control y la accesibilidad de la información contenida en repositorios de sitios web.

b) Transparencia pasiva: conocida popularmente como derecho de acceso a la información pública, presenta como característica distintiva el hecho de que son los ciudadanos o entidades, particularmente o agrupados los que requieren que el Estado de respuesta a solicitudes de información que promueven en el ejercicio de un derecho.

El Estado tiene como contrapartida el deber de facilitar los contenidos, copias de documentos, o dar respuesta, con independencia del formato o soporte que posea la información, y que obren en poder del sector de la administración a la que se le efectúa el requerimiento y documentación cuya elaboración, adquisición u obtención lo haya sido en el ejercicio de sus funciones propias como sujetos públicos.

Existen límites para efectuar requerimientos y estos atienden a necesidades de seguridad nacional o pública, defensa, protección a la propiedad intelectual e industrial,

de cualquier manera cuando los poderes públicos deniegan la información esta debe constar con la suficiente justificación que avale tal accionar.

6.2. TRANSPARENCIA PRESUPUESTARIA

Según PRIEGUE (2017): “El presupuesto abierto es una política de gobierno que incluye la publicación de la información presupuestaria, la participación de la ciudadanía en la totalidad del proceso (de manera directa o indirecta) y la transparencia relacionada a la rendición de cuentas”. Ergo, debe ser entendido como una aplicación de los principios del Gobierno Abierto al proceso presupuestario, esto es, la transparencia, la participación y la colaboración en las diferentes etapas del proceso.

Con el objetivo de promover la transparencia y la participación en el ciclo presupuestario de los países a fin de mejorar el accionar de los gobiernos, principalmente en los países en vías de desarrollo, ha tenido origen en 1997 la International Budget Partnership (IBP), que se encarga de coordinar la Encuesta Presupuesto Abierto, permitiendo una medición internacional comparada.

La encuesta, que en Argentina se realiza desde el año 2006, mide tres grandes aspectos: 1) Índice de Presupuesto Abierto - Transparencia, 2) Medición de la Participación del Ciudadano en el Proceso Presupuestario, 3) Vigilancia del Presupuesto, que, a su vez, se subdivide en 3.1) de la Legislatura y 3.2) del Auditor.

En el primero de ellos se evalúa el grado de apertura, accesibilidad y completitud de la información de ocho documentos presupuestarios clave; en el segundo caso, se analiza la participación en la elaboración del proyecto de Presupuesto del Poder Ejecutivo Nacional; la participación en el proceso de formación y sanción de la ley de presupuesto y en la actividad de auditoría y en el último caso, se evalúan preguntas referidas al rol y las capacidades de las instituciones de control que los estándares internacionales aconsejan para el ciclo presupuestario.

En Argentina, del resultado de las últimas encuestas se desprende que en el ámbito de la transparencia el gobierno brinda información presupuestaria limitada; que la participación del público en el proceso presupuestario se considera débil por no establecer oportunidades para que la misma se concrete y, finalmente, con respecto a la vigilancia del presupuesto, que la misma es débil por parte de la legislatura y adecuada en el caso del control efectuado por el auditor.

Para la elaboración de las encuestas se utilizan criterios aceptados internacionalmente para evaluar la transparencia presupuestaria de cada país, que han desarrollado organizaciones multilaterales, como El Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD), y la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

En este sentido, siguiendo lo expuesto en el *Manual de Transparencia Fiscal* (FMI, 2007), es dable desagregar los principios generales de transparencia presupuestaria en cuatro reglas, a saber:

- Definición clara de funciones y responsabilidades: Apunta a delimitar con precisión las competencias de los sectores público y privado y dentro del primero la explicitación de la organización, funciones y responsabilidades de las distintas áreas del gobierno.
- Acceso público a la información: El objetivo es asegurar la difusión oportuna de información presupuestaria y el libre acceso a la misma.
- Procesos presupuestarios transparentes: Busca posibilitar el análisis de la política presupuestaria y la rendición de cuentas, mediante la adopción de una correcta técnica presupuestaria.
- Integridad de la información: Su objetivo yace en asegurar la inclusión en el presupuesto de todos los gastos y recursos del sector público y la auditoría externa y pública de su cumplimiento.

En base a las reglas de transparencia presupuestaria precitadas, a continuación se expone en forma somera cómo se implementan en Argentina a nivel Nacional:

1. Definición clara de funciones y responsabilidades⁵⁷.

La Carta Magna estipula la distribución de las atribuciones correspondientes a cada uno de los Poderes, entre ellas las vinculadas con la obtención de recursos por parte del Estado y su aplicación a través del presupuesto.

La Ley N° 24.156, reglamentada por el Decreto N° 1344/07 “establece criterios para mejorar la contabilidad, transparencia y difusión de información del Estado Nacional, asignando responsabilidades en la gestión presupuestaria de cada jurisdicción y mecanismos de interrelación entre los sistemas de presupuesto, crédito público, tesorería y contabilidad, en base al rol rector de la Secretaría de Hacienda”⁵⁸. A su vez, en 1996, se dictó la Ley N° 24.629 de reorganización del Estado que es complementaria a la Ley de Administración Financiera de 1992, la cual establece requisitos más exigentes de transparencia de las cuentas presupuestarias, restricciones al incremento de gastos así como el deber de realizar la debida previsión de financiamiento en toda ley que los disponga y fija la obligación al Poder Ejecutivo de presentar en forma trimestral al Congreso el estado de la ejecución presupuestaria como así también un informe de avance en la elaboración del proyecto de presupuesto para el año siguiente antes de cada 30 de junio.

⁵⁷ Ver apartado 5 referente al tema de responsabilidad.

⁵⁸ Véase MELAMUD (2010).

En 1998, a raíz de las dificultades crecientes que ofrecía el esquema de política económica hicieron que se presentara un proyecto que dio en denominarse “Ley de Solvencia Fiscal”, el que fue sancionado mediante la Ley N° 25.152 de septiembre de 1999 y se promulgó, con observaciones, por el Decreto N° 1017/99⁵⁹. La norma menta en su artículo 8°:

“La documentación de carácter físico y financiero producida en el ámbito de la Administración Nacional que en dicho artículo se detalla, tendrá el carácter de información pública y será de libre acceso para cualquier institución o persona interesada en conocerla [...]”⁶⁰.

La Auditoría General de la Nación fiscalizará su cumplimiento e informará trimestralmente a las Cámaras de Senadores y Diputados de la Nación, a partir de la promulgación de la ley, acerca de los progresos en la instrumentación y los resultados de su aplicación.

Con posterioridad, en los años ulteriores a la crisis del 2001 se remitió al Congreso un Proyecto de Ley de Responsabilidad Fiscal que se sancionó con el número 25.917 hacia agosto de 2004, la que fue reglamentada por el Decreto Nacional N° 1731/04. Sus reglas se adoptaron bajo el enfoque de coordinación ya que el proyecto de Ley fue elaborado conjuntamente por el Gobierno Nacional y las Provincias, las que mayormente adhirieron a dicha norma. Allí se determina en su artículo 7° la información presupuestaria que cada Provincia, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁶¹ y el Gobierno Nacional deberán publicar en su página web el Presupuesto Anual y proyecciones del presupuesto plurianual luego de presentado a la Legislatura. De igual modo, señala que el Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas deberá elaborar y publicar en su página web la difusión de la ejecución presupuestaria, stock y pago de servicios de deuda e información de ocupación en el sector público con la periodicidad indicada en la norma, correspondiendo la Jefatura de Gabinete de Ministros la publicación en su sitio de la consolidación de la misma.

2. Acceso del público a la información

Al respecto, el presupuesto anual detalla las operaciones de la Administración Nacional y en el Mensaje de remisión al Congreso de la Nación, se brinda información referida al gasto público y regularmente se divulga información acerca del nivel y composición de la deuda pública y activos financieros. A su vez, en virtud de las disposiciones establecidas en la Ley N° 24.156 se suministra información referida al sector de Fondos Fiduciarios del Estado Nacional, así como de Empresas y Sociedades del Estado y otros Entes excluidos del presupuesto.

⁵⁹ El Decreto N° 1017/99 observó el artículo 2° inc. b), c), d) y f), el penúltimo párrafo del artículo 8° que hace y diversos aspectos de los primeros cuatro párrafos del artículo 9°.

⁶⁰ Art. 8° Ley N° 25.152.

⁶¹ No adhirieron las Provincias de La Pampa y San Luis, y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que si bien adhirió al Régimen en julio de 2005, se desvinculó del mismo en noviembre de 2009.

Por otra parte, en casi todos los años se presenta al Congreso de la Nación el denominado Presupuesto Plurianual en el que se incluye información referida a los tres ejercicios siguientes.

La información referida a las cuentas fiscales es publicada en sitios oficiales de internet del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, pudiendo citarse como ejemplo el Boletín Fiscal. Asimismo, existen distintos accesos por correo electrónico al Organismo que permiten efectuar diferentes consultas que son respondidas por la misma vía. (*Manual Presupuestario*, 2011).

A su vez, en la página de internet de la Oficina Nacional de Presupuesto perteneciente a ese Ministerio, es posible acceder a información como la ejecución y evaluación del presupuesto, el sistema presupuestario, entre otros, e incluso dirigirse a un link que deriva al sitio de “Presupuesto Abierto”⁶² que se ha generado en lugar del antiguo “Sitio del Ciudadano”⁶³, que igualmente en la actualidad se encuentra disponible dentro del marco de la página de la Secretaría de Hacienda del citado Ministerio. El sitio web persigue como fines seguir aumentando el nivel de transparencia de la gestión pública y exponer las cuentas públicas fiscales a la ciudadanía. En la página web se brinda toda la información relacionada a la ejecución del Presupuesto Nacional, expuesta con un lenguaje sencillo y claro.

También se puede acceder a datos presupuestarios que conforman cuadros, gráficos y tablas cuya exposición resulta más sofisticada y compleja. Adicionalmente, el sitio brinda la posibilidad de efectuar consultas por correo electrónico.

De la misma forma, se han creado otras páginas orientadas a facilitar el acceso de información al ciudadano, entre ellas, es dable mencionar, por un lado, el sitio <https://eprov.mecon.gov.ar/eprov> (fecha 25/09/2016) perteneciente al área de la Subsecretaría de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, en el que se pueden consultar los pagos realizados en la cuenta única del Tesoro. La Tesorería General de la Nación desempeña un rol protagónico en el gerenciamiento financiero del sector público, asumiendo la responsabilidad de programar y administrar los flujos financieros del Estado. Otro sitio es el perteneciente a la Tesorería <http://forotgn.mecon.gov.ar/tgn/> (fecha 25/09/2016) donde se puede recabar información clasificada en cuatro ítems: para el ciudadano, para las Instituciones Financieras, para el Gobierno y para las Provincias.

3. Transparencia en la preparación, ejecución y publicación del presupuesto

Con referencia a las buenas prácticas internacionales, las cuatro etapas del ciclo presupuestario deben ir acompañadas del acceso público a determinados documentos. En el caso de la medición a través del Índice de Presupuesto Abierto, se utilizan 8 documentos a saber:

⁶² <https://www.presupuestoabierto.gob.ar/sici/> (Fecha 5/12/2017).

⁶³ <http://sitiodelciudadano.mecon.gov.ar/sici/> (Fecha 5/12/2017).

1. Ante-proyecto de presupuesto.
2. Proyecto de ley de presupuesto.
3. Ley de presupuesto.
4. Presupuesto ciudadano.
5. Informes de ejecución y avance.
6. Informe de mitad de año.
7. Informe de cierre de ejercicio fiscal.
8. Informe de auditoría.

En este aspecto, en la República Argentina desde el comienzo de la medición en 2006 se ha efectuado un gran avance, comenzándose a publicar documentos como el documento preliminar y el informe de auditoría que en un principio su producción era sólo de uso interno.

De la última encuesta que data de 2015 ha resultado que el país no publica el Presupuesto Ciudadano, ni el informe de mitad de año, mientras que si cumple con la publicación de los restantes 6 documentos.

4. Integridad de la Información

Al respecto, en cumplimiento de lo dispuesto por la Ley N° 24.156, se incluyen en el presupuesto general todos los gastos y recursos asignados a las distintas Jurisdicciones de la Administración Central, a los Organismos Descentralizados y a las Instituciones de Seguridad Social sin compensaciones.

Por un artículo de la Ley de Presupuesto Nacional se aprueba el flujo de fondos de los fondos fiduciarios del Estado Nacional. No ocurre lo mismo con las empresas y sociedades del Estado, sus presupuestos son aprobados individualmente por el Poder Ejecutivo pudiendo delegar esta facultad en el Ministro de Hacienda y Finanzas Públicas. (Art. 49 Ley N° 24.156).

A fin de fortalecer el cumplimiento de esta regla de transparencia, la Ley N° 25.917, que crea el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal, establece la inclusión en el presupuesto general de distintos entes públicos que, por diversas circunstancias, actualmente se encuentran excluidos del mismo. (*Manual Presupuestario*, 2011).

El control externo del Sector Público Nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos constituye una atribución propia del Poder Legislativo, el que cuenta con la asistencia técnica de la Auditoría General de la Nación, organismo creado por la Ley N° 24.156 y con rango constitucional desde la reforma del año 1994 y el control interno a cargo de la Sindicatura General de la Nación.

6.3. DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA

La República Argentina tuvo una reforma constitucional en el año 1994 momento hasta el cual la publicidad de los actos de gobierno se incluía dentro de los derechos implícitos del artículo 33. A posteriori se consagró expresamente, y con la incorporación de numerosos tratados internacionales, la publicidad fue complementada con el derecho al acceso a la información pública⁶⁴.

Empero, si bien la publicidad de los actos de gobierno se encuentra bajo los preceptos legales -mentados *ut supra*- ante la falta de completitud del acceso a la información pública por parte de la ciudadanía, el Poder Ejecutivo trató de subsanar tal situación, entendiendo que es un objetivo de gobierno fortalecer la relación entre el Estado y la sociedad civil, alianza imprescindible para legitimar las reformas necesarias para alcanzar una democracia fuerte, transparente y eficiente, tal como lo expresan los considerandos, dictó el Decreto Nacional N° 1172/03 de Acceso a la Información Pública. En él se incluyen institutos que propician la participación ciudadana, como: las Audiencias Públicas, la Gestión de Intereses, la Elaboración Participativa de Normas, el Acceso a la Información Pública y las Reuniones Abiertas de los Entes Reguladores de Servicios Públicos.

Sin embargo, cabe destacar que, no obstante la normativa decretada, en la República Argentina continuaba siendo una materia pendiente el dictado por parte del Congreso de una Ley que regulara la materia; situación que ha quedado zanjada con la reciente aprobación de la Ley N° 27.275 de Derecho de acceso a la información pública, publicada en el Boletín Oficial el 29 de septiembre de 2016.

La misma entró en vigencia el 29 de septiembre de 2017, de conformidad con lo prescripto en el art. 4° de su reglamentación, establecida mediante Decreto N° 206/17 de marzo de 2017. Entre los aspectos más salientes de la reciente norma, se deben destacar que la misma obliga a brindar la información requerida por cualquier ciudadano en un plazo de 15 días hábiles desde presentada la solicitud, con una posibilidad de prórroga de 15 días. La obstrucción, la obstaculización o el suministro incompleto de la información pública se considera una falta grave, sin perjuicio de las responsabilidades administrativas, patrimoniales y penales que pudieran caberle conforme las normas vigentes. Ante la denegatoria de la información, los interesados podrán interponer un recurso administrativo.

A partir de la puesta en vigencia de la presente Ley, toda organización que reciba fondos públicos quedará comprendida bajo su regulación. Por ello, dentro de los suje-

⁶⁴ Publicidad y acceso a la información conceptualmente presentan aristas diferentes, la publicidad se constituye en el elemento que otorga eficacia a los actos administrativos de alcance general, sin hacer hincapié particularizado en sus receptores, van dirigidos a la comunidad en su conjunto, en tanto que el acceso a la información constituye un requerimiento para una investigación particularizada que realiza un particular o un conjunto de ellos sobre un tema específico. Análisis el expuesto del que se deriva que la publicidad es requisito necesario pero no suficiente para garantizar el acceso a la información pública.

tos obligados a suministrar información se encuentran los tres Poderes del Estado, el Ministerio Público Fiscal; Ministerio Público de la Defensa; el Consejo de la Magistratura; las empresas y sociedades del Estado y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias. Abarca, además, a concesionarios, permisionarios y licenciatarios de servicios públicos; organizaciones empresariales, los partidos políticos, los sindicatos, las universidades y cualquier entidad privada a las que se les haya otorgado subsidios o aportes del Estado.

Quedará exceptuada aquella información clasificada como reservada o confidencial o secreta por razones de defensa o política exterior; información que pudiera poner en peligro el funcionamiento del sistema financiero; secretos industriales, comerciales, financieros, científicos cuya revelación pudiera perjudicar el nivel de competitividad, entre otros.

Se fijarán obligaciones en materia de transparencia activa. Las personas deberán facilitar la búsqueda y la información pública a través de la página oficial de la red informática de una manera clara, estructurada y entendible. También, se detallará información que necesariamente deberán publicar en esta página oficial. Asimismo, mediante esta normativa se busca facilitar la búsqueda de la información pública a través de la página oficial de la red informática.

La iniciativa dispone la creación de una agencia de Acceso a la Información Pública, como ente autárquico, que funcionará con autonomía funcional en el ámbito del Poder Ejecutivo Nacional, y cuyo director será elegido por el Poder Ejecutivo en un procedimiento público, abierto y transparente que garantice la idoneidad del candidato. Tendrá rango de subsecretario de Estado, durará 5 años en el cargo y podrá ser reelegido por única vez. A esos efectos, se realizará una audiencia pública y se abrirá un proceso de observaciones. Sus funciones serán asesorar a la ciudadanía sobre la tramitación de una solicitud de información, coordinar el trabajo de los responsables de acceso a la información pública designados por cada jurisdicción, realizar capacitaciones en la materia e impulsar las sanciones administrativas ante los funcionarios incumplidores.

Se establecerá la obligación de crear organismos de acceso a la información pública con las mismas funciones que la Agencia de Acceso a la Información Pública, pero en el ámbito del Poder Legislativo, del Poder Judicial y de los Ministerios Públicos, Fiscal y de Defensa.

Adicionalmente, establece el Consejo Federal para la Transparencia integrado por un representante de cada una de las provincias y un representante de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y será presidido por el director de la Agencia. Su función será coordinar las acciones en materia de transparencia.

Bibliografía

- ALCÁNTARA SÁEZ, M.; GARCÍA MONTERO, M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, F. (2005): *Funciones, procedimientos y escenarios: un análisis del poder legislativo en América Latina*. Universidad de Salamanca, Salamanca.
- ATCHABAHIAN, A. (2013): *Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública*. Depalma, Buenos Aires.
- BEETHAM, D. (2006): *El parlamento y la democracia: una guía de buenas prácticas*. Unión Interparlamentaria, Ginebra.
- CONGRESO DE LOS DIPUTADOS DE ESPAÑA (2006): *Fundamentos jurídicos y políticos de la actividad de control parlamentario*. Actividad de Control de los Parlamentos, 2da Edición, Madrid.
- DÍAZ FRERS, L., CASADEI, E. y SURRACO, J. I. (2013): “Mapa de la transparencia presupuestaria en Argentina. Nación o provincias: ¿quién lleva la delantera?”, *Documento de Políticas Públicas/Análisis*, N° 116. Marzo, Buenos Aires: CIPPEC.
- EKMEKDJIAN, M. (1997): *Tratado de Derecho Constitucional*. Depalma, Buenos Aires.
- EURORAI (2007): *Las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público en Europa*. Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público, Valencia.
- FERNÁNDEZ COTONAT, M. (2007): Ponencia: “Responsabilidad del Funcionario Público”. Cuarto Congreso Argentino de Administración Pública, Buenos Aires.
- FMI (2007): *Manual de Transparencia Fiscal*. Código Reservado de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal.
- GAGLIARDI, L. (2013): “El Sistema de Control Interno en los Poderes del Estado. El Poder Judicial y los mecanismos de garantía de su SCI”, VII Congreso Argentino de Administración Pública. Ciudad de Mendoza. Argentina.
- GORDILLO, A. (2013): *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 8, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires.
- HUTCHINSON, T. (2001): “Breves consideraciones acerca de la responsabilidad administrativa patrimonial del agente público”, *RDA 2001-89 Lexis Nexis Depalma*, N° 0027/000008.
- INTOSAI (1997): Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización.
- IVANEGA, M. (2007): “Concepto, clasificación y contenido del control público”, *Revista Rap* 348, pag.361 y ss.
- IVANEGA, M. (2013): “De las responsabilidades de los funcionarios públicos” en Alonso Regueira, E. (director): *Estudios de Derecho Público*, Asociación de Docentes, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales – UBA, Buenos Aires.
- IVANEGA, M. (2012): “Las Responsabilidades de los Funcionarios Públicos”, *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública*. N°: 370.
- LUNA, E. (2007): *Congreso & Control*. Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza.
- MELAMUD, A. (2010): “Reglas Fiscales en Argentina: el caso de la Ley de Responsabilidad Fiscal y los programas de asistencia financiera”, *CEPAL –Gestión Pública*, 71.
- MONTESQUIEU, CH.; BARÓN DE (1972): *El espíritu de las leyes*, Tecnos, Madrid.

- MORENO DE TEJADA, A. (2013): *Funcionarios ejemplares*. Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid.
- OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO (2011): *El sistema presupuestario en la Administración Nacional de la República Argentina*. Buenos Aires.
- QUIROGA LAVIÉ, H. (1997): *Constitución de la Nación Argentina Comentada*, 2ª ed. Zavalía. Buenos Aires.
- RUBIO LLORENTE, F. (1993): *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.
- SCHAFRIK, F. (2016): “La Creación de la Auditoría General de la Nación ¿Fortaleció El Control?”, en Alonso Regueira, E. M.: *El Control de la Actividad Estatal*, Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires.
- VILLARRUEL, S. (2012): *La Responsabilidad Política de los Funcionarios*.

BOLIVIA
RAQUEL ARANCIBIA PADILLA

Tema 1

PRESUPUESTACIÓN

SUMARIO

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.3. Principios. 2. MARCO FISCAL. 2.1. Marco fiscal. 2.2. Reglas fiscales. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. Formulación del presupuesto anual. 4.2. Presentación y aprobación del presupuesto general de la Nación. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Clasificador del gasto. 5.2. Clasificador de recursos. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Tipos de modificaciones presupuestarias. 6.2. Competencias para la aprobación de las modificaciones. BIBLIOGRAFÍA, NORMATIVA Y SIGLAS.

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

En primer término cabe señalar lo que entendemos por Administración Pública (AP) para abordar el concepto del presupuesto y la importancia que tiene para el cumplimiento de los fines que persigue el Estado, estando las mismas intrínsecamente relacionadas.

“La Administración Pública es uno de los elementos constitutivos del sistema político como organización administrativa del Estado, por medio del cual se lleva a cabo la acción de gobierno como un sistema mediador de materialización, a través de la puesta en práctica de decisiones que son adoptadas en el curso del ejercicio de las funciones políticas”⁶⁵. Por tanto, tiene como finalidad la satisfacción de diversas necesidades, descritas en la Constitución Política de Bolivia (CPE)⁶⁶. No obstante, es preciso indicar que en la actualidad Bolivia experimenta un proceso de reorganización a nivel normativo y administrativo, en un marco de profundización de la vida democrática y de reorientación del papel del Estado en la economía, que se inicia con la puesta en vigencia de un nuevo texto constitucional a partir del 07 de febrero de 2009, que define a Bolivia: “como un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario, libre, independiente, soberano, democrático, intercultural, descentralizado y con autonomías. Por consiguiente; Bolivia se funda en la pluralidad y el pluralismo político, económico, jurídico, cultural y lingüístico, dentro del proceso integrador del país”.

⁶⁵ SAAVEDRA, C. (2013): *Derecho Administrativo – Administración Pública: Fundamentos de la Administración Pública, Ley N° 1178 (SAFCO), Responsabilidad por la Función Pública*, El Original – San José, pág. 28.

⁶⁶ Constitución Política del Estado, aprobado el 07 de febrero de 2009.

1.1. CONCEPTO

El presupuesto público en Bolivia, se constituye en un instrumento de política gubernamental, que define la estimación de los recursos económicos a disponer para un periodo, comprendido entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de cada año, conforme establece el art. 1 de la Ley de Administración Presupuestaria⁶⁷ que comprende básicamente: 1.- el presupuesto de recursos por rubros³ y su asignación para la ejecución de programas y proyectos de acuerdo al nivel competencial de cada entidad pública y 2.- el presupuesto por objeto del gasto³, que incluye una evaluación de consistencia; es decir, una valoración de los resultados sobre el cumplimiento de los objetivos de gestión, previstos en el Programa Operativo Anual (POA) según los programas y proyectos definidos en el marco del Plan General de Desarrollo Económico y Social (PGDES) y el Plan de Desarrollo Económico y Social (PDES) en sus diferentes niveles. El presupuesto también conceptualiza los procedimientos para la planificación, la inversión pública y financiamiento externo y de forma integral, el seguimiento y evaluación de los planes, a largo, mediano y corto plazo, a nivel sectorial, territorial e institucional⁶⁸.

Por otra parte, la evaluación de consistencia involucra también las posibilidades de financiamiento presupuestario en la elaboración y en la ejecución presupuestaria respecto a los principios que lo regulan.

En ese ámbito, el presupuesto es la expresión cuantitativa de los objetivos que se propone alcanzar la Administración Pública, a partir de la interrelación y articulación con la programación, que es expresión cualitativa de los objetivos a largo, a mediano y a corto plazo.

En consecuencia, el presupuesto público en Bolivia, se constituye en una herramienta de la política fiscal, determinada por el art. 321.I de la CPE, que establece que: “La administración económica y financiera del Estado y de todas las entidades públicas se rige por su presupuesto”. Por tanto, expresa los lineamientos de acción e instrumentos utilizados como parte de la política económica, para regular la captación y generación de los ingresos y los gastos -recursos públicos-, que permitan financiar los proyectos y programas definidos en cada plan; es decir, conocer el comportamiento del gasto público (gasto corriente y de inversión).

Es de destacar, que si bien el presupuesto público de acuerdo a la Ley de Administración Presupuestaria³ determina que la formulación debe contemplar el ejercicio fiscal, no es menos cierto que el conjunto de entidades del sector público deben elaborar un presupuesto plurianual con carácter indicativo y estratégico en el marco del PDES estipulado en las directrices de formulación presupuestaria⁶⁹.

⁶⁷ Ley N° 2042 de Administración Presupuestaria, en vigor desde el 21 de diciembre de 1999.

⁶⁸ Ley N° 777 Sistema de Planificación Integral del Estado, en vigor desde el 21 de enero de 2016.

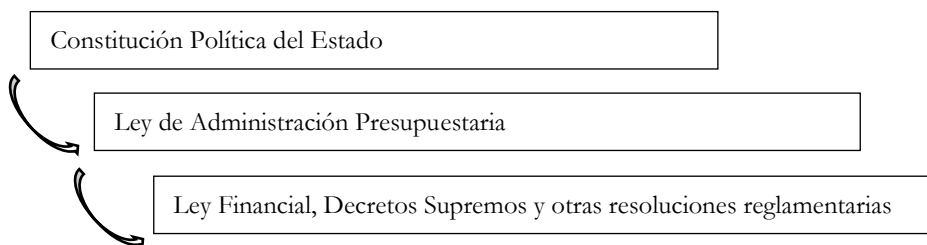
⁶⁹ Resolución Bi-Ministerial N° 02, de 21 de julio de 2017.

1.2. CONTENIDO

En ese ámbito, los instrumentos normativos para la formulación del presupuesto público institucional –anual y plurianual– obedecen a los lineamientos normativos que se describen a continuación.

GRÁFICO N° 1

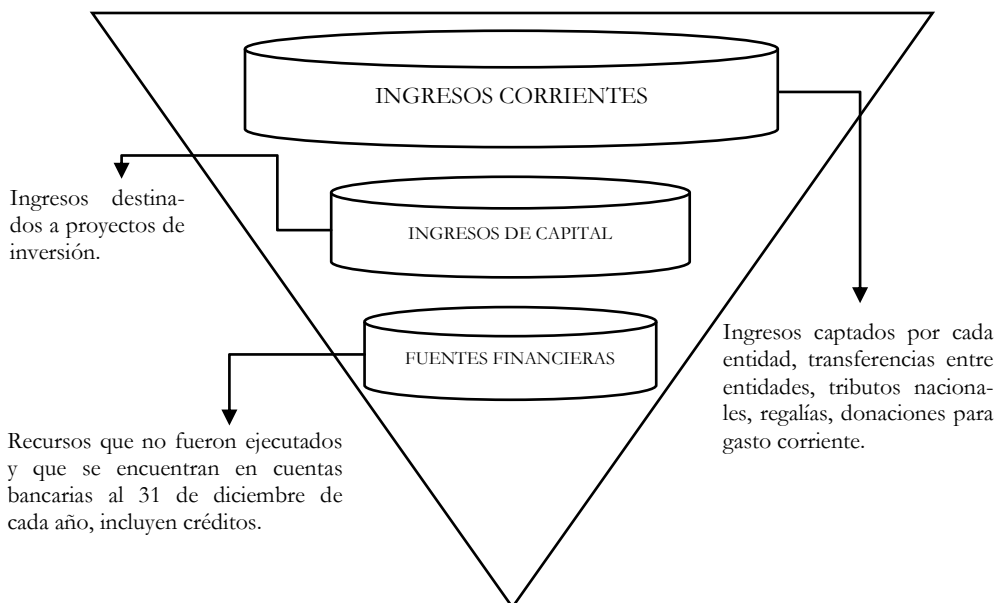
Marco jurídico



Por otra parte y a título ilustrativo, a continuación se muestra la estructura del presupuesto boliviano, que incorpora al presupuesto de recursos por rubros (composición de los ingresos) y al presupuesto por objeto del gasto (composición de los gastos). Este contenido se profundizará en el apartado dedicado a las estructuras presupuestarias.

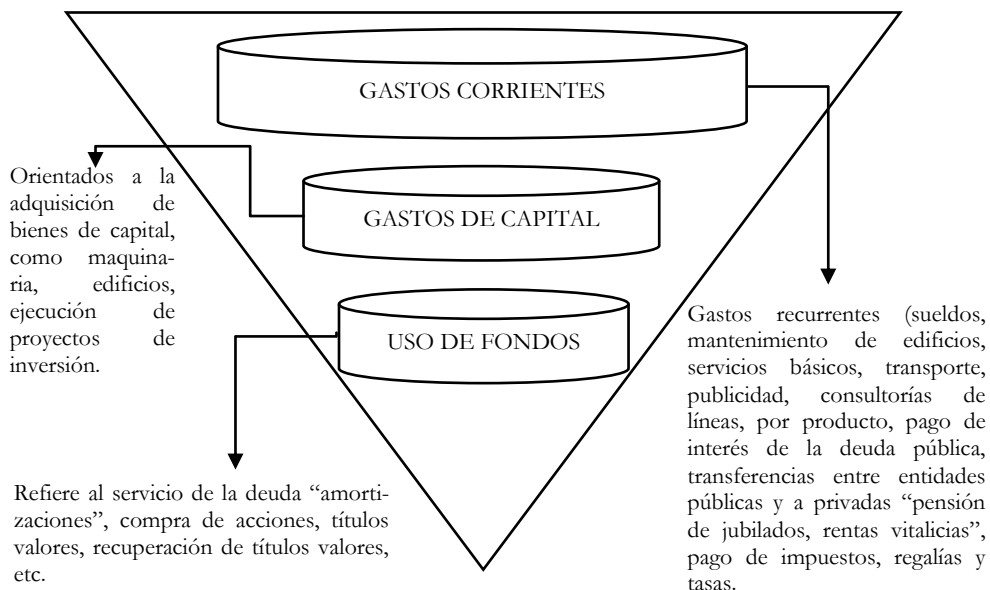
GRÁFICO N° 2

Composición de los ingresos



Fuente: Elaboración en base a la Directrices y Clasificadores Presupuestarios aprobadas para cada gestión fiscal y reporte del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

GRÁFICO N° 3
Composición de los gastos



Fuente: Elaboración en base a la Directrices y Clasificadores Presupuestarios aprobadas para cada gestión fiscal y reporte del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

1.3. PRINCIPIOS

Resulta ineludible, mencionar que el presupuesto público estima los recursos y fuentes financieras, priorizando las políticas gubernamentales en función a la asignación de obligaciones económicas emergentes de la *programación de operaciones* y también define los procedimientos para el establecimiento de los objetivos de gestión y de la *organización administrativa*, que precisa la estructura organizacional de las entidades del sector público, ambos, sistemas derivados de la Ley de Administración y Control Gubernamentales⁷⁰, cuyo objeto es programar, organizar, ejecutar y controlar la captación y uso eficiente y eficaz de los recursos públicos. En este sentido, establece como un elemento integrador de la programación y organización, al Sistema de Presupuestos, que a su vez, se interrelaciona con el Sistema de Planificación Integral del Estado -a partir de la definición de las políticas gubernamentales en los distintos niveles de gobierno.

⁷⁰ Ley N° 1178, de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales.

Es así, que el Sistema de Presupuestos⁷¹ determina principios que respaldan la formulación, aprobación y ejecución del presupuesto general de la nación –en cada entidad pública– a partir de la eficacia, eficiencia y la coherencia en el establecimiento de los objetivos para cada gestión fiscal, siendo estos los siguientes:

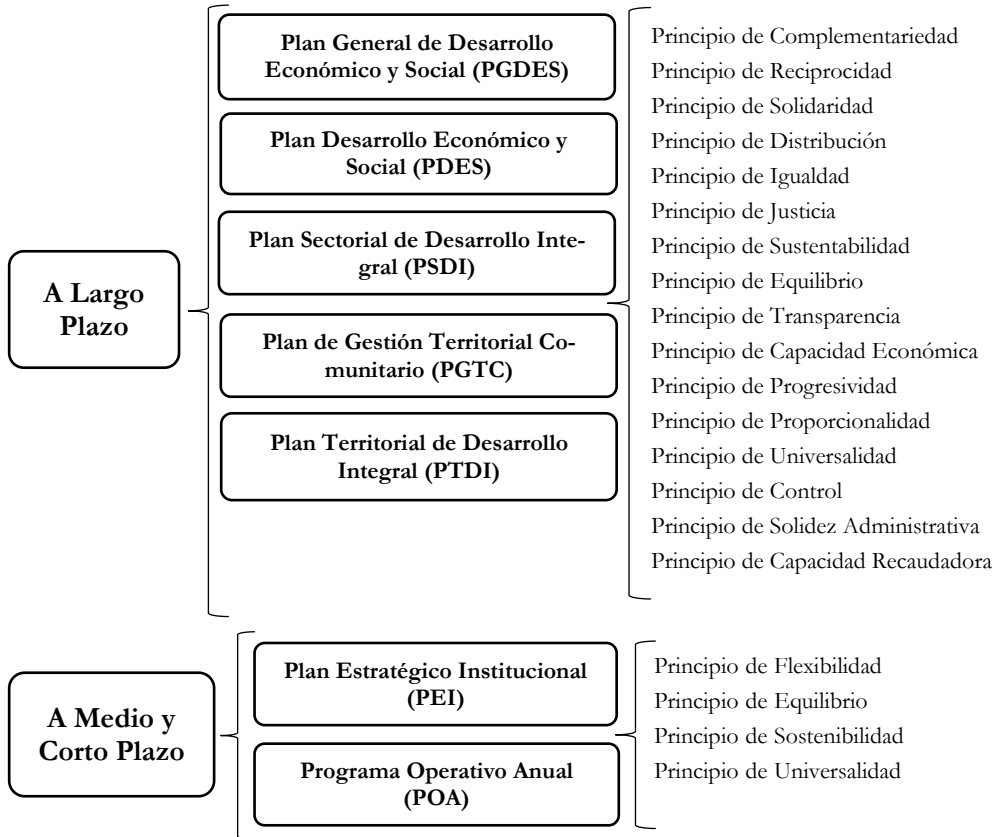
- *Principio del Equilibrio.* Establece que el presupuesto de recursos por rubros debe ser igual al monto total del presupuesto por objeto del gasto.
- *Principio de Sostenibilidad.* Determina que la programación del presupuesto por objeto del gasto, debe sujetarse a la disponibilidad real de fondos.
- *Principio de Universalidad.* Señala que el presupuesto institucional de la Administración Pública –Entidades e Instituciones Públicas Centralizadas, Desconcentradas, Descentralizadas (aquellas con autonomía institucional, territorial y autárquica) y las empresas públicas estratégicas a nivel nacional, departamental, regional y municipal–⁷ deben incorporar los recursos (ingresos) y gastos que se estimen disponer y ejecutar en el periodo fiscal.
- *Principio de Transparencia.* Explica que el presupuesto institucional debe ser elaborado de forma clara y ser de conocimiento de los servidores públicos al interior de cada entidad, así también debe ser difundido públicamente entre otros medios a través de las páginas webs.
- *Principio de Flexibilidad.* Implica la posibilidad de efectuar los ajustes necesarios a través de modificaciones presupuestarias intra e inter institucionales, debiendo para el efecto sujetarse a los procedimientos dispuestos en las disposiciones normativas y técnicas vigentes para cada gestión fiscal.

En consecuencia, la programación a corto plazo deriva de una planificación a medio y largo plazo, enfocada en principios constitucionales y administrativos, como se describe de forma sucinta en la gráfica descrita a continuación.

⁷¹ Resolución Suprema N° 225558, de 01 de diciembre de 2005 – Sistema de Presupuestos.

GRÁFICO N° 4

Planificación Estado boliviano



Fuente: Elaboración en base a lo dispuesto en la Ley N° 777 de 21 de enero de 2016.

2. MARCO FISCAL

2.1. MARCO FISCAL

La determinación del gasto principalmente promueve la inversión pública (proyectos y programas), que derivan de la planificación del desarrollo integral como política económica y social, para alcanzar el vivir bien, en función a los lineamientos establecidos por el Sistema de Planificación Integral del Estado, orientados en acciones sociales, comunitarias y ciudadanas, utilizando mecanismos de participación, que se profundizaron con la promulgación de una nueva CPE, que incorpora, en el capítulo cuarto, la estructura y organización económica de Bolivia², la misma que atribuye a los diferentes niveles de gobierno e institucional en el territorio nacional, la planificación

técnica en materia de salud, alimentación, vivienda, desarrollo productivo, educación; es decir, bajo la premisa de mejorar la calidad de vida, aplicando un modelo económico boliviano plural.

En ese ámbito, la economía plural involucra la aplicación de principios, los cuales están descritos en el Gráfico n° 4. Esto implica que la planificación pretende el desarrollo económico y social priorizando la industrialización, que incorpora los procesos de producción, distribución, comercialización y consumo de los bienes y servicios garantizando de esta manera la generación de empleos. Lo que en definitiva pretende la economía plural como política económica, es lograr una distribución equitativa de los recursos, evitando la desigualdad, la exclusión social y económica en el país con el fin de erradicar la pobreza, considerando en la programación al Presupuesto Plurianual, que se constituye como un instrumento de Política Fiscal de mediano plazo – cinco años–, siendo de carácter indicativo. El mismo se articula con el Plan de Desarrollo Económico y Social, a partir de los pilares, metas, resultados, lineamientos y acciones del Plan de Desarrollo Económico y Social –nacional, sectorial y territorial– establecidos en la Agenda Patriótica Estratégica del Estado⁷² y traducidos en cada entidad pública por medio del Plan Estratégico Institucional, debiendo considerar los siguientes lineamientos para la formulación a nivel organizacional.

- Pilar, Metas, Resultados y Acciones del Plan de Desarrollo Económico y Social para el periodo 2016 – 2020, a objeto de articular la programación presupuestaria plurianual con la visión de largo y mediano plazo.
- Lineamientos y resultados estratégicos sectoriales y territoriales.
- Objetivos y Estrategias del Plan Estratégico Institucional de cada entidad pública.

En consecuencia, para la estimación del presupuesto de recursos, las entidades públicas deben sustentar sus proyecciones, siempre que estos no sean transferidos por el MEFP, en cuyo caso sujetan la programación de los gastos a los techos presupuestarios asignados por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Siendo preciso manifestar, que tratándose de recursos provenientes de donaciones y créditos, la programación debe estar en función a la estimación prevista en los convenios y contratos suscritos, según la fuente de su financiamiento, de acuerdo al siguiente desglose:

- a) Estimación de Recursos Específicos plurianuales
- b) Recursos por Transferencias plurianuales
- c) Recursos de Donación y Crédito plurianuales

⁷² Ley N° 650, de 15 de enero de 2015 - Agenda Patriótica Estratégica del Estado, base para la formulación del Plan General de Desarrollo Económico y Social modificado con Ley N° 777 de 21 enero de 2016, cuyo enfoque político se encuentra en la búsqueda del vivir bien bajo los principios de no robar, no mentir, no ser flojo y no ser adúltero.

Por su parte, el presupuesto de gastos plurianuales debe estar orientado al cumplimiento de los objetivos institucionales, respetando en todo momento el principio del equilibrio –gasto corriente y gasto de inversión iguales a los recursos–. Por otra parte, tratándose de proyectos de inversión pública, debe identificarse la fase de ejecución de los mismos—pre inversión o inversión—, pudiendo ser reprogramados o reasignados, siempre que cuenten con financiamiento asegurado, a excepción de programas y proyectos financiados por el TGN, que requieren de autorización previa del Viceministerio de Inversión y Financiamiento Externo y el MEFP. Con respecto a los programas y proyectos que no cuentan con financiamiento asegurado, deben registrarse en el programa de requerimiento de financiamiento en el subsistema de inversión pública y financiamiento externo, que prevé el registro de proyectos y programas⁷³, a través de un sistema de información para la ejecución, el seguimiento y evaluación de los proyectos y programas de inversión, en el entendido de que cada uno guarda relación con el Plan de Desarrollo Económico y Social.

Independientemente a su temporalidad, el presupuesto plurianual de gastos debe responder a los objetivos de gestión institucional, a partir de:

- La Programación de gastos.
- La Programación Plurianual de la Inversión Pública en el Marco del Plan de Desarrollo Económico y Social (PDES).

El presupuesto plurianual institucional articulado a sus objetivos y metas de mediano plazo, se presenta al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y al Ministerio de Planificación del Desarrollo, previa consideración de los siguientes aspectos:

- a) Diagnóstico de la situación actual física y financiera de la entidad, respetando su marco competencial y atribuciones y detallando los resultados obtenidos de al menos 5 años.
- b) Resolución Administrativa emita por la MAE y/o por la instancia deliberativa o resolutoria según corresponda, que apruebe el presupuesto plurianual institucional.
- c) Identificación de niveles organizacionales responsables del logro de las metas y resultados.
- d) Memorias de cálculo de las estimaciones de recursos y programación de gastos.
- e) Resumen de presupuesto plurianual de ingresos y gastos, incluido el reporte del sistema SISIN WEB⁷⁴ y otros formularios definidos por el Ministerio de Planificación.

⁷³ Resolución Ministerial N° 612, del 27 de junio de 1997 - Sistema de Información Sobre Inversiones.

⁷⁴ Sistema de Información sobre Inversiones Web, contiene el manual de operaciones del registro de proyectos de inversión pública.

2.2. REGLAS FISCALES

Si bien no se cuenta con reglas fiscales definidas en una norma expresa, es posible concluir que el Estado boliviano define como reglas fiscales los siguientes preceptos:

- a) La asignación eficiente de los recursos económicos, con la finalidad de suministrar bienes en determinadas actuaciones.
- b) La redistribución de los recursos económicos, que trata de disminuir y conciliar diferencias entre la distribución de la riqueza que realiza el mercado y que la sociedad considera justa.
- c) Busca la estabilidad del sistema económico, evitando desequilibrios, a partir de ajustes en la demanda agregada para superar la inflación o desempleo.

3. ÁMBITO INSTITUCIONAL

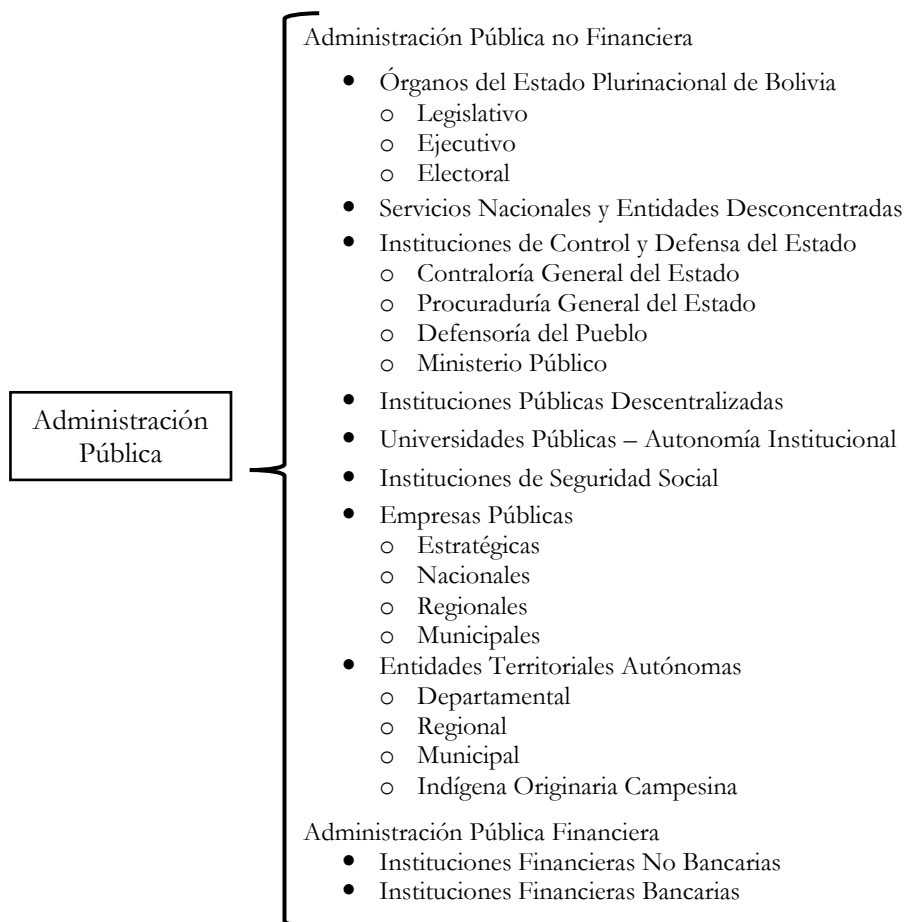
Las asignaciones presupuestarias son aprobadas mediante ley cada ejercicio fiscal – Ley del Presupuesto General de la Nación–, conocida como Ley Financiera, que establece los límites máximos del gasto público y la estimación de los ingresos a percibir y cuya ejecución está regulada por procedimientos y normas administrativas por partida presupuestaria, de acuerdo a los clasificadores presupuestarios³.

Por consiguiente, las entidades del sector público están obligadas a programar la ejecución de sus recursos en función a la estimación presupuestaria aprobada por norma expresa. Toda vez que la Ley de Administración Presupuestaria, prohíbe expresamente comprometer y ejecutar recursos económicos no declarados en el presupuesto aprobado por la Asamblea Legislativa Plurinacional.

En consecuencia, desde un punto de vista institucional el presupuesto permite el funcionamiento de la Administración Pública, que está a cargo de los servidores públicos, personas en relación de dependencia del Estado, quienes tienen la responsabilidad de utilizar los recursos públicos con criterios de economía, eficacia, eficiencia y transparencia, principalmente, para lograr los fines del Estado. Consiguientemente, la estructura institucional que obedece la formulación presupuestaria está compuesta de la siguiente manera.

GRÁFICO N° 5

Clasificación institucional



Fuente: Elaborado en base al Clasificador Institucional, aprobado con Resolución Ministerial N° 634 de 10 de julio de 2017

- Administración Central*, consideradas como un único ente, son los ministerios de Estado, unidades administrativas de los órganos Legislativo y Judicial, Tesoro General de la Nación (TGN).
- Instituciones Públicas Descentralizadas sin Fines Empresariales*, bajo tuición de los ministerios cabeza de sector. Son entidades con personería jurídica, patrimonio propio, presupuesto independiente y autonomía de gestión –universidades, fondos, centros, institutos, direcciones, y otras destinadas a la prestación de servicios. Su gestión se financia con transferencias del TGN y venta de servicios principalmente.

- c) *Instituciones de Seguridad Social*, que tienen como propósito la protección a los trabajadores y sus dependientes a través de las prestaciones establecidas en los regímenes de salud.
- d) *Empresas Públicas*, clasificadas en Nacionales, Departamentales, Regionales y Municipales, son aquellas en las que el Estado tiene la mayoría del patrimonio y aplican los lineamientos de presupuesto y planificación empresarial determinados en la Ley N° 466 de 27 de diciembre de 2013⁷⁵ y las previstas en el Sistema de Planificación Integral del Estado Ley N° 777 de 21 de enero de 2016, siendo su característica principal, la producción de bienes y/o servicios, para la generación de recursos que permitan su sostenibilidad y funcionamiento.
- e) *Entidades Territoriales Autónomas*, registrándose al 31 de diciembre de 2016, según la Federación de Asociaciones Municipales de Bolivia (FAM), nueve gobernaciones, cero regiones, diez entidades con autonomía indígena originaria campesina y trescientas veintinueve entidades con autonomía municipal, describiéndose en consecuencia, las dos entidades con funcionamiento pleno de sus atribuciones, como son:
 - *Gobernaciones Autónomas Departamentales*⁷⁶, instancia creada el año 2010, está constituido por una Asamblea Departamental, cuyos miembros son elegidos mediante voto popular y tratándose de asambleístas indígena originario campesino en función a sus usos y costumbres, con facultad deliberativa, fiscalizadora y legislativa departamental en el ámbito de sus competencias y por un órgano ejecutivo.
 - *Gobiernos Autónomos Municipal*⁷⁷, entidad de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio, está constituido por un Concejo Municipal con facultad deliberativa, fiscalizadora y legislativa municipal en el ámbito de sus competencias; y un órgano ejecutivo, presidido por la Alcaldesa o el Alcalde.
- f) *Instituciones Públicas Financieras no Bancarias*, dedicadas a operaciones crediticias para el desarrollo económico - social de determinados sectores públicos y privados.
- g) *Instituciones Públicas Financieras Bancarias*, conformado por el Banco Central de Bolivia, autoridad monetaria del país y Órgano Rector de todo el sistema de captación de recursos e intermediación financiera.

⁷⁵ Ley N° 466 de 27 de diciembre de 2013, Ley de la Empresa Pública.

⁷⁶ Ley N° 031 de 19 de julio de 2010, Ley Marco de Autonomías.

⁷⁷ Ley N° 482 del 09 de enero de 2014, Ley de Gobiernos Autónomos Municipales.

4. CICLO PRESUPUESTARIO

El ciclo presupuestario comprende la integración del programa operativo anual con el presupuesto. Estos son formulados en base a los procesos y procedimientos descritos en el Sistema de Programación de Operaciones⁷⁸ y en el Sistema de Presupuestos por cada entidad del sector público de forma paralela, identificándose los siguientes criterios.

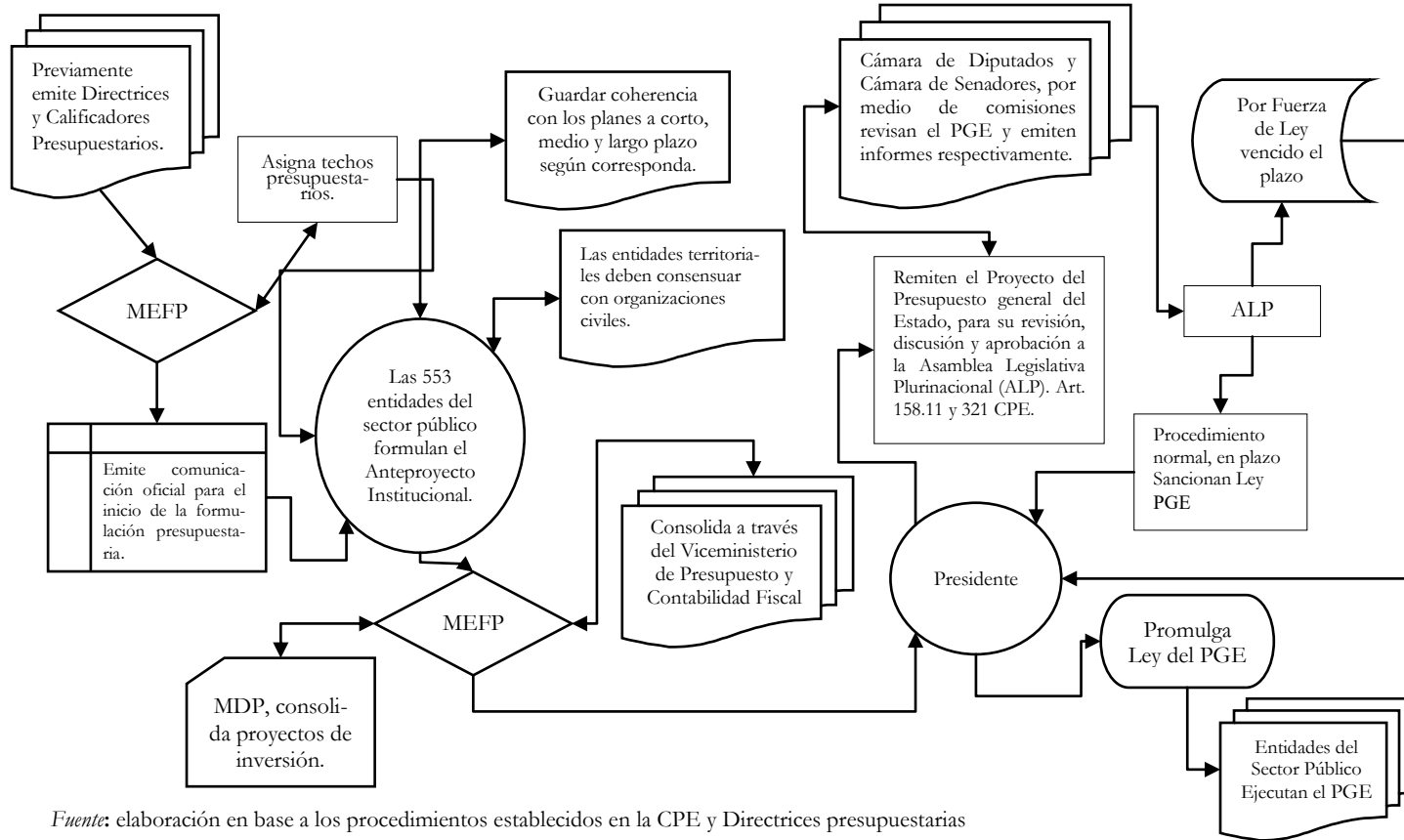
- a) Las operaciones, objetivos y los requerimientos se determinan por área o unidad funcional (pudiendo ser exclusivos o transversales en la generación de bienes –productos y servicios), atendiendo al nivel competencial de cada entidad, por medio de indicadores de gestión –eficiencia, eficacia y efectividad–. Las operaciones son evaluadas en relación al grado de ejecución financiera y tratándose de proyectos de inversión pública, al porcentaje de ejecución física, lo que permite conocer el alcance de los objetivos.
- b) Por su parte el presupuesto asigna y ejecuta los recursos en función a las categorías programáticas que responden a la generación de bienes –productos– y servicios, debiendo contener necesariamente una memoria de cálculo –estructura de costos–.
- c) En ambos casos la definición de las categorías programáticas es común tanto para el establecimiento de las operaciones, como para la asignación de los recursos, divididos por tipo de gasto (corriente e inversión) y de acuerdo al sector económico.

Para integrar la programación y la presupuestación, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en coordinación con el Ministerio de Planificación del Desarrollo en forma anual emiten mediante Resolución Bi – Ministerial, las Directrices de Formulación del Presupuesto⁶, que incorpora los procedimientos para la formulación presupuestaria, el clasificador institucional, el clasificador de recursos por rubros, el clasificador por objeto del gasto, el clasificador de gastos por su finalidad y función, el clasificador de fuentes de financiamiento, el clasificador de organismos financiadores, el clasificador por sectores económicos, el clasificador geográfico y la Planificación e Inversión Pública –proyectos y actividades–.

⁷⁸ Resolución Suprema N° 225557, del 01 de diciembre de 2005 - Normas Básicas del Sistema de Programación de Operaciones.

GRÁFICO N° 6

Formulación, aprobación y ejecución del presupuesto público



Fuente: elaboración en base a los procedimientos establecidos en la CPE y Directrices presupuestarias

4.1. FORMULACIÓN DEL PRESUPUESTO ANUAL

El Presupuesto anual, al ser un instrumento de gestión a corto plazo –un año–⁷⁹ de carácter indicativo y no limitativo, debe considerar las operaciones, los recursos –funcionamiento e inversión–, el tiempo de ejecución, así como los responsables e indicadores que permitan medir los resultados de forma posterior a partir de un análisis de situación en el marco de los planes de mediano y largo plazo –Plan Estratégico Institucional, Plan General de Desarrollo Económico y Social y el Plan de Desarrollo Económico y Social, principalmente–contemplados en el programa de operaciones anual.

En ese sentido, la estimación del presupuesto de recursos debe sustentar sus proyecciones en memorias de cálculo realizadas a partir de un análisis del comportamiento histórico de sus ingresos con documentación de respaldo, los contratos y convenios suscritos, la evolución de la demanda y entre otros las variables macroeconómicas inherentes al Ministerio de Economía y Finanzas Pública, siempre que estos no sean transferidos por el MEFP. En este último caso se sujeta la programación de los gastos a los techos presupuestarios asignados por el ministerio. Es preciso manifestar que, tratándose de recursos provenientes de donaciones –especie y efectivo– y créditos, la programación debe estar en función a la estimación prevista en los convenios y contratos suscritos.

Por otra parte, para la programación de la ejecución de los recursos –gastos–, cada actividad debe orientarse al cumplimiento de los objetivos institucionales respetando el principio del equilibrio –ingresos iguales a los gastos.

Para el registro de los proyectos de inversión pública, debe garantizarse su financiamiento –con o sin asignación de contrapartes–, previa su revisión por el Ministerio de Planificación del Desarrollo y el MEFP, para su consolidación en el proyecto de presupuesto general de la nación.

4.2. PRESENTACIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO GENERAL DE LA NACIÓN

Todas las entidades públicas elaboran un ante proyecto institucional de presupuesto en el sistema oficial de gestión fiscal –Sistema Integrado de Gestión y Modernización Administrativa (SIGMA), programa compuesto por los sistemas de presupuestos, contabilidad, tesorería, crédito público, compras y contrataciones, manejo y disposición de bienes y administración de personal, que se encuentra a cargo de la Dirección

⁷⁹ Aunque es preciso manifestar que el Sistema de Planificación Integral del Estado, en vigencia desde el 21 de enero de 2016; establece, que la planificación de corto plazo está constituida por los Planes Operativos Anuales (POA) y los planes anuales de ejecución de las empresas públicas con un horizonte de un año, y por los Planes Inmediatos con una duración de hasta dos años, aspecto que debe considerarse en la formulación presupuestaria a partir de la gestión 2017.

General de Sistemas de Gestión de Información Fiscal dependiente del MEFP. Este ha sido desarrollado y orientado a instrumentar los sistemas que regula la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales, articulando y operativizando los preceptos de centralización normativa, descentralización operativa e integración de los sistemas de programación con los de ejecución—⁸⁰ o Sistema de Gestión Pública (SIGEP)⁸¹ según corresponda, y con el Sistema Sobre Inversiones (SISIN-WEB). Este último es un instrumento de gestión que permite el registro de los proyectos de inversión pública, su seguimiento —físico y financiero— y la evaluación sobre el cumplimiento de objetivos.

El anteproyecto así elaborado se presenta al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y al Ministerio de Planificación del Desarrollo (MPD), según corresponda.

Por otra parte, el presupuesto institucional —Ante Proyecto— articulado según los objetivos y metas de los planes de corto y mediano plazo en el marco del SPIE, debe incluir la Resolución Administrativa emitida por la Máxima Autoridad Ejecutiva y/o la instancia deliberativa o resolutoria, según corresponda en cada entidad pública, que apruebe el POA y el presupuesto institucional, acompañada de las memorias de cálculo de las estimaciones de recursos y programación de gastos —funcionamiento e inversión—, con los documentos de respaldo correspondiente. Por ejemplo, tratándose de las Universidades Públicas del Sistema Nacional, será a través de los Honorables Consejos Universitarios, en el caso Empresas Públicas a través de sus directorios, para las gobernaciones por medio de la Asamblea Legislativa Departamental, en el caso de los Gobiernos Autónomos Municipales, por el Honorable Concejo Municipal, además de contar con el pronunciamiento del Control Social —Juntas de Vecinos y Comité de Vigilancia. Tratándose de los gobiernos autónomos regionales, deberán presentar sus presupuestos institucionales debidamente aprobados por la asamblea regional, previo cumplimiento del artículo 301 y del artículo 280.III de la Constitución Política del Estado. Finalmente, los presupuestos de las entidades territoriales autónomas indígena originaria campesinas se elaborarán conforme a su organización, normas y procedimientos propios de acuerdo a sus usos y costumbres.

El MEFP como órgano rector previa presentación del presupuesto de inversiones consolidado por el Ministerio de Planificación del Desarrollo, realiza una evaluación de consistencia financiera y de objetivos entre los planes, ajustando los presupuestos institucionales cuando advierte el incumplimiento de los documentos descritos en el párrafo precedente y cuando presenten déficit por encima de las metas fiscales, procediendo al registro en el sistema de gestión fiscal —SIGMA, SIGEP— en caso de advertir

⁸⁰ Decreto Supremo N° 25875, de fecha 18 de agosto de 2000 - Sistema Integrado de Gestión y Modernización Administrativa – SIGMA.

⁸¹ Sistema de Gestión Pública - SIGEP, ha sido desarrollado por la Dirección General de Sistemas de Gestión de información Fiscal, dependiente del Viceministerio de Presupuestos y Contabilidad Fiscal, con el objetivo de reemplazar e integrar paulatinamente al SIGMA, SICOES y SINCOM, encontrándose en etapa de implementación y producción.

que alguna entidad pública no lo hubiera efectuado y siempre que se cuente con información física, con el propósito de no demorar la presentación del proyecto de presupuesto general de la nación.

Una vez agregados y consolidados los anteproyectos, en sujeción al art. 172.11 de la CPE, el MEFP vía el presidente del Estado Plurinacional de Bolivia, presenta a la Asamblea Legislativa Plurinacional, dentro de las treinta primeras sesiones, el proyecto de Ley del Presupuesto General del Estado (PGE) para la siguiente gestión fiscal, acompañando los resúmenes del PGE y de los presupuestos de cada entidad del sector público.

En Bolivia, la función de la legislatura no se encuentra restringida solamente a aprobar o rechazar el presupuesto en su totalidad, sin la posibilidad de hacer cambios. Por el contrario, la Asamblea Legislativa Plurinacional puede plantear las modificaciones tanto en el aumento o disminución del monto previsto en el gasto como en los niveles de déficit, iniciando su tratamiento en la Cámara de Diputados.

La revisión, análisis y discusión del proyecto de presupuesto se efectúa en dos etapas, la primera en grande y la segunda en detalle. El debate de un proyecto de ley en la estación en grande, concluirá cuando todos los senadores inscritos en la lista de oradores hubieran hecho uso de la palabra. En la etapa de detalle, el debate no podrá ser suspendido, salvo a propuesta de un senador apoyado por otros dos y resuelta por dos tercios de votos del pleno cameral. En este caso se procederá a votar sin discusión el asunto debatido. Si la votación del proyecto en las dos instancias del debate fuese positiva y contara además con la aprobación previa de la Cámara de Diputados, el Presidente de la Cámara proclamará su sanción y remitirá el mismo al Órgano Ejecutivo para fines de promulgación y publicación.

El procedimiento del ciclo presupuestario se describió en el Gráfico N° 6. No obstante, es preciso manifestar que el PGE en instancia legislativa tiene un plazo de sesenta días para su revisión, análisis y discusión puntualizando que, en caso de no ser aprobado en ese término, el mismo se considera aprobado por fuerza de ley, conforme prevé el artículo 158.I punto 11 de la CPE, para que en forma posterior –promulgada la ley– cada entidad del sector público operativice su ejecución.

Al sancionar el nuevo presupuesto, la Asamblea Legislativa no solamente aprueba la estructura de gasto, sino que valida también la estructura tributaria que permite obtener los recursos para su financiamiento.

Una vez publicada y difundida la Ley Financiera (PGE) de cada ejercicio fiscal, las entidades públicas ejecutan sus estimaciones y previsiones, utilizando los sistemas de información oficiales en el país y cuya descripción se detallará en el capítulo pertinente del presente libro.

Finalmente, el ciclo de la presupuestación concluye con el proceso de seguimiento y evaluación periódica a la ejecución presupuestaria a nivel agregado y por categoría programática –física y financiera–, de manera que permite apreciar el grado de cum-

plimiento del presupuesto respecto de los objetivos del plan operativo anual, advirtiéndole las desviaciones producidas, con la finalidad de reconducir aplicando medidas correctivas que permitan cumplir los objetivos de gestión previstos por cada institución.

Los resultados de la evaluación deben ser presentados a la Dirección General de Contabilidad Fiscal dependiente del MEFP y a instancias de fiscalización –Contraloría General del Estado y Asamblea Legislativa Plurinacional–, al cierre de cada gestión fiscal o cuando los mismos les sean requeridos.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

5.1. CLASIFICADOR DE GASTO

El Presupuesto General de la Nación contempla estructuras programáticas en base a categorías programáticas que incluyen programas, actividades y proyectos de acuerdo al siguiente cuadro.

CUADRO N° 1

Estructura Programática					
Entidad	Programa	Proyecto	Actividad	Descripción	SISIN*

(*) Tratándose de proyectos de inversión pública debe incluirse el código de SISIN.

Por consiguiente, según su nivel competencial todas las entidades públicas, deben aplicar la siguiente estructura programática. Exceptuando a la entidad 099 correspondiente al TGN.

CUADRO N° 2

Estructura programática detallada

Programa	Proyecto	Actividad	Descripción
00	00	01	Administración Central
09	00	99	
10	00	01	
10	01	00	Programas Específicos Institucionales (*)
....	
89	9999	00	
89	00	99	Programas No Inherentes a Gastos Administrativos, ni a Programas Específicos
90 – 95	00	00-99	
96	00	00	
96	00	01	Gestión de Riesgos
96	00	02	Partidas No Asignadas a Programas – Activos Financieros
97	00	00	
97	00	21	
97	00	22	Provisiones Financieras (Grupo 50000)
97	00	22	Provisiones para Gasto de Inversión (Partida 991)
98	00	00	Partidas No Asignadas a Programas – Otras Transferencias
98	00	01 – 20	Corriente
98	00	21 – 40	Capital
99	00	00	Partidas No Asignadas a Programas – Deudas
99	00	21	Deuda Recurrente y Comerciales (con cargo al 15%)
99	00	22	Deuda Interna (FNDR y otros internos)
99	00	23	Deuda Externa (organismos internacionales)
99	00	24	Deuda de Capital (proyectos de inversión; programas no recurrentes y recurrentes)

Fuente: Elaboración en base a la Resolución Bi - Ministerial N° 02 de 21 de julio de 2017.

(*) Incluye Proyectos de Inversión

Resulta importante mencionar que las Universidades Públicas, los Gobiernos Autónomos Departamentales, Gobiernos Municipales e Indígena Originario Campesino y las Empresas Públicas, cuentan con propia estructura programática, que en

concreto sigue el esquema principal del sector público, tal como fue descrito en anteriores párrafos.

Asimismo, la estimación y previsión del presupuesto se distingue en:

- *Clasificador institucional*, ha sido descrito de manera general en el Gráfico N° 5; no obstante a modo de ejemplo, a continuación se describe su composición de acuerdo al clasificador presupuestario:

CUADRO N° 3
Clasificador institucional

Código	Denominación	Sigla
--------	--------------	-------

Fuente: Elaboración en base a lo dispuesto en la Resolución Ministerial N° 634 de 10 de julio de 2017.

- *Clasificador por objeto del gasto*

La clasificación por objeto del gasto se constituye de acuerdo al siguiente cuadro descriptivo:

CUADRO N° 4
Clasificador presupuestario por objeto del gasto

Partida	Descripción
10000	Servicios Personales
20000	Servicios No Personales
30000	Materiales y Suministros
60000	Servicio de la Deuda Pública y Disminución de Otros Pasivos
40000	Activos Reales
50000	Activos Financieros
70000	Transferencias
80000	Impuestos Regalías y Tasas
90000	Otros Gastos

Fuente: Elaboración en base a lo dispuesto en la Resolución Ministerial N° 634 de 10 de julio de 2017.

A continuación se describe de forma genérica los grupos de partidas del presupuesto de gasto –funcionamiento e inversión–

a) *Servicios personales*

Incluye los conceptos de una planilla salarial: total ganado, provisiones a la seguridad social a corto y largo plazo, asistencia familiar, bono de antigüedad, entre otros.

- b) *Servicios no personales*

Constituyen gastos por concepto de pago de prestaciones por la utilización, mantenimiento y reparación de bienes –propios y de terceros–.
- c) *Materiales y suministros*

Son todos aquellos materiales y suministros que permiten el funcionamiento de la administración pública así como la conservación de los activos reales.
- d) *Activos reales*

Comprende la adquisición de bienes tangibles e intangibles que constituyen un aumento de capital –construcción de obras por terceros, compra de maquinaria y equipo y semovientes, servicios de supervisión de construcciones y mejoras de bienes públicos de dominio privado y público–
- e) *Activos financieros*

Comprende la adquisición de acciones, títulos valores, fideicomisos, concesión de acuerdo a normativa vigente.
- f) *Servicio de la Deuda Pública y disminución de otros pasivos*

Asignación de recursos para atender el pago de beneficios sociales, amortizaciones, intereses, comisiones de corto plazo y largo plazo, gastos devenidos no pagados, disminución de depósitos de Instituciones Financieras, documentos y efectos a pagar y pasivos diferidos.
- g) *Transferencias*

Recursos que se destinan a entidades públicas y privadas destinados a financiar gastos de funcionamiento y de capital (formación de capital y/o adquisición de activos financieros) y cuyos importes no son reintegrados por los beneficiarios.
- h) *Impuestos, regalías y tasas*

Recursos económicos que cubren los impuestos, regalías y tasas.
- i) *Otros gastos*

Recursos que cubren intereses por operaciones financieras, beneficios sociales y otros.
- *Clasificador por finalidad y función*

Llegados a este punto, es importante manifestar que cada entidad del sector público ejecuta sus recursos económicos, atendiendo a la finalidad y función para la que fueron asignados en el momento de su creación y/o durante su existencia.

- Servicios Públicos Generales
- Defensa
- Orden Público y Seguridad
- Asuntos Económicos
- Protección del Medio Ambiente
- Vivienda y Servicios Comunitarios
- Salud
- Actividades Recreativas, Cultura y Religión
- Educación
- Igualdad de Género, Equidad y Protección Social
- *Clasificador de Organismos Financiadores*
 - Organismos Financiadores Internos
 - Organismos Financiadores Externos
- *Clasificador de Sectores Económicos*

CUADRO N° 5

Clasificador de sectores económicos

Código	Denominación	Sigla
01	Agropecuario	AGROP
02	Minero	MINER
03	Industria y Turismo	INDUS
04	Hidrocarburos	HIDRO
05	Energía	ENERG
06	Transportes	TRANS
07	Comunicaciones	COMUN
08	Salud y Seguridad Social	SALUD
09	Educación y Cultura	EDUCA
10	Saneamiento Básico	SANEA
11	Urbanismo y Vivienda	URBVIV
12	Recursos Hídricos	REC-H
13	Comercio y Finanzas	COMER
14	Administración General	AGUB
15	Justicia y Policía	JUST
16	Defensa Nacional	DEF

Código	Denominación	Sigla
17	Deuda Pública	DEUDA
19	Multisectorial	MULTI
20	Recursos Naturales y Medio Ambiente	RNMA

Fuente: Elaboración en base a lo dispuesto en la Resolución Ministerial N° 634 de 10 de julio de 2017.

- Clasificador Geográfico

CUADRO N° 6
Clasificador geográfico

Código	Denominación	Sigla
01	Chuquisaca	CHUQ
02	La Paz	LAP
03	Cochabamba	CBB
04	Oruro	ORU
05	Potosí	PTS
06	Tarija	TAR
07	Santa Cruz	SCZ
08	Beni	BEN
09	Pando	PAN

Fuente: Elaboración en base a lo dispuesto en la Resolución Ministerial N° 634 de 10 de julio de 2017.

5.2 CLASIFICADOR DE RECURSOS

— *Clasificador de recursos por rubros*

CUADRO N° 7
Clasificador presupuestario de recursos por rubros

Rubro	Descripción
11000	Ingresos de Operación
12000	Venta de Bienes y Servicios de las Administraciones Públicas
13000	Ingresos Por Impuestos
14000	Regalías
15000	Tasas, Derechos y Otros Ingresos
16000	Intereses y Otras Rentas de la Propiedad
17000	Contribuciones a la Seguridad Social

Rubro	Descripción
18000	Donaciones Corrientes
19000	Transferencias Corrientes
21000	Recursos Propios de Capital
22000	Donaciones de Capital
23000	Transferencias de Capital
31000	Venta de Acciones y Participaciones de Capital
32000	Recuperación de Préstamos a Corto Plazo
33000	Recuperación de Préstamos a Largo Plazo
34000	Venta de Títulos y Valores
35000	Disminución y Cobro de Activos Financieros
36000	Obtención de Préstamos Internos y de Fondos - Fideicomisos
37000	Obtención de Préstamos del Exterior
38000	Emisión de Títulos de Deuda
39000	Incremento de Otros Pasivos y Aportes de Capital

Fuente: Elaboración en base a lo dispuesto en la Resolución Ministerial N° 634 de 10 de julio de 2017.

A continuación se describen de forma genérica los rubros del presupuesto de recursos:

- *Ingresos de Operación*, son recursos percibidos por el conjunto de instituciones públicas provenientes de la venta de bienes y/o servicios que produce una entidad, en relación al objeto principal de su actividad.
- *Venta de Bienes y Servicios de las Administraciones Públicas*, comprenden los ingresos que perciben los Órganos del Estado Plurinacional, Entidades de Control y Defensa del Estado Plurinacional, Entidades Territoriales, Instituciones de Seguridad Social, Universidades Públicas e Instituciones Públicas Descentralizadas, por el arrendamiento de bienes inmuebles, equipos y maquinarias, así como por la venta de bienes y/o servicios.
- *Ingresos por Impuestos*, son los recursos que perciben el Tesoro General de la Nación y Entidades Territoriales Autónomas por concepto de impuestos en función al nivel competencial.
- *Regalías*, son aquellos recursos que por su naturaleza percibe el Estado Plurinacional, como por ejemplo; por la explotación de recursos naturales renovables y recursos naturales no renovables.
- *Tasas, Derechos y Otros Ingresos*, son aquellos recursos económicos provenientes de las contribuciones no impositivas originadas como contraprestación.

- *Intereses y Otras Rentas de la Propiedad*, recursos que se perciben producto del arrendamiento, intereses, dividendos y otros derechos de propiedad que se originan en favor de las instituciones públicas.
- *Contribuciones a la Seguridad Social*, son aquellos recursos que perciben las instituciones de seguridad social por concepto de aportes patronales y laborales entre otros, cuyo destino está previsto para la otorgación de prestaciones económicas y médicas del sistema contributivo de la seguridad social.
- *Transferencias Corrientes*, ingresos provenientes de entidades públicas como privadas destinados al gasto de funcionamiento.
- *Transferencias de Capital*, ingresos provenientes de entidades públicas como privadas destinados a financiar gastos de capital (formación de capital y/o adquisición de activos financieros).
- *Donaciones Corrientes*, corresponden a las percepciones que se realizan de naturaleza voluntaria –efectivo y/o especie sin contraprestación–, aplicable al gasto de funcionamiento.
- *Donaciones de Capital*⁸², ingresos provenientes tanto de entidades públicas como privadas destinados a gasto de capital.
- *Obtención de Préstamos Internos y de Fondos – Fideicomisos*, recursos provenientes de operaciones de crédito público de la administración pública no financiera. Incluye el financiamiento por afectaciones al TGN.
- *Obtención de Préstamos del Exterior*, recursos provenientes de operaciones de crédito público, con entidades financieras extranjeras.

Tratándose de entidades y empresas públicas del nivel central de gobierno, la captación de recursos debe mantenerse en la Cuenta Única del Tesoro, sean estos recursos de donación, crédito externo, recursos de contravalor u otros que provengan del exterior⁸³.
- *Recursos Propios de Capital*, ingresos provenientes por la disposición de bienes⁸⁴ tangibles (edificios, maquinaria y equipo, semovientes, tierras y terrenos y otros) o intangibles de propiedad de las entidades públicas.
- *Venta de Acciones y Participaciones de Capital*, ingresos provenientes de acciones y participaciones de capital registrados y puestos a la venta.

⁸² Resolución Ministerial N° 654, de 10 de julio de 2014 - Apoyo Presupuestario Sectorial, que describe el procedimiento para la inscripción de todos los recursos de Donación Externa.

⁸³ Decreto Supremo N° 1841, de 18 de diciembre de 2013 – Reglamento de Prestación de Operaciones y Servicios Financieros, art. 32.

⁸⁴ Decreto Supremo N° 0181, de 28 de junio de 2009 - Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios.

- *Venta de Títulos y Valores*, ingresos provenientes por la venta de títulos y valores registrados como Inversión Financiera y puestos a la venta.
 - *Emisión de Títulos de Deuda*, recursos generados por la emisión de títulos de deuda interna y externa tanto de corto plazo como de largo plazo garantizados con instrumentos de deuda, de acuerdo a normativa vigente.
 - *Recuperación de Préstamos de Corto Plazo*, comprenden aquellos préstamos otorgados debidamente registrados en la cuenta Concesión de Préstamos a Corto Plazo.
 - *Recuperación de Préstamos de Largo Plazo*, comprenden aquellos préstamos otorgados debidamente registrados en la cuenta Concesión de Préstamos a Largo Plazo, incluye las recuperaciones por afectaciones al TGN.
 - *Disminución y Cobro de Otros Activos Financieros*, corresponden a la recuperación de recursos devengados no cobrados en gestiones anteriores aplicados por las instituciones.
 - *Incremento de Otros Pasivos y Aportes de Capital*, son recursos de capital provenientes de los incrementos netos de saldos de la deuda a corto plazo y largo plazo. Su incremento debe ser calculado por las todas las entidades con excepción del Órgano Ejecutivo.
- *Clasificador de Fuentes de Financiamiento*

CUADRO N° 8

Clasificador de fuentes de financiamiento

Código	Denominación	Sigla
10	Tesoro General de la Nación	TGN
41	Transferencias	TGN. TRANSF-TGN
91	Préstamos	TGN. PREST-TGN
11	TGN. Otros Ingresos	TGN-OT
46	Transferencias TGN. Otros Ingresos	TRANSF-OTI
96	Préstamos TGN. Otros Ingresos	PREST-OTI
20	Recursos Específicos	RECESP
42	Transferencias de Recursos Específicos	TRANS-ESP
92	Préstamos de Recursos Específicos	PREST-ESP
70	Crédito Externo	CREDEX
43	Transferencias de Crédito Externo	TRANSF-CRE
93	Préstamos de Crédito Externo	PREST-CRE
80	Donación Externa	DON-EXT

Código	Denominación	Sigla
44	Transferencias de Donación Externa	TRANSF-DEXT
94	Préstamos de Donación Externa	PREST-DEXT
87	Donación Interna	DON-INT
47	Transferencia de Donación Interna	TRANSF-DINT
97	Préstamos de Donación Interna	PREST-DINT
90	Crédito Interno	CREDINT
45	Transferencias de Crédito Interno	TRANSF-CREI
95	Préstamos de Crédito Interno	PREST-CREI

Fuente: Elaboración en base a lo dispuesto en la Resolución Ministerial N° 634 de 10 de julio de 2017.

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

El presupuesto institucional, al constituirse en un parámetro que mide la eficiencia de la administración pública en un periodo fiscal, trabaja bajo el principio de la flexibilidad. Por consiguiente, contempla cambios, ajustes o modificaciones, intra institucionales o inter institucionales, al presupuesto inicialmente aprobado⁸⁵, permitiendo de esta manera superar las deficiencias –objetivos de gestión con afectación a las actividades programadas y/o actividades sin afectación a los objetivos– que impidan el cumplimiento del Programa de Operaciones.

Toda modificación presupuestaria debe contemplar un informe técnico y un informe legal y ser promovida mediante resolución administrativa para su registro, momento en el cual surte efecto legal, analizándose en ambos casos la factibilidad, la pertinencia, la legalidad, las causales y la instancia de aprobación, y el detalle de la modificación presupuestaria propiamente –las partidas presupuestarias a afectar–, las categorías programáticas, las Direcciones Administrativas y Unidades Ejecutoras, la fuente y organismo financiador, entre otros aspectos que permitan formalizar el registro en el SIGMA y/o SIGEP.

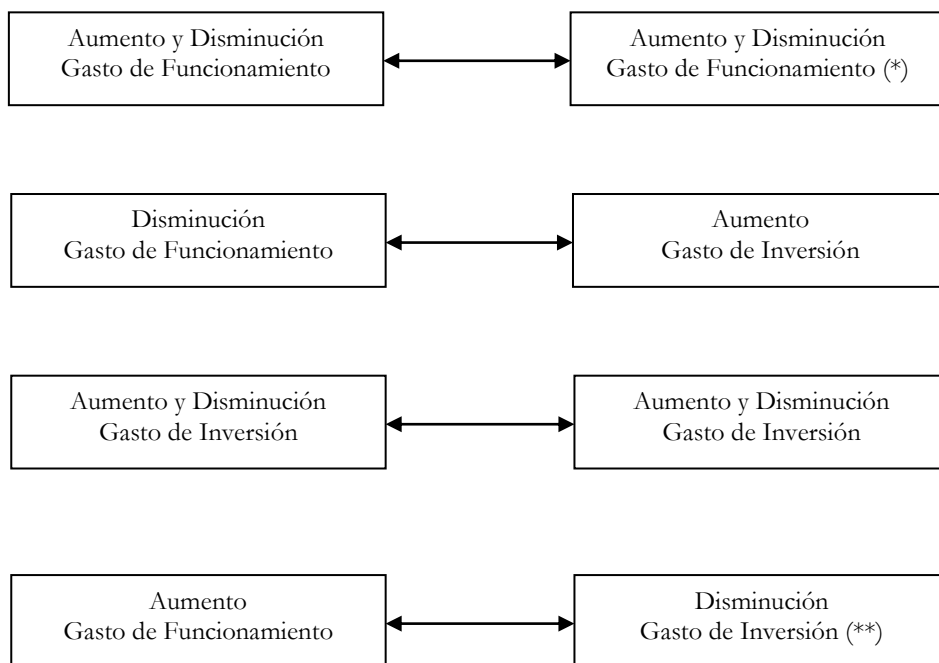
A continuación se describen de forma gráfica las modificaciones presupuestarias que pueden efectuarse en el conjunto de entidades públicas, enfatizando que las particularidades de cada una, dependiendo del tipo de entidad –institucional y/o territorial–, se describen en el reglamento de modificaciones presupuestarias y los lineamientos para cada gestión fiscal.

⁸⁵ Decreto Supremo N° 29881, de 07 de enero de 2009 – Reglamenta las Modificaciones Presupuestarias.

6.1. TIPOS DE MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

- a) *Presupuesto Adicional*, son aquellos recursos que incrementan el monto del presupuesto aprobado con Ley.
- b) *Trasposos Presupuestarios Interinstitucionales*, son transferencias entre entidades públicas, que permiten la contratación y pago de la deuda pública con instituciones creadas para ese fin, incluyendo la colocación de fideicomisos.
- c) *Trasposos Presupuestarios Intrainstitucionales*, son aquellas reasignaciones que se realizan al interior de una entidad, que no implican modificar el monto total del presupuesto.

GRÁFICO N° 7

Reglas ejecución presupuestaria

Fuente: Elaboración en base al D.S. N° 29881 de 07 de enero de 2009.

(*) Con excepción del grupo 10000 Servicios Personales del Clasificador por Objeto del Gasto. En este caso, se requiere ley de la república. Con excepción de aquellas modificaciones que resulten del incremento salarial decretado en forma anual.

(**) Está terminantemente prohibido la disminución de gasto de inversión para aumentar el gasto de funcionamiento, por consiguiente ese proceso no es aplicable. Incluyendo los trasposos de provisiones para proyectos de inversión inscritas en las partidas 57100 “Incremento en Caja y Bancos” y 75200 “Transferencias de Capital a Instituciones Privadas sin Fines de Lucro” a otros gastos. En cuyo caso, requiere autorización de la Asamblea Legislativa Plurinacional mediante ley.

Las entidades públicas que tienen asignación presupuestaria en la partida de gasto 57100 “Incremento de Caja y Bancos”, no pueden efectuar traspasos sin previa autorización expresa del Ministerio de Economía y Finanzas.

Es posible incorporar recursos adicionales a los presupuestos institucionales, siempre que los mismos sean efectuados por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, provenientes de las regalías, donaciones y créditos.

6.2. COMPETENCIAS PARA LA APROBACIÓN DE LAS MODIFICACIONES

De acuerdo al tipo de modificación presupuestaria y alcance que la misma tenga, de manera general se establecen las siguientes competencias²¹.

- a) *Ley del Estado Plurinacional de Bolivia*, sancionada por la Asamblea Legislativa y promulgada por el presidente del Estado, contempla el *presupuesto adicional* por incremento de recursos y gastos no declarados en el GGE, incluidos el incremento del total del grupo 10000 de servicios personales y el traspaso de gasto de inversión a otros gastos.

Se exceptúa la incorporación de recursos externos y de regalías, así como aquellos originados por el incremento salarial.

- b) *Decreto Supremo*, son aquellas reasignaciones que incorpora el MEFP, de forma directa en el SIGMA / SIGEP.
- c) *Resolución Bi Ministerial*, corresponde a las incorporaciones de recursos y gastos financiados por Donación y/o Crédito Externo concerniente al MEFP y al Ministerio de Planificación para el Desarrollo.
- d) *Resolución Ministerial emitidas por el MEFP*, corresponde al *presupuesto adicional* por concepto de regalías no incluidas en el PGE, los *traspasos interinstitucionales* y *traspasos intrainstitucionales*, tratándose de incremento en caja y bancos a otras partidas del gasto.
- e) *Resolución Administrativa del MEFP emitida por el Viceministerio de Presupuesto y Contaduría*, incluye *traspasos interinstitucionales* que permitan financiar el incremento salarial y servicios personales para las gobernaciones que permitan cubrir los requerimientos de salud y educación. Asimismo, los *traspasos intrainstitucionales* en el grupo 10000 que incrementen sueldos y personal eventual, independientemente la fuente de financiamiento, incluyendo los correspondientes a salud y educación de competencia de las gobernaciones financiados con recursos del TGN y las modificaciones en el presupuesto del TGN.
- f) *Resolución Administrativa del MEFP emitida por el Viceministerio de Tesoro y Crédito Público*, corresponde a *traspasos intrainstitucionales* concernientes al presupuesto de la deuda pública administrada por el TGN.

- g) *Resolución Administrativa del Ministerio de Planificación del Desarrollo, emitida por el Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo*, involucra los *traspasos intrainstitucionales* entre proyectos de inversión para cubrir la partida de personal eventual, sin afectación al monto total del grupo de servicios personales. De forma, autoriza *traspasos interinstitucionales* de cualquier tipo de gasto con recursos de contravalor entre entidades del sector público.
- h) *Resolución de la máxima instancia legalmente facultada en cada entidad del sector público o instancia ejecutiva delegada por esta*, comprende *presupuesto adicional* de recursos y gastos provenientes de las regalías no previstas en el PGE y las correspondientes a donaciones externas, cuyo registro e inscripción debe ser efectuado por el MEFP y el MPD en el PGE; *traspasos interinstitucionales* por transferencias que se otorgan a entidades públicas previstas en el PGE, incluyendo la concesión de préstamos siempre que tengan competencia para la colocación de fondos en fideicomiso y pago de deudas; y *traspasos intrainstitucionales* entre partidas de gasto de programas, así también los *traspasos* de proyectos de inversión, entre proyectos de inversión y al interior de proyectos de inversión. Por otra parte, se consideran también los *traspasos* por cambios de fuente de financiamiento y organismo financiador, siempre que no generen déficit fiscal y las modificaciones presupuestarias de ingresos corrientes por cambio en la estructura de recursos.

Bibliografía y normativa

- SAAVEDRA BEJARANO, Celín (2013): “Derecho Administrativo – Administración Pública: Fundamentos de la Administración Pública, Ley N° 1178 (SAFCO), Responsabilidad por la Función Pública”, El Original – San José.
- Constitución Política del Estado, de 07 de febrero de 2009.
- Ley N° 1178, 20 de julio de 1990 - de Administración y Control Gubernamentales.
- Ley N° 2042, 21 de diciembre de 1999 - de Administración Presupuestaria.
- Ley N° 2296, de 20 de diciembre de 2001 - del Gasto Municipal.
- Ley N° 031, de 17 de julio de 2010 - Marco de Autonomías.
- Ley N° 466, de 27 de diciembre de 2013 - Empresa Pública.
- Ley N° 650, del 15 de enero de 2015 - Agenda Patriótica.
- Ley N° 777, de 21 de enero de 2016 - Sistema de Planificación Integral del Estado.
- Ley N° 786 Plan de Desarrollo Económico y Social 2016 – 2020 de 09 de marzo de 2016.
- Ley N° 341, de 05 de febrero de 2013 - Ley de Participación y Control Social.
- Decreto Supremo N° 29881, de 17 de enero de 2009 - Reglamento de Modificaciones Presupuestarias.
- Resolución Bi-Ministerial N° 02, del 21 de julio de 2017 - Directrices Presupuestarias.

Decreto Supremo 181 Normas Básicas de Administración de Bienes y Servicios.

Resolución Suprema N° 225557, del 01 de diciembre de 2005 - Normas Básicas del Sistema de Programación de Operaciones.

Resolución Suprema N° 217055, de 20 de mayo de 1997 - Normas Básicas del Sistema de Organización Administrativa Sistema de Organización Administrativa.

Resolución Suprema No 225558, de 01 de diciembre de 2005 - Normas Básicas del Sistema de Presupuesto.

Resolución Ministerial N° 634, de 10 de julio de 2017 - Clasificador Presupuestario 2018.

Resolución Bi – Ministerial N° 02 de 21 de julio de 2017 - Directrices de Formulación Presupuestaria 2018.

Páginas consultadas:

<http://www.economiayfinanzas.gob.bo/>

<http://www.contraloria.gob.bo/>

<http://www.gacetaoficialdebolivia.gob.bo/>

Siglas

ALP: Asamblea Legislativa Plurinacional

AP: Administración Pública

CGE: Contraloría General del Estado

CPE: Constitución Política del Estado

FAM: Federación de Asociaciones Municipales de Bolivia

IASB: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

IDH: Impuesto Directo a los Hidrocarburos

MAE: Máxima Autoridad Ejecutiva

MEFP: Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

MPD: Ministerio de Planificación del Desarrollo

NAG: Normas Generales de Auditoría Gubernamental

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

PGDES: Plan General de Desarrollo Económico y Social

PDES: Plan de Desarrollo Económico y Social

PGE: Presupuesto General del Estado

POA: Programa Operativo Anual

SAFCO: Sistemas de Administración Financiera y Control

SIAF: Sistema de Información de Activos Fijos

SICOES: Sistema de Contrataciones Estatales

SIGEP: Sistema de Gestión Pública

SIGMA: Sistema Integrado de Gestión y Modernización Administrativa

SINCOM: Sistema Integrado de Contabilidad

SISIN WEB: Sistema de Información sobre Inversiones

SPIE: Sistema de Planificación Integral del Estado

TGN: Tesoro General de la Nación

UAI: Unidades de Auditoría Interna

Tema 2

LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

SUMARIO

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO. 1.1. Introducción. 1.2. Estructura normativa y técnica. 1.3. Ciclo presupuestario en la ejecución del presupuesto. 2. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 2.1. La recaudación. 2.2. La administración de recursos. 2.3. Operaciones financieras. 2.4. Planificación y administración de la deuda pública. 3. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS. 3.1. La programación financiera y calendarización de pagos. 3.2. Procedimiento de pago de las obligaciones. 4. LA CONTABILIDAD PÚBLICA. 5. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. NORMATIVA.

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO

1.1. INTRODUCCIÓN

La ejecución del presupuesto institucional comprende procesos y procedimientos administrativos que permiten la captación de recursos, la programación de pagos, y el registro de los ajustes –registros presupuestales–, financieros y patrimoniales –registros contables–, para que las unidades ejecutoras puedan producir bienes y prestar servicios oportunamente. No obstante, es preciso manifestar que los procedimientos de ajustes fueron expuestos en el capítulo referido a la presupuestación, motivo por el cual en el presente capítulo, se dará mayor énfasis a los procedimientos para la captación de los recursos y los procedimientos para la programación y el pago de las obligaciones.

Cabe señalar que la Administración Pública independientemente al tipo de entidad que se trate; es decir, entidades públicas centralizadas, entidades públicas descentralizadas entre las que se encuentran entidades con autonomía territorial, entidades con autonomía institucional, y las entidades autárquicas, así también aquellas entidades públicas desconcentradas, tienen como marco normativo referencial para la aplicación de los recursos económicos; a la Constitución Política del Estado⁸⁶, la Ley de Administración Presupuestaria, así como la Ley de Administración y Control Gubernamen-

⁸⁶ Constitución Política del Estado, vigente a partir del 7 de febrero de 2009.

tales, esta última norma, se ejecuta por medio de sistemas que trabajan de forma interrelacionada en lo concerniente a la programación, organización, ejecución y control, que de manera sucinta se describe a continuación:

- a) Sistemas que permiten la programación y la organización, explicados de manera general e integral en el capítulo de presupuestación.
 - *Sistema de Programación de Operaciones*⁸⁷, permite fijar los objetivos y planes a corto y mediano plazo en función a los planes y políticas gubernamentales a largo plazo con la finalidad de alcanzar resultados previstos por cada entidad.
 - *Sistema de Organización Administrativa*⁸⁸, permite definir la estructura organizacional del sector público, estableciendo relaciones de autoridad –lineal, funcional y de staff– entre otros aspectos, lo que permite el funcionamiento ordenado y con niveles de responsabilidad por unidad organizacional en todas las instituciones.
 - *Sistema de Presupuestos*⁸⁹, en función a las políticas gubernamentales reflejadas en los planes de desarrollo, permite cuantificar los montos y fuentes de los recursos financieros que cada entidad requiere para la ejecución del programa operativo anual.

- b) Un segundo grupo de sistemas, lo conforman aquellos que permiten la ejecución de los recursos públicos declarados y debidamente aprobados⁹⁰—ingresos y gastos— que de manera introductoria se describen a continuación.
 - *Sistema de Administración de Personal*⁹¹, establece los procedimientos para la determinación de puestos, así como los mecanismos de ingreso, permanencia y retiro de los recursos humanos en la administración pública; es decir, determina la estructura de personal en base a los lineamientos descritos en la estructura organizacional de cada entidad.

⁸⁷ Sistema de Programación de Operaciones aprobado con Resolución Suprema N° 225557 de 01 de diciembre de 2005.

⁸⁸ Sistema de Organización Administrativa aprobado con Resolución Suprema N° 217055 de 20 de mayo de 1997.

⁸⁹ Sistema de Presupuestos ha sido aprobado con Resolución Suprema N° 225558 de 01 de diciembre de 2005.

⁹⁰ Conforme establece la Ley N° 2042 de Administración Presupuestaria de 21 de diciembre de 1999, establece en su artículo 5:

“Las entidades públicas no podrán comprometer ni ejecutar gasto alguno con cargo a recursos no declarados en sus presupuestos aprobados”.

⁹¹ Sistema de Administración de Personal aprobado con Decreto Supremo N° 26115 de 16 de marzo de 2001.

De igual manera, en función a las fichas de personal y en el inventario, se establece la estructura orgánica y salarial –planilla presupuestaria-, lo que permite su incorporación en la formulación del presupuesto.

Una vez aprobado el presupuesto institucional, en forma mensual, la unidad administrativa realiza el registro de la imputación presupuestaria -acreedores e importes-, en las etapas de preventivo, compromiso y devengado y se elabora el asiento de partida doble en la contabilidad.

De igual forma, una vez instruido el pago, se genera la orden de transferencia al Banco pagador; consiguientemente, se registra la ejecución del presupuesto en el momento del pagado y se elabora el asiento de partida doble en la contabilidad.

- *Sistema de Administración de Bienes y Servicios*⁹², determina a nivel técnico – jurídico los procedimientos para la contratación de bienes y servicios, el manejo y la disposición de bienes.

Con relación a las contrataciones, corresponde señalar que según su finalidad adquieren matices diferentes, como por ejemplo: en el caso de los bienes, interesa fundamentalmente la calidad y el precio, tratándose de la contratación de una obra pública, interesa la capacidad técnica y económica de los contratistas, ya que ambas garantizaran la ejecución en condiciones satisfactorias de tiempo y costo; no obstante, para la contratación de consultorías los factores dominantes, resultan ser la calidad y la capacidad técnica, tanto en los recursos individuales como los equipos de trabajo de los oferentes.

Es así, que en función a la cantidad y tipo de compra que ejecuta la administración pública, dentro de los límites mínimo y máximo, sirven para determinar las modalidades de contratación, siendo el procedimiento de ejecución del gasto el siguiente procedimiento: 1.- Solicitud de Compras y Contrataciones. 2.- Proceso de Compra. 3.- Adjudicación. 4.- Entrega del bien, servicio u obra. 5.- Pago de la obligación.

- *Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada*⁹³, denominada así por que incorpora transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales de forma oportuna, confiable en un sistema común y cuya expresión se la realiza en

⁹² Sistema de Administración de Bienes y Servicios aprobado con Decreto Supremo N° 0181 de 28 de junio de 2009, con modificaciones parciales que se reflejan en el Decreto Supremo N° 956 de 10 de agosto de 2011, Decreto Supremo N° 843 de 13 de abril de 2011, Decreto Supremo N° 778 de 26 de enero de 2011, Decreto Supremo N° 2439 de 08 de julio de 2015 y Decreto Supremo N° 2753 de 01 de mayo de 2016.

⁹³ Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada aprobada con Resolución Suprema N° 222957 de 4 de marzo de 2005.

términos monetarios –datos financieros y no financieros–, lo que permite a la administración contar con información útil para la toma de decisiones.

- *Sistema de Tesorería y Crédito Público*⁹⁴, permite la recaudación y la administración de los recursos –efectivo, donación y endeudamiento 9 y 10) –, para que en función a ello, se pueda programar las obligaciones procediendo al pago de las mismas en función al presupuesto aprobado.
- c) Por último, se hace referencia al Control como mecanismo retro-alimentador, cuyo propósito es identificar y reconducir oportunamente las desviaciones, mismas que serán descritas en el capítulo pertinente.
 - *Sistema de Control Gubernamental*⁹⁵, establece los procedimientos que permiten verificar, si los recursos públicos están siendo administrados de forma adecuada, además de permitir conocer si la información generada durante un determinado ejercicio fiscal es o no confiable. Por consiguiente, es un instrumento que establece los procedimientos para la rendición de cuentas, mejorando en consecuencia la eficiencia, eficacia, transparencia, etc.

1.2. ESTRUCTURA NORMATIVA Y TÉCNICA

Las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, establece la siguiente jerarquía normativa y técnica para el sector público.

- *Estructura Normativa*; conformada por la Constitución Política del Estado, las leyes, decretos, resoluciones supremas y ministeriales, etc.
- *Estructura Técnica*; conformada por las normas básicas y principios de contabilidad integrada y sus respectiva interpretación emitida por la Contraloría General del Estado (CGE), Manuales, instructivos y guías de contabilidad elaboradas por la CGE, Manual de Contabilidad elaborada por cada entidad.

1.3. CICLO PRESUPUESTARIO EN LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO

De forma concreta a continuación se expone el ciclo presupuestario en la fase de ejecución.

- *Formulación*, cada entidad debe formular el anteproyecto de presupuesto y programa operativo anual, priorizando sus requerimientos a partir de los planes de desarrollo a largo y medio plazo, estableciendo los montos y fuentes de los recursos financieros, asignando los requerimientos monetarios de la programación de operaciones.

⁹⁴ Sistema de Tesorería aprobado con Resolución Suprema N° 218056 de 30 de junio de 1997 y Sistema de Crédito Público aprobado con Resolución Suprema N° 218041 de 29 de julio de 1997.

⁹⁵ Sistema de Control Gubernamental a cargo de la Contraloría General del Estado.

De ahí, que el presupuesto expresa objetivos y metas concretas a alcanzar en un período determinado, incorporando la totalidad de las rentas –ingresos- y de los gastos públicos, cualquiera sea su naturaleza, origen o destino.

- *Modificaciones*, durante la ejecución del presupuesto se coordina y tramita las modificaciones Intrainstitucionales, Interinstitucionales e Incorporación de Recursos Adicionales no consignados en el presupuesto -instrumento que es aprobado en forma anual por la Asamblea Legislativa Plurianual-.

Por otra parte, la programación e incorporación de recursos adicionales en el presupuesto procura el cumplimiento de objetivos y metas propuestas en la formulación.

- *Ejecución (Interfase)*, de manera conjunta a los sistemas que permiten la programación de operaciones; el Sistema de Tesorería, también tiene la responsabilidad de Programar la Ejecución Financiera del Presupuesto, en ese entendido, la ejecución del presupuesto debe compatibilizar la disposición temporal de los recursos financieros vinculando a los restantes instrumentos de la política económica de corto plazo, de tal forma que la ejecución será programada, considerando los objetivos y metas propuestas en el presupuesto plurianual y de manera particular en el presupuesto anual, especialmente la disponibilidad de caja y bancos, logrando un sistema eficiente de pagos y alcanzar economías derivadas de menores costos.
- *Evaluación Financiera*, el sistema de presupuestos finalmente permite evaluar financieramente el comportamiento presupuestario por períodos o anualmente, midiendo el grado de cumplimiento de los objetivos y metas, que se van logrando, con el fin de hacer ajustes durante el período vigente, determinándose a la vez directivas de formulación para el siguiente año.

2. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

El procedimiento para la captación de los recursos públicos involucra dos etapas; la primera, abarca los procedimientos para la recaudación y la segunda, las funciones y actividades relativas a la administración de los recursos públicos a partir de la programación –registro contable y presupuestario-, de tal forma que se puedan honrar oportunamente los compromisos adquiridos. En consecuencia, se refiere al Sistema de Tesorería⁹⁶, cuyo alcance involucra al conjunto de las entidades del sector público.

⁹⁶ Sistema de Tesorería, Resolución Ministerial N° 218056 del 30 de julio de 1997.

2.1. LA RECAUDACIÓN

La Administración Pública puede utilizar las siguientes aplicaciones –fuentes de financiamiento–, para la programación del flujo financiero que permita cubrir sus obligaciones.

- Tesoro General de la Nación TGN.
- Transferencia TGN.
- Ingresos.
- Préstamos TGN. Otros Ingresos.
- Recursos Específicos.
- Transferencias de Recursos Específicos.
- Préstamos de Recursos Específicos.
- Crédito Externo.
- Transferencias de Crédito Externo.
- Préstamos de Crédito Externo.
- Donación Externa.
- Transferencia de Donación Externa.
- Préstamos de Donación Externa.
- Donación Interna.
- Transferencia de Donación Interna.
- Préstamos de Donación Interna.
- Crédito Interno.
- Transferencias de Crédito Interno.
- Préstamos de Crédito Interno.

De manera general, se refiere a la captación de ingresos tributarios, ingresos no tributarios, crédito público a corto y largo plazo, donaciones –especie y efectivo–, participación en regalías, transferencias interinstitucionales –donaciones, créditos y efectivo–, venta de bienes y servicios, recuperación de préstamos de corto y largo plazo y otros recursos públicos –recursos de contravalor, etc.–

2.2. LA ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS

Comprende los procedimientos, las actividades y las funciones que permiten facilitar el control de los movimientos –ingresos y egresos– de forma centralizada en una sola cuenta que facilite la programación por medio de pronósticos sobre ingresos y egresos en función a fechas de percepción de tal forma que permita la ejecución de los flujos financieros para el pago de las obligaciones.

La administración adecuada de los recursos públicos, permite como ya se había señalado la recaudación centralizada de los ingresos promoviendo la centralización de las cuentas fiscales en un cuenta única y el manejo de libretas de sistema, que permite el control por apertura programática, fuente de financiamiento y organismo financiero, en función a la programación cuantitativa que se hubiera realizado, en definitiva permite realizar la conciliación bancaria en la tesorería respectiva.

Por otra parte, el control de los recursos económicos generados en la administración pública por libreta permite conocer el grado de liquidez –disponibilidad real– que tiene una determinada entidad para hacer frente a sus obligaciones teniendo como base la proyección de ingresos y egresos de corto y largo plazo, de tal forma que permita procesar los pagos.

Cabe señalar, que todo ingreso y egreso de recursos debe registrarse contablemente en el sistema de información financiera respectiva, independientemente a la fuente de financiamiento que la origine, ejecutando en consecuencia el presupuesto aprobado⁹⁷, en ese ámbito, de acuerdo al Sistema de Contabilidad Integrada⁹⁸, involucra los siguientes registros.

- *Estimación presupuestaria*, incorpora los importes descritos en el presupuesto de recursos por rubros aprobado para cada gestión fiscal. Es decir, se constituyen en el momento de aprobación del presupuesto de los recursos que una determinada entidad estima percibir en un periodo para financiar el presupuesto de gastos, siendo su registro únicamente de carácter indicativo, a excepción de la deuda pública cuyo registro es de carácter limitativo.
- *Devengado de recursos*, es el registro objetivo del derecho que tienen terceros por la venta de bienes y/o servicios principalmente, sin perjuicio de otros conceptos. Por tanto, implica una modificación cualitativa y cuantitativa en la composición del patrimonio en cada entidad del sector público, a partir de las incidencias económicas y financieras que se produzcan; consiguientemente, se constituye en el momento que registra la ejecución financiera del presupuesto de ingresos.

⁹⁷ Nuevamente es importante manifestar que el Estado no reconoce los recursos utilizados y que estos no estuviesen programados y debidamente aprobados en el presupuesto institucional que corresponda, conforme señala el artículo 5 de la Ley N° 2042 de Administración Presupuestaria.

⁹⁸ Sistema de Contabilidad Integrada, aprobada con Resolución Suprema N° 222957 de 4 de marzo de 2005.

Para el registro del devengado de recursos intervienen los siguientes pasos: 1.- Identificación del deudor o contribuyente. 2.- Determinación del importe a cobrar. 3.- Registro de las operaciones con suficientes documentos de respaldo –contratos, autorizaciones escritas y otros que demuestren legalmente el derecho de cobro. 5.- Identificación del medio de percepción. Consecuentemente, se produce la ejecución del presupuesto, que por lo general se registra en forma simultánea al percibido, instante en el que se genera el asiento de partida doble de la contabilidad patrimonial.

- *Percibido (ingresado o recaudado)*, de manera general consolida el registro del ingreso de recursos, que pueden ser en efectivo, aquellos que ingresan en caja, depósitos en banco -Cuenta Única-, cheques, transferencias y en aquellos casos en los que, las transacciones son en especie o valores, se produce cuando los mismos son recepcionadas por un servidor público dependiente del área de tesorería. En ambos casos, se produce el registro de partida doble.

2.3. OPERACIONES FINANCIERAS

Comprende operaciones relativas a la captación y administración de recursos financieros, obtenidos por la vía del endeudamiento –crédito interno o externo – a corto y largo plazo, contemplados en el Presupuesto General de la Nación, y destinados principalmente al financiamiento de inversiones, de gastos del sector público deficitario, permite cubrir desequilibrios financieros temporales, que presente una determinada entidad en el ejercicio fiscal, o en su caso viabiliza la atención en casos de emergencia. Por consiguiente, las operaciones financieras están compuestas por la planificación y la administración de la deuda pública de corto o largo plazo.

2.4. PLANIFICACIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE LA DEUDA PÚBLICA

Corresponde a la aplicación de la política crediticia a partir de un análisis de la sostenibilidad –capacidad económica y su estado patrimonial– y la disponibilidad del presupuesto para hacer frente gastos adicionales en correspondencia con la política fiscal, monetaria y financiera del Estado, dando viabilidad a la estrategia de endeudamiento público a cargo del MEFP como órgano rector, instancia que determina cuales las condiciones financieras sobre las que se sujetarán este tipo de operaciones, así como los límites financieros del endeudamiento determinada en el Presupuesto General de la Nación.

El objeto de contraer un crédito como ya se hizo mención es para cubrir principalmente al financiamiento de inversiones, de gastos del sector público deficitario – utilizarlos como contraparte de proyectos de inversión pública–, permite cubrir desequilibrios financieros temporales que presente una determinada entidad en el ejercicio fiscal, o en su caso viabiliza la atención en casos de emergencia.

El crédito público se viabiliza previa a la negociación⁹⁹ de las condiciones del préstamo y cuadro de amortizaciones, independientemente si el mismo es, interno o externo, a corto o largo plazo, en estos casos las instituciones ser registradas para el seguimiento y evaluación por la unidad especializada a dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, instancia que administra la deuda utilizando el Sistema de Gestión y Administración de la Deuda a cargo del Banco Central de Bolivia, con la finalidad de verificar la exactitud y confiabilidad de la información, fomentar la eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las políticas y estrategias de endeudamiento y con carácter prioritario, verificar el cumplimiento de los procedimientos y normativa vigente en el territorio nacional como medida preventiva y en caso aplicar medidas correctivas y/o sanciones correspondientes.

Por su parte la Administración de la Deuda Pública tiene por objetivo resguardar el cumplimiento del principio de la eficiencia; es decir, que las operaciones sean ejecutadas en las condiciones y plazos más convenientes para el Estado, verificando que los recursos sean destinados en los fines por los cuales se contrataron, de tal forma que la amortización del capital¹⁰⁰ que fueron convenidos estén plenamente justificados.

3. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

3.1. LA PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

La programación del flujo financiero y ejecución presupuestaria en las entidades del sector público, constituye un conjunto de elementos –actividades y procedimientos- que tienen como objetivo prever conocer la disponibilidad financiera real, para el cumplimiento oportuno de las obligaciones contraídas por la Administración Pública, a partir de la proyección de flujos financieros que se pretenden percibir en un determinado periodo fiscal. No obstante, la proyección temporal en la ejecución de recursos que puede ser: anual, mensual, semanal y diario, permitiendo el control de saldos reales a partir del siguiente procedimiento.

- Elaborar la proyección de los flujos financieros de egresos en base a un análisis de los flujos financieros históricos y de las conciliaciones bancarias.

⁹⁹ Las entidades del sector público, deben llevar el proceso de negociación de acuerdo a las previsiones establecidas el artículo 108 de la Ley N° 031 Ley Marco de Autonomías de 17 de julio de 2010 tratándose de entidades con autonomía territorial en correspondencia con las atribuciones conferidas en el artículo 56 del Decreto Supremo N° 29894 Estructura Organizativa del Órgano Ejecutivo del Estado Plurinacional, de 7 de febrero de 2009 y para el resto de entidades, conforme establece las Normas Básicas del Sistema de Crédito Público aprobado con Resolución Suprema N° 218041 de 29 de julio de 1997.

¹⁰⁰ En base a la programación de pagos generados y la proyección del servicio de la deuda por el rescate o redención de títulos valor o por el reconocimiento de la deuda, en todos los casos estos recursos también se encuentran presupuestados.

- Programar, aprobar y asignar los recursos, en función a la disponibilidad financiera, en base al presupuesto aprobado y la proyección de ingresos determinada.
- Autorizar y procesar el pago de obligaciones contra la cuenta única de la tesorería correspondiente, debiendo proceder al registro contable respectivo, independientemente a la fuente de financiamiento que se afecte y siempre que haya sido declarado en el presupuesto, incluyendo los recursos comprometidos del Tesoro General de la Nación.
- Realizar el seguimiento y control del flujo financiero a nivel institucional.

3.2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES

Los procesos y procedimientos administrativos, para el uso de recursos públicos, comprende el establecimiento de un programa para la ejecución del presupuesto, que involucra la programación periódica de gastos, su compatibilización con el flujo de disponibilidades y el ajuste de la ejecución del gasto, identificando las fuentes de financiamiento, partidas de gasto y cronogramas de desembolso en función a las percepciones, de tal forma que las obligaciones a devengar no supere la disponibilidad efectiva de fondos. Por consiguiente, se desarrollen las actividades previstas en el programa operativo anual.

Uno de los instrumentos operativos que acompaña al programa operativo anual y presupuesto institucional, es el programa anual de contrataciones, que las entidades del sector público debe efectuar al inicio de cada gestión fiscal, constituyéndose en un documento que registra todas las contrataciones de bienes y servicios que requiere la administración pública para el cumplimiento de sus objetivos, y que debe ser publicado en la gaceta oficial de convocatorias diseñado en el Sistema de Información de Contrataciones Estatales¹⁰¹.

Es así, que para la ejecución del programa operativo anual y presupuesto institucional, a excepción de la contratación de servicios personales¹⁰² se aplican las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios¹⁰³, cuyo objetivo es fijar

¹⁰¹ El Sistema de Información de Contrataciones Estatales (SICOES), es el sistema oficial de publicación y difusión de información de los procesos de contratación de las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia, establecido y administrado por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

¹⁰² Grupo 10000 “Servicios Personales” del Clasificador por Objeto del Gasto; toda vez, que la contratación de recursos humanos –servidores públicos– en relación de dependencia, obedecen al procedimiento descrito en las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal.

¹⁰³ Sistema de Administración de Bienes y Servicios aprobado con Decreto Supremo N° 0181 de 28 de junio de 2009, con modificaciones parciales que se reflejan en el Decreto Supremo N° 956 de 10 de agosto de 2011, Decreto Supremo N° 843 de 13 de abril de 2011, Decreto Supremo N° 778 de 26 de enero de 2011, Decreto Supremo N° 2439 de 08 de julio de 2015 y Decreto Supremo N° 2753 de 01 de mayo de 2016.

los procedimientos para la contratación de bienes y servicios, establecer los procedimientos para la administración de los bienes y finalmente determinar los procesos para la disposición de los bienes de uso institucional, cuando estos no son utilizados por la entidad pública.

Si en la ejecución se advierten que los recursos obtenidos no alcancen los niveles programados y presupuestados, se deben ajustar reduciendo el gasto a las disponibilidades efectivas con el propósito de no generar deuda¹⁰⁴.

4. LA CONTABILIDAD PÚBLICA

La contabilidad pública, está regulada principalmente por el Sistema de Contabilidad Integrada¹⁰⁵ y tiene como objetivo, permitir el registro en un sistema común las transacciones, presupuestarias, económicas - financieras y patrimoniales del sector público, que afecte el patrimonio de las instituciones públicas, constituyéndose en el único medio oficial de procesamiento y registro de la información generada a través de sistemas informáticos vigentes –Sistema Integrado de Gestión y Modernización¹⁰⁶ y Sistema Gestión Pública¹⁰⁷–, que se constituyen en medios probatorios con efectos jurídicos al ser sistemas de uso obligatorio en el territorio nacional.

El registro de *transacciones presupuestarias*, captura las operaciones con incidencia económico – financiera, con la finalidad de mostrar la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos, de permitir al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas evaluar la gestión presupuestaria, agregando y consolidando dicha información con el resto de

¹⁰⁴ Al respecto, el artículo 10 de la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales de 20 de julio de 1990, determina: “Previamente exigirá la disponibilidad de los fondos que compromete o definirá las condiciones de financiamiento requeridas”, lo que significa, que no es suficiente contar con la programación del gasto en el presupuesto, sino que también se tiene que contar con la disponibilidad efectiva de los recursos.

¹⁰⁵ Resolución Suprema N° 222957 de 04 de marzo de 2005, Sistema de Contabilidad Integrada que permite el registro de las transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales.

¹⁰⁶ El Sistema Integrado de Gestión y Modernización Administrativa – SIGMA, es un programa a cargo de la Dirección General de Sistemas de Gestión de Información Fiscal dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, ha sido desarrollado, orientado a instrumentar los sistemas que regula la Ley 1178 de Administración y Control Gubernamentales, articulando y operativizando los preceptos de centralización normativa, descentralización operativa e integración de sistemas. Aprobado mediante Decreto Supremo N° 25875 de fecha 18 de agosto de 2000, compuesto por los sistemas de presupuestos, contabilidad, tesorería, crédito público, compras y contrataciones, manejo y disposición de bienes y administración de personal, para su implantación con carácter obligatorio en todas las entidades del sector público.

¹⁰⁷ El Sistema de Gestión Pública - SIGEP, ha sido desarrollado por la Dirección General de Sistemas de Gestión de información Fiscal, dependiente del Viceministerio de Presupuestos y Contabilidad Fiscal, con el objetivo de reemplazar e integrar paulatinamente al SIGMA, SICOES y SINCOM, encontrándose en etapa de implementación y producción.

las entidades del sector público, de tal forma que posibilite el control del cumplimiento del presupuesto, sus resultados y su programación.

El registro de *transacciones patrimoniales*, comprende las transacciones que afecten cuentas del activo, pasivo, patrimonio y resultado, con la finalidad de contar con información sobre la posición financiera y sus cambios, el resultado de sus operaciones y los cambios en el patrimonio neto.

El registro de *transacciones financieras*, registra las operaciones de efectivo o equivalentes a través de caja o cuentas bancarias, aspecto que permite programar y administrar los flujos de fondos y producir información sobre las operaciones efectivas de caja y bancos.

Es así que el sistema de contabilidad en el ámbito gubernamental, para su funcionamiento debe cumplir los principios contables de:

- *Equidad*, principio básico que orienta el accionar de los responsables del Sistema de Contabilidad Integrada, posibilitando que el registro, evaluación y exposición de las transacciones financieras, patrimoniales y presupuestales sean imparciales.

Asimismo, se tienen principios que condiciona el funcionamiento –hechos económicos y financieros– del Sistema de Contabilidad Integrada, como ser:

- *Legalidad*, determina que el registro de las transacciones sea previo cumplimiento normativo.

Expone de manera taxativa que ante la concurrencia de colisión normativa y técnica, prevalece la norma, exponiéndose lo acontecido en notas a los estados financieros.

- *Universalidad, Integridad y Unidad*, principios que registran transacciones financieras, patrimoniales y presupuestarias, independientemente a su naturaleza, en un sistema único, común, oportuno, confiable para permitir obtener información útil –representativa, verificable y coherente–, para la toma de decisiones. En el caso concreto de la administración pública boliviana, se trata del Sistema de Gestión Pública y Sistema Integrado de Gestión y Modernización Administrativa.

- *Devengado -Devengado de Recursos, Devengado de Gastos-*, principio que permite determinar en un periodo fiscal, el resultado económico y su impacto en el patrimonio.

El registro del devengado se produce en el momento que ocurre el hecho que determina el origen y queda perfeccionado independientemente si se trata de un cobro o un pago.

Tratándose del registro de recursos, se perfecciona en el momento que se produce la relación jurídica entre la entidad pública –nace el derecho de co-

bro— y el terceros —nace la obligación de pago—. Sin embargo, es preciso manifestar dos excepciones: Tratándose de ingresos tributarios, únicamente deben registrarse cuando se tienen certidumbre de su percepción y tratándose de recursos provenientes de coparticipación tributaria, no se deben registrarse a menos, de percibir efectivamente estos ingresos.

Por otra parte, el devengado de gastos como se ha manifestado en forma reiterada, se produce en el momento que se genera la obligación de pago; es decir, en la entrega de bienes y/o servicios adquiridos por una determinada entidad pública; consecuentemente, su registro involucra la integración de ejecución presupuestaria y patrimonial

- *Equilibrio presupuestario*, a excepción de la metodología que utiliza la administración central, que origina una diferencia entre los recursos y los gastos que dan lugar al resultado presupuestario, el conjunto de entidades públicas utiliza la metodología de registros equilibrados —ingresos iguales a los gastos—.

De la misma manera, se tienen principios que se establecen el objeto de medición del Sistema de Contabilidad Integrada:

- *Ente*, refiere a un organismo de la administración pública —descrito en el clasificador institucional—, con personería jurídica propia, responsable según su competencia asignada al logro de su programación de operaciones, para lo cual administra los recursos asignados en el Presupuesto General del Estado. Por tanto, produce estados contables, a describirse en el punto correspondiente.
- *Bienes Económicos*, referido a los bienes susceptibles a ser valuados en términos monetarios —bienes tangibles e intangibles—, diferenciándose dos tipos de bienes. 1.- Bienes de Dominio Privado o Institucional, cuyo valor corresponde al patrimonio de cada entidad; como ser, terrenos, edificios, etc. 2.- Bienes de Dominio Público, constituyen en activos de la entidad a cargo de su ejecución y hasta su conclusión, en forma posterior son dados de baja con registro en cuentas de orden para custodia o administración por la entidad a la que se encargue su mantenimiento.
- *Entidad en Marcha*, refiere a que las entidades públicas operan indefinidamente a menos que por norma expresa, ocurra lo contrario, lo que da lugar que las transacciones puedan registrarse en el medio y largo plazo, lo que permitirá alcanzar sus objetivos haciendo frente a sus obligaciones.

De igual forma, se cuentan con principios que determinan periodos y medidas de valuación del Sistema de Contabilidad Integrada:

- *Ejercicio*, constituye el periodo -01 de enero al 31 de diciembre¹⁰⁸-, en el que una entidad pública determinada registra las operaciones y mide los resultados económicos, de ejecución presupuestaria –ingresos y gastos– y la situación financiera de tesorería en función a la programación.
- *Moneda de Cuenta o unidad monetaria*, se refiere a la moneda de curso legal vigente en Bolivia, pudiendo mostrarse la información financiera, presupuestaria y patrimonial en moneda de curso legal distinta, según se requiera en función al tipo de cambio que determine el Banco Central de Bolivia en el momento de materialización de las operaciones.
- *Uniformidad*, determina que las políticas, métodos, procedimientos adoptados por las entidades públicas, para el registro de las operaciones deben ser consistentes y ser flexibles, respetando en todo momento la variación en las estructuras de medición para facilitar la compatibilidad entre uno y otro periodo.
- *Objetividad*, referido al registro libre de prejuicios de los activos, pasivos, reflejando oportunamente cada acontecimiento con incidencia económica – financiera, de forma transparente para su lectura y verificación por terceros.
- *Prudencia*, los ingresos y gastos no se deben subestimar, ni sobrestimar, ni anticiparse ni diferirse. En todo caso deberá registrarse únicamente los recursos devengados en un periodo determinado, lo que no ocurre tratándose de gastos, que deben registrarse no solo aquellas operaciones devengadas sino también aquellos que impliquen riesgo previsible de pérdida eventual cuyo origen se deba al periodo actual o anteriores al de su registro.
- *Valuación al Costo*, referente al valor del costo de adquisición y/o construcción, tratándose de proyectos de inversión pública - incluidos aquellos gastos incidentales– siendo este el criterio básico para su registro en el momento de su incorporación como activo. No afecta este principio, la re expresión por efecto de la inflación que pueda producirse tratándose de registros de activos en moneda extranjera, por el mantenimiento de valor.
- *Importancia Relativa o Significatividad*, a este respecto, no existe una norma en el ámbito público que determine el valor o monto que pueda entenderse como significativo al momento de exponer un hecho económico – financiero en el patrimonio o en los resultados, sino el criterio a partir del impacto que tenga sobre el valor de los derechos y las obligaciones –activos y pasivos– que afecten precisamente el valor del patrimonio o de los resultados.

Finalmente, se cuenta con el principio que define los requisitos mínimos de revelación o exposición de la información, como es:

¹⁰⁸ Ley N° 2042 de Administración Presupuestaria, en vigor desde el 21 de diciembre de 1999.

- *Exposición*, un principio que permite exponer la información básica y complementaria de la situación presupuestaria, financiera y patrimonial, lo que permite interpretar adecuadamente sus resultados. Asimismo, prevé que las contingencias u otras operaciones que no puedan adecuarse normativa y técnicamente, deben ser expuestas en notas a los estados financieros.

Es así, que la gestión de los recursos y gastos públicos se materializa por la ejecución del programa operativo anual y presupuesto institucional a cargo de las unidades administrativas, que son responsables del logro de los objetivos y metas previamente establecidos en cada entidad del sector público.

A nivel central se encuentra administrado por la Dirección General de Contabilidad Fiscal, instancia encargada del registro, análisis y recopilación de la ejecución presupuestaria del nivel central de forma tal que emite los Estados Financieros consolidados como único Ente Contable del sector público.

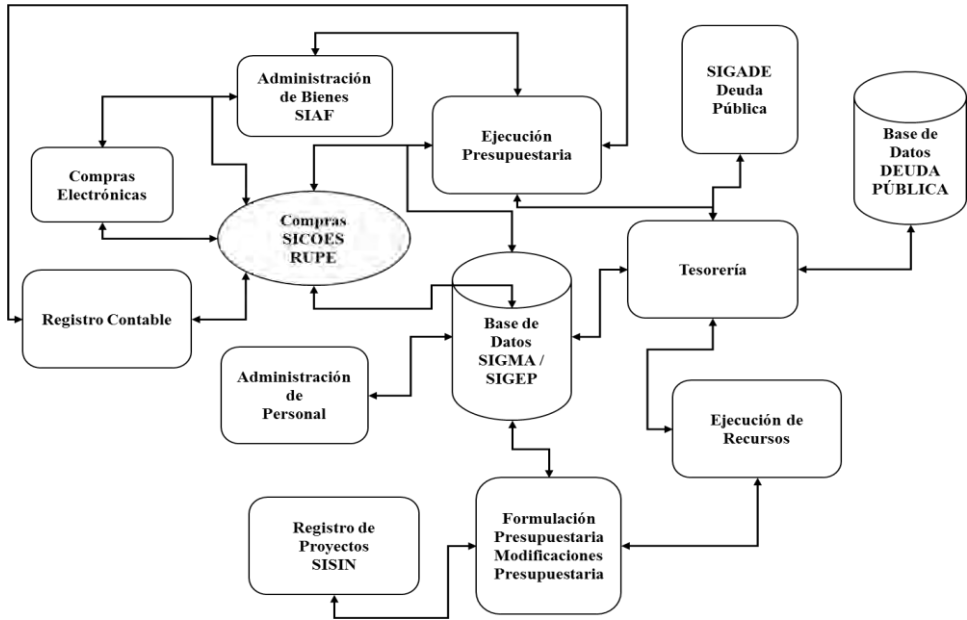
Por su parte, la contabilidad descentralizada, está bajo responsabilidad de cada entidad pública, a nivel nacional –entidades descentralizadas, que comprende: entidades autárquicas, con autonomía territorial e institucional; así también, se encuentran las entidades desconcentradas, empresas públicas nacionales, departamentales, regionales y municipales, incluyendo los órganos legislativo, judicial, electoral, y todas aquellas entidades con patrimonio propio, personería jurídica y presupuesto independiente del nivel central de gobierno cuya cualidad se encuentra descrita en el Clasificador Institucional¹⁰⁹ aprobado para cada gestión. Por consiguiente, estas instituciones registran las transacciones presupuestarias, patrimoniales y financieras en base a sus operaciones identificando las cuentas que pertenecen al activo, pasivo y patrimonio integrándolas a nivel presupuestario por el lado de los ingresos con el clasificador de recursos por rubros y por los egresos con el clasificador por objeto del gasto, aprobados para su aplicación en todo el sector público sin excepción alguna en una misma base de datos –SIGMA y/o SIGEP– en tiempo real y utilizando las mismas matrices de conversión, de tal forma que permita el cumplimiento de uno de los objetivos que persigue la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales descrito en el artículo 1 inc. b) que establece: “Disponer de información útil, oportuna y confiable asegurando la razonabilidad de los informes y estados financieros”, permitiendo la adopción de buenas decisiones.

Es importante manifestar que aquellas entidades públicas que no cuentan con red de internet que permita el registro de las operaciones en línea y en tiempo real, deben remitir la información presupuestaria, patrimonial y la financiera al MEF, a través de medios magnéticos e impresos, para su consolidación en la base de datos principal.

¹⁰⁹ Entidades Públicas descritas de forma detallada en el Clasificador Institucional aprobado con Resolución Ministerial N° 536 de 24 de julio de 2016.

GRÁFICO N° 1

Componentes e integración sistemas de información fiscal



Fuente: Elaboración en base a las Normas Básicas derivadas de la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales en relación a normas regulatorias del Presupuesto Público.

Con la finalidad que el registro anteriormente señalado sea de forma integral – presupuesto, patrimonio y financiero– y conforme establece las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, debe cumplir las siguientes condiciones.

- *Registro Universal*, comprende el registro integral e individual de las transacciones, siempre que tengan efecto presupuestario, financiero y patrimonial.
- *Registro Único*, los registros contables son realizados por una sola vez, independientemente, al momento contable en el que se encuentre, inclusive tratándose de conversiones.
- *Diseño de un Sistema Integrado de Cuentas*, referidos a los siguientes documentos.
 - *Clasificadores presupuestarios*, entre los que se tiene el institucional, de categorías programáticas, por fuentes de financiamiento, por organismos financiadores, por objeto del gasto, por rubros de recursos, por entidad de transferencia origen y destino, de sectores y subsectores económicos, de funciones, geográfico y otros.
 - *Plan Único de Cuentas*, estructurado en activo, pasivo, patrimonio, recursos, gastos, cuentas de cierre y de orden.

- *El Plan Único de Cuentas del Sistema de Contabilidad Integrada*, cuyas estructuras en diferentes niveles de desagregación siguen un método de codificación numérico decimal; que a manera de ejemplo se describe a continuación: Título, Capítulo, Rubro, Cuenta Principal, Cuenta Auxiliar, Cuentas de Orden, Tablas, Matrices de conversión.

— *Selección de Momentos de Registro Contable,*

- *Apropiación o Asignación*, comprende la apropiación o asignación de gastos de los importes aprobados en el presupuesto de las entidades del sector público, para cada una de las partidas por objeto del gasto.
- *Compromiso*, es un registro presupuestario que no afecta ni modifica la composición del patrimonio, sino que por el contrario, permite controlar los saldos presupuestales, al momento de confirmarse la afectación preventiva de un crédito presupuestario aprobado, al haberse producido la obligación con terceros.
- *Devengado de Gastos*, implica la ejecución presupuestaria de egresos, con incidencia en la composición del patrimonio, se genera en el momento que nace la obligación de pago a favor de terceros, ya sea por recepción del bien o servicios, al vencimiento de la contratación de la deuda o cuando se efectúa una donación o transferencia a terceros.
- *Pagado*, genera en el presupuesto un asiento de partida doble en la contabilidad patrimonial, porque permite conocer el grado de cumplimiento las obligaciones contraídas por una determinada entidad del sector público.

Es preciso efectuar una breve aclaración con relación al preventivo; es decir, al ser un acto administrativo, útil para dejar constancia, certificar o verificar la disponibilidad de créditos presupuestarios y efectuar la reserva de los mismos al inicio de un trámite de gastos, no constituye un momento contable, sino un registro auxiliar de la administración de créditos en la ejecución presupuestaria, registra un importe provisorio con el propósito de reservar asignación presupuestaria, hasta el momento del compromiso. Es utilizado por las entidades conectadas al Sistema Integrado de Gestión y Modernización Administrativa.

Asimismo, es preciso efectuar una conceptualización ampliada de los términos recursos y gastos, que determina el la fuente y uso de fondos, sin que implique el manejo de efectivo.

Finalmente en cuanto a la consolidación de las transacciones, las mismas se las realiza a través de la presentación de Estados Financieros¹¹⁰, mismos que se describen a continuación.

¹¹⁰ Incorporados en detalle en el Capítulo II de la Resolución Suprema N° 222957 de 4 de marzo de 2005.

— *Estado de Situación Financiera (Balance General)*, muestra a una fecha determinada la situación y cuantificación de los bienes y derechos, expresado en partidas del activo corriente y no corriente.

Asimismo, las obligaciones a favor de terceros como pasivos corrientes y no corrientes y el correspondiente patrimonio que revela la participación del estado en las entidades públicas y el patrimonio de la comunidad a través del Patrimonio Público, constituyéndose en un estado estático.

— *Estado de Resultados*, Es un resumen analítico de los hechos que dieron lugar a un aumento o disminución de los recursos económicos netos en un periodo determinado; por lo tanto, muestra el resultado de la gestión por las operaciones de recursos y gastos corrientes, realizados en el ejercicio fiscal, se constituye en un estado dinámico.

— *Estado de Ejecución de Recursos y Gastos*, muestra los recursos estimados (ingresos), la ejecución de recursos (gastos), las modificaciones presupuestarias (ingresos y gastos) que se produjeron en un periodo determinado, el saldo presupuestado (ingresos por recaudar y saldos por pagar), para cada uno de los rubros y partidas de acuerdo a las aplicaciones y fuentes financieras en las diferentes estructuras programáticas aprobadas en el presupuesto.

— *Estado de Flujo de Efectivo*, identifica las fuentes y usos del efectivo o equivalentes empleados por la entidad. Este estado muestra el flujo de efectivo según las actividades que las originan, sean estas: de operación, de inversión o de financiamiento, mediante el método indirecto y la base de caja.

— *Estado de Cambios en el Patrimonio Neto*, muestra las modificaciones, ocurridas en el ejercicio, de las cuentas que componen el Patrimonio Neto, incluyendo los ingresos y gastos de capital.

— *Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento*, muestra el ahorro o desahorro generado en la cuenta corriente, el superávit o déficit en la cuenta de capital y la magnitud del financiamiento del ejercicio.

— *Estados de Cuenta o Información Complementaria*, se refiere a todos aquellos registros que detallan y amplían la información contenida en los diferentes estados básicos, con el propósito de revelar información importante que sea necesaria para hacer claros y comprensibles los Estados Financieros.

Asimismo, las entidades públicas deben incorporar las:

— *Notas a los Estados Financieros*, registra revelaciones o declaraciones necesarias para facilitar la interpretación de la información contenida en los Estados Financieros mediante notas explicativas redactadas en forma narrativa (para eventos de carácter teórico - conceptual) o compiladas en forma de planillas o cuadros (para ampliar y explicar los efectos cuantitativos de las cifras expues-

tas en los estados o producto de hechos importantes), identificando los rubros o cuentas a las que se refieren.

Por su parte, conforme establece las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, la Dirección General de Contaduría, elabora, el Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos, la Clasificación Económica de Recursos y Gastos, Cuenta Ahorro – Inversión – Financiamiento y Estadísticas de las Finanzas Públicas.

En cuanto a la presentación de los Estados Financieros a nivel institucional, el artículo 48 de las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, establece en su artículo 48 que el plazo de presentación tendría que darse dentro de los 180 días posteriores al cierre del ejercicio fiscal. Sin embargo, por modificación efectuada en la Ley N° 062 de 28 de noviembre de 2010, en su artículo 22 determina nuevo plazo de presentación, estableciendo que todas las entidades públicas hasta el 28 de febrero del siguiente año a la Contraloría General del Estado, al MEFP, y a la Asamblea Legislativa, deben presentar los Estados Financieros y estados de cuenta o información complementaria de la gestión anterior, acompañada de:

- Informe de Auditoría Interna.
- Informe de Auditoría Operativa de Entidades beneficiarias de Recursos IDH, en cumplimiento al D.S. 28421¹¹¹.
- Conciliaciones Bancarias al cierre de gestión de todas las cuentas corrientes fiscales registradas en el tesoro a nombre de cada entidad y las libretas de las cuentas únicas.
- Balance de comprobación de sumas y saldos iniciales y finales.
- Reporte de gastos por categoría programática.

El MEFP, por su parte consolida la información elaborando los Estados Financieros del Estado Plurinacional y posteriormente remitirlo a la Asamblea Legislativa Plurinacional hasta el 31 de marzo de cada año.

Tratándose de los gobiernos autónomos municipales, debe incluir el Decreto Municipal de aprobación de los estados financieros en aplicación del artículo 26. 19 de la Ley N° 482 de 09 de enero de 2014. En el caso de empresas públicas las mismas deben estar aprobados por el Directorio como máxima instancia resolutoria, en sujeción a lo dispuesto en la Ley N° 466.

¹¹¹ En forma obligatoria el conjunto de entidades debe presentar en forma complementaria un informe de auditoría sobre el manejo de los recursos provenientes del impuesto a los hidrocarburos y sus derivados.

5. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Para poder cumplir con el objetivo, de ser la base para la toma de decisiones, la contabilidad desarrolló bases teóricas y principios de general aceptación, que permiten desarrollar a nivel gubernamental el ciclo contable; como ser la partida doble, los conceptos del debe y haber, la contabilidad a base del devengado, el uso de un solo sistema de información contable, transacción y registros contables.

Es así, que el marco conceptual utilizado en Bolivia en convergencia con el marco conceptual previsto en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) –normas e interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), fueron desarrolladas de tal manera, que pueda aplicarse a una variedad de modelos contables.

En el caso en particular de Bolivia el Sistema de Contabilidad Integrada, opera un sistema de registro universal y único, explicado ampliamente en el punto correspondiente.

Normativa

Constitución Política del Estado, de 07 de febrero de 2009.

Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales de 20 de julio de 1990.

Ley N° 2042 de Administración Presupuestaria de 21 de diciembre de 1999.

Ley N° 2296 del Gasto Municipal de 20 de diciembre de 2001.

Ley N° 031 Marco de Autonomías de 17 de julio de 2010.

Ley N° 466 Empresa Pública de 27 de diciembre de 2013.

Resolución Suprema No 218056, Normas Básicas del Sistema de Tesorería del Estado 30 de julio de 1997.

Resolución Suprema No 218041, Normas Básicas de Crédito Público, del 29 de julio de 1997.

Resolución Suprema N° 217055 Normas Básicas del Sistema de Organización Administrativa Sistema de Organización Administrativa, de 20 de mayo de 1997.

Resolución Suprema N° 225558 de “Normas Básicas del Sistema de Presupuesto”, de 01 de diciembre de 2005.

Resolución Suprema N° 222957 de “Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada”, de 04 de marzo de 2008

Páginas consultadas

<http://www.economiayfinanzas.gob.bo/>

<http://www.gacetaoficialdebolivia.gob.bo/>

Tema 3

EL CONTROL Y RESPONSABILIDAD PÚBLICA

SUMARIO

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL. 1.1. Concepto. 1.2. Tipos de control. 1.3. Sistema de control gubernamental. 2. EL CONTROL PARLAMENTARIO. 3. EL CONTROL EXTERNO. 4. EL CONTROL INTERNO. 5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS. 5.1. Responsabilidad administrativa. 5.2. Responsabilidad ejecutiva. 5.3. Responsabilidad civil. 5.4. Responsabilidad penal. 6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS. BIBLIOGRAFÍA Y NORMATIVA.

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL

1.1. CONCEPTO

De acuerdo a ROCHA J. “La palabra control deriva del francés *contrôle*, definido por la Real Academia de la Lengua Española como el acto de inspección, comprobación, intervención y fiscalización, es decir una “acción de vigilancia ejercida”¹¹².

Para KOONTZ y O’DONNELL “la función que consiste en la medición y corrección del desempeño con objeto de asegurar que se están cumpliendo, tanto los objetivos como los planes elaborados para lograrlos”.

No obstante, la interpretación que efectúa precursores, como Henri Fayol, sitúa al Control como una función administrativa bajo dos premisas. 1.- Relativo a la existencia de un plan para el ejercicio del control como una actividad informativa. 2.- La acción como consecuencia de la información para mantener el resultado esperado en el tiempo proyectado en el plan. Por consiguiente, establece que el Control permite medir y corregir las actividades que pudieran desviarse al momento de ejecutar el plan con la finalidad que las mismas, no se repitan; concluyendo, que el control es una función administrativa esencial para la toma de decisiones.

¹¹² ROCHA, J. (2009): *Auditoria Forense – Técnicas de detección e investigación de fraudes e irregularidades*, Simmer – Santa Cruz, pág. 255 al 258.

1.2. TIPOS DE CONTROL

De manera general, es preciso manifestar que existen dos tipos de control.

- *Control Interno*, que a su vez se divide en: Control previo –que permite no autorizar la liquidación del gasto, evitando un efecto negativo sobre los resultados de gestión–, y control posterior –por qué se limita a constatar las irregularidades cuando ya se han producido–. El control interno se llevará a cabo por la propia organización/entidad sobre la que recae el control.
- *Control Externo*, permite la fiscalización posterior de las operaciones registradas y ejecutadas por una entidad. El control externo se llevará a cabo por una entidad ajena a la entidad controlada.

1.3. SISTEMA DE CONTROL GUBERNAMENTAL

El Control Gubernamental tiene como objetivo establecer controles eficientes, económicos y eficaces en el sector público para mejorar la captación y el uso de los recursos públicos.

El Sistema de Control Gubernamental, está dividido en dos.

- Sistema de Control Interno: que a su vez se subdivide en Control Interno Previo y Control Interno Posterior.
- Sistema de Control Externo Posterior.

2. EL CONTROL PARLAMENTARIO

Conforme establece, el artículo 158.8 de la Constitución Política del Estado (CPE), la Asamblea Legislativa Plurinacional tiene la atribución de emitir, leyes inherentes al control y la fiscalización, entre otros aspectos concernientes a la presupuestación y ejecución de los recursos públicos. Asimismo, en el numeral 17 del mismo precepto constitucional, se establece que también tiene facultad para controlar y fiscalizar el conjunto de entidades que forman parte de la Administración Pública – Entidades Descentralizadas, Desconcentradas, Entidades con Autonomía Territorial, aquellas con Autonomía Institucional, Entidades Autárquicas, Empresas Públicas Nacionales, Departamentales, Regionales y Municipales, y todas aquellas otras empresas en las que el Estado Boliviano tenga participación económica.

El derecho de fiscalización de los senadores y diputados (asambleístas) puede ser ejercido tanto en las sesiones ordinarias como en las extraordinarias, aun cuando no se consignen temas de fiscalización en la convocatoria de estas últimas.

La fiscalización puede ser ejercida por las Comisiones, Comités, Asambleas legislativas Departamentales e inclusive de manera personal por cada Senador del Estado Plurinacional Bolivia, a través de Peticiones de Informe Escrito, Oral o Interpelaciones en el Plenario.

En este mismo ámbito, la Asamblea Legislativa Plurinacional recibe anualmente un informe sobre el trabajo de control y fiscalización efectuado por la Contraloría General del Estado Plurinacional (CGE).

3. EL CONTROL EXTERNO

Con la finalidad de contar con parámetros que permita medir los resultados de una gestión, se ha establecido el Sistema de Control Externo Posterior, que trabaja bajo un esquema independiente, competente e imparcial, lo que permite que pueda examinar las operaciones o actividades ya realizadas por las entidades del sector público. Consiguientemente, se constituye en un proceso retroalimentador cuyo objeto es mejorar la eficiencia en la administración –registros contables oportunos, confiables, pertinentes para la toma de decisiones, entre otros aspectos–, en suma, mejorar el control interno.

El Sistema de Control Externo Posterior en Bolivia, está regulado por la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales, cuya actividad, las realizan las siguientes entidades.

- Contraloría General del Estado Plurinacional de Bolivia (CGE), como Autoridad Superior de Auditoría del Estado se encuentra regulada por el artículo 213.I de la CPE, que señala: “La Contraloría General del Estado es la institución técnica que ejerce la función de control de la administración de las entidades públicas y de aquéllas en las que el Estado tenga participación o interés económico. La Contraloría está facultada para determinar indicios de responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil y penal; tiene autonomía funcional, financiera, administrativa y organizativa”.

La CGE, se constituye en el responsable de la supervisión y del control externo posterior de las entidades del sector público que pertenecen a la Administración Pública, conforme determina el artículo 217.I de la CPE.

Es el órgano rector del Sistema de Control Gubernamental, además de estar a cargo de la capacitación y especialización en el manejo de los sistemas de programación y ejecución de la Ley N° 1178, ejerciendo de esta manera el control externo por medio de evaluaciones y auditorías, como parte de las atribuciones conferidas en el Decreto Supremo N° 23215 de 22 de julio de 1992.

En ese ámbito todos los servidores públicos están obligados a exhibir la documentación permitiendo de esta manera el ejercicio del control gubernamental, aplicando para ellos las Normas Generales de Auditoría Gubernamental (NAG)¹¹³ y los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental, entre las disposiciones más relevantes.

¹¹³ Normas Generales de Auditoría Gubernamental de 27 de agosto de 2012.

- Asimismo, se constituyen en unidades de apoyo al órgano de control gubernamental las Unidades de Auditoría Interna de las entidades sobre las que ejercen tuición.
- De igual manera, las firmas o profesionales de auditoría contratados para el ejercicio del control gubernamental, siempre que hayan cumplido los procedimientos descritos en el artículo 74 del Decreto Supremo N° 0181 Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios¹¹⁴.

En ese ámbito, cabe manifestar que el Control Externo Posterior, se ejecuta por medio de una auditoría externa de las operaciones ya ejecutadas, con la finalidad de contar con información sobre los resultados, de la aplicación de recursos públicos.

Además de contar con información sobre la aplicación de recursos, el ejercicio del Control Externo Posterior promueve en la Administración Pública Boliviana, mejorar el funcionamiento de los sistemas de programación, ejecución y control interno, permitiendo que sean más eficaces permitiendo de esta manera tomar decisiones adecuadas.

4. EL CONTROL INTERNO

El Informe COSO define al Control Interno, como

“... un proceso compuesto por una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión, integradas a los procesos básicos de la misma e incorporadas a la estructura de la organización, bajo la responsabilidad de su Consejo de Administración y su máximo ejecutivo, llevado a cabo por estos y por todo el personal de la misma, diseñado con el objeto de limitar los riesgos internos y externos que afectan las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas. Así como las iniciativas de calidad establecidas...”¹¹⁵.

El Sistema de Control Interno, es un proceso que involucra a todo el personal de la institución y está a cargo de la Máxima Autoridad Ejecutiva.

Constituye un conjunto de actividades que tienen como finalidad minimizar los riesgos operacionales y proporcionar seguridad a la institución, para que la misma

¹¹⁴ Artículo 74 del DS 0181 Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios, que establece:

“En el ámbito de las facultades conferidas a la Contraloría General del Estado por el Artículo 42 inciso a) de la Ley N° 1178 y el inciso i) del Artículo 3 del Decreto Supremo N° 23215, de 22 de julio de 1992, la contratación de firmas o servicios profesionales de auditoría, deberá sujetarse al reglamento de la Contraloría General del Estado”.

¹¹⁵ Con respecto al control interno, COSO publicó en 1992 un marco referencial que fue revisado en 2014 reemplazándolo, una guía –orientación en el seguimiento de sistemas de control–, dirigida al sector público.

logre los objetivos de gestión a partir del cumplimiento del programa operativo anual y presupuesto institucional conforme el cronograma preestablecido de manera eficiente, eficaz y bajo el principio de la economía, velando en todo momento que cada acto sea concordante con los objetivos y políticas gubernamentales fijadas, asegurando la rendición de cuentas de manera transparente y oportuna de todos los servidores públicos sin distinción de jerarquía.

Otro de los propósitos que persigue el control interno, es proteger el patrimonio institucional y la información de la entidad, toda vez, que debe ser oportuna y confiable, conforme establece la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales.

El Sistema de Control Interno, en el sistema público boliviano está conformado por el Control Interno Previo y el Control Interno Posterior, que se describirá a continuación.

- a) *Control Interno Previo*: Está bajo responsabilidad de todos los servidores públicos, quienes deben revisar que cada uno de sus actos cumplan los criterios de legalidad, veracidad, conveniencia, oportunidad, antes que los mismos, tengan algún efecto en contra de los intereses institucionales y estatales.
- b) *Control Interno Posterior*: Es aplicado por la Unidad de Auditoría Interna en cada entidad del sector público, cuya función principal se centra en la evaluación de las operaciones –actos– ejecutadas respecto al grado de cumplimiento de los planes y la eficacia de la implementación de los sistemas de administración –programación y ejecución–¹¹⁶ y la eficiencia de las operaciones ejecutadas por los servidores públicos, por medio de las auditorías¹¹⁷; esta última una definida por W. PAIVA como “función evaluadora independiente establecida dentro de la organización con el fin de examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la organización”¹¹⁸.

AUDITORIAS

La auditoría según W. PAIVA

“es un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con

¹¹⁶ Sistemas de Programación y Organización: el Sistema de Programación de Operaciones; Sistema de Organización Administrativa y Sistema de Presupuestos. Sistemas de Ejecución: son el Sistema de Administración de Bienes y Servicios Públicos; Sistema de Administración de Personal; Sistema de Contabilidad Integrada; Sistema de Tesorería y Sistema de Crédito Público.

¹¹⁷ Las auditorías pueden realizarse por las Unidades de Auditoría Interna (UAI), profesionales independientes en aquellas entidades en las que no se cuenten con una UAI y firmas de auditoría.

¹¹⁸ PAIVA, W. (2000): *Guía de Auditoría*, Educación y Cultura – La Paz, pág. 15.

el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas”¹¹⁹.

Así mismo, la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales, la define de manera general como un examen objetivo, independiente, imparcial, sistemático y profesional de actividades: financieras, administrativas y operativas ya ejecutadas por las entidades públicas.

El enfoque de la auditoría gubernamental es eminentemente constructivo, orientado a mejorar los sistemas administrativos y de control interno de las entidades públicas y a procurar la efectividad, economía y eficiencia de las operaciones ejecutadas, promoviendo que todos los servidores públicos asuman la responsabilidad por sus actos.

A partir de ahí, es posible identificar los siguientes tipos de auditoría gubernamental aplicada por el Control Interno Posterior y Control Externo Posterior. Pregunta a Raquel, ¿los tipos de auditoría que se definen a continuación serían aplicables tanto por la Contraloría General del Estado como por parte de la Máxima Autoridad Ejecutiva?

- a) *Auditoría Financiera*¹²⁰, cuya finalidad es la de emitir una opinión independiente sobre la razonabilidad de los Estados Financieros –Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Estado de Flujo de Efectivo, Estado de Evolución del Patrimonio, Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos, Estado de Cambios en la Cuenta Ahorro, Inversión y Financiamiento; es decir, que la información financiera elaborada, se encuentre de acuerdo a los criterios establecidos en el Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada, cumpla con los requisitos formales para su presentación.

Es así, que los productos de esta auditoría son de dos tipos: el primero referente a un dictamen sobre los estados financieros, una opinión técnica y especializada; y el segundo, un informe sobre el control interno, orientado a mejorar uno de los objetivos que persigue el control gubernamental, cual es, mejorar la confiabilidad de la información que generan las entidades del sector público, así como el establecimiento de procedimientos que permitan una adecuada rendición de cuenta, respecto a los resultados de su gestión.

Con relación al primer tipo de informe, el auditor puede emitir su opinión de cuatro formas.

- *Opinión sobre la razonabilidad en la presentación de los Estados Financieros* –estado de situación financiera y patrimonial, estado de resultados, estado de flujo de efectivo, estado de evolución del patrimonio, estados de ejecución pre-

¹¹⁹ PAIVA, W. (2000): *Guía de Auditoría*, Educación y Cultura – La Paz, pág. 10.

¹²⁰ Normas Generales de Auditoría Gubernamental 210, del 27 de agosto de 2012.

supuestaria de recursos y gastos y estado de cuenta ahorro, inversión y financiamiento.

- *Opinión con salvedades*, cuando la elaboración de los Estados Financieros presenta observaciones referentes al incumplimiento de los criterios normativos establecidos en el Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrado que afecten a su razonabilidad.
 - *Opinión adversa o negativa*, se produce cuando la presentación de los Estados Financieros presenta observaciones de importancia que afectan su razonabilidad.
 - *Abstención de opinión*, se presenta cuando el alcance del trabajo de auditoría se ve limitada.
- b) *Auditoría Operacional*, evalúa el funcionamiento de los sistemas de administración como mecanismo de control interno, así como la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones que realiza una determinada entidad del sector público.

Este tipo de auditoría tiene como finalidad emitir un informe con recomendaciones que permitan la aplicación de medidas correctivas sobre problemas identificados.

- c) *Auditoría Especial*, aplicada con el propósito de conocer el grado de cumplimiento de disposiciones legales vigentes en el objeto de auditoría y obligaciones contractuales que la misma hubiera contraída.

Emergente de la aplicación de una auditoría especial, pueden emitirse dos tipos de informes: el primero referente al establecimiento de indicios de responsabilidad por la función pública y el segundo derivado en informe de control interno.

- d) *Auditoría Ambiental*, un tipo de auditoría operacional, cuyo objetivo es la revisión de la eficacia de los sistemas de gestión ambiental y/o desempeño ambiental, y resultados de la gestión ambiental.
- e) *Auditoría de Proyectos de Inversión Pública*, cuyo propósito es medir el desempeño de todo o parte de un proyecto de inversión pública y/o de la entidad gestora del mismo.
- f) *Auditoría de la Tecnología de la Información*, es un examen que se realiza a los procesos y procedimientos en materia de tecnologías de la información y la comunicación.

El conjunto de las auditorías se ~~las~~ realizan, con la finalidad de conocer una opinión independiente, para aplicar medidas correctivas a las operaciones futuras, a partir de los criterios previstos en las Normas de Auditoría Gubernamental, que son el instrumento para estandarizar el trabajo de los auditores asegurando la calidad de su tra-

bajo. Dichas Normas las mismas que pueden ser de dos tipos, a continuación se señalan de manera general.

a) *Normas Generales*

- *Competencia*; referida a las cualidades –conocimiento, habilidad y experiencia– que deben poseer los auditores gubernamentales, de tal forma que en todo trabajo de auditoría se asegure la calidad del trabajo de auditoría.
- *Independencia*; que se traduce en el trabajo objetivo, libre de prejuicios e imparcial; es decir, que el auditor gubernamental debe mantener en todo trabajo de auditoría, una rectitud que se traduce en opiniones valorizadas manteniendo niveles elevados de confianza.
- *Ética*; en este caso en particular el órgano rector –Contraloría General del Estado– emitió el Código de Ética del auditor gubernamental, documento respecto el cual, todo profesional que trabaje como apoyo del órgano de control gubernamental, debe aplicar sus conocimientos, habilidades y experiencias, basados en los principios que establece el referido código.
- *Diligencia profesional*; referente al cuidado que deben tener los auditores gubernamentales –revisión minuciosa respecto a la metodología a emplear, técnicas a utilizar, el alcance en la aplicación del trabajo de auditoría, criterios a emplear en el análisis documental y las conclusiones a emitirse–.
- *Control de calidad*; norma de auditoría gubernamental que establece los criterios que deben aplicarse para ejecutar un trabajo de auditoría en las mejores condiciones de profesionalismo, ello involucra una revisión del tamaño de la organización al momento de la planificación de la auditoría; contar con personal técnico altamente calificado, idóneo, formado de manera permanente. Asimismo, el establecimiento de políticas que permitan optimizar el trabajo del control gubernamental.
- *Ordenamiento Jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y obligación contractual*; concierne al conocimiento técnico, administrativo y normativo que deben tener los auditores gubernamentales para la revisión, análisis y emisión de informes.
- *Relevamiento de información*; permite identificar la disponibilidad que tiene la máxima autoridad ejecutiva para someterse a una auditoría –conocer el grado de información documental existente para la ejecución de auditoría–.
- *Ejecución*; determina que todo trabajo de auditoría debe planificarse para su ejecución y durante su realización debe ser adecuadamente supervisada con el propósito de contar resultados que contengan criterios de calidad, imparcial, objetivos, independientes, entre otros elementos; concretamente, se refiere a la aplicación de normas específicas de auditoría, descritos más adelante.

- *Seguimiento*; referida al trabajo que realiza el órgano de control gubernamental –contraloría y/ o unidades de auditoría interna-, a fin de verificar el grado de aplicación de las recomendaciones, cuando las mismas fueron aceptadas por la entidad auditada.

En este caso, puede resultar el siguiente informe:

- Recomendaciones implantadas, que anulan el riesgo de control interno identificado.
 - Recomendaciones parcialmente implantadas, que minimizan el riesgo detectado. Sin embargo, el procedimiento de anular el riesgo persiste y debe continuar trabajándose en la aplicación de todo aquello, que se comprometió la entidad auditada.
 - Recomendaciones no implantadas, implica la persistencia del riesgo; por consiguiente, no asegura la eficacia de recomendación planteada.
- b) *Normas Específicas*, aplicadas a cualquier tipo de auditoría, con excepción de los puntos (*) remarcados.

—*Planificación*; permite un adecuado desarrollo del trabajo de auditoría a partir de la elaboración de:

- *Términos de referencia*, que comprende, entre otros elementos, la definición de objetivos, tipo y cantidad de informes, el establecimiento del alcance de la auditoría, las revisiones a practicarse, entre otros elementos.
- *Comprensión de actividades*, entendiéndose al conocimiento que deben tener los auditores gubernamentales, con respecto a la entidad sujeta a la auditoría, su forma de organización, políticas que aplica, normativa con la que cuenta, procedimientos inherentes a las operaciones financieras, presupuestarias y patrimoniales.
- *Análisis de la planificación*, procedimiento que permite identificar la ruta crítica de la auditoría, variaciones patrimoniales y presupuestarias, estructura organizacional, operaciones que realiza, entre los elementos más sustanciales.
- *Importancia relativa*, referente a que el auditor debe exponer los asuntos de importancia al planificar la auditoría e informar en ese mismo ámbito.
- *Historial de auditoría*, el auditor gubernamental debe revisar los trabajos de auditoría realizados a la entidad sujeto del examen en años anteriores, ello permitirá identificar los riesgos existentes.
- *Control interno*, debe considerar los procedimientos y normas generales de auditoría existentes, para su aplicación.

- *Riesgo de auditoría*, compuesto por riesgo de inherente –riesgo existente, de control –riesgo inesperado-, de detección –fallas en procedimientos de identificación de riesgo-, permiten en su conjunto determinar el alcance de la auditoría.
 - *Muestreo*, cuya finalidad es la obtención de evidencia por medio de muestreos estadísticos.
 - *Programas de trabajo*, que definen los procedimientos, que se aplicarán en la auditoría, con el propósito de contar con evidencia competente y suficiente.
 - *Conformación del equipo y cronograma de trabajo*, dependerá de la naturaleza y tamaño de la entidad sujeta al examen de auditoría, así como el tipo de auditoría a realizarse.
- Supervisión*, constituye la revisión del trabajo de auditoría realizado.
- Control interno / Controles Ambientales (*)*, proceso conformado por cinco componentes; ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y supervisión.
- En ese ámbito, cabe señalar que el control interno cuenta con dos etapas; la primera, referente al conocimiento y comprensión sobre los procedimientos que aplica en las actividades que realiza la entidad; y segundo, la verificación del grado de cumplimiento de los procedimientos descritos en la etapa anterior.
- Evidencia*, cuya finalidad es la de obtener información competente y suficiente que permita motivar y fundamentar el resultado de la auditoría, y ello incluye la obtención de información recabada de fuentes externas a la entidad, la información financiera elaborada con razonabilidad y la obtención de documentos e informes de manera directa por medio de la aplicación de técnicas de auditoría –testificales, documentales, físicas, analíticas, informáticas-. Todo ello, debidamente registrado y documentado en los papeles de trabajo.
- Comunicación de resultados*, se expone de manera concreta los antecedentes, alcance, metodología utilizada, criterios técnicos aplicados, resultados, conclusiones y recomendaciones del examen efectuado a la información presupuestaria, patrimonial y financiera, dependiendo el tipo de auditoría ejecutada.
- Procedimiento de aclaración (**)*, tratándose de auditorías especiales, es preciso manifestar que se generan dos tipos de informes, uno de control interno y el segundo con indicios de responsabilidad por la función pública. Respecto al informe con indicios de responsabilidad, este se somete a procedimiento

de aclaración en sede administrativa –informe preliminar e informe complementario (dictamen de auditoría)-

(*) Únicamente aplicado a las auditorías ambientales.

(**) Aplicable solo para auditorías especiales.

5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS

En la Administración Pública, la responsabilidad por la función pública emerge del mandato que la sociedad otorga a los órganos del Estado (servidores públicos) para que en su representación, administren los recursos públicos, persiguiendo la satisfacción de la comunidad y el interés público.

De acuerdo con el enfoque tradicional de responsabilidad, el servidor público descargaba por completo su responsabilidad si demostraba haber utilizado los recursos que le fueron confiados con apoyo a la normatividad vigente, al margen de los resultados obtenidos. Sin embargo, basado en el enfoque sistémico previsto en la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales vigente desde julio de 1990, la responsabilidad por la función pública establece que el servidor público debe responder por los objetivos a los que se destinaron los recursos públicos, así como también por la forma y los resultados de su aplicación, resultados que la sociedad espera de la gestión.

Por consiguiente, la responsabilidad es la obligación que emerge a raíz del incumplimiento de los deberes de todo servidor público de desempeñar sus funciones con eficacia, economía, eficiencia, transparencia y licitud. Por tanto, se determina tomando en cuenta los resultados de la acción u omisión.

— *Acción*, es el efecto o resultado de hacer una cosa, jurídicamente es la facultad legal de ejercitar una potestad.

— *Omisión*, es la abstención de hacer lo que señalan las obligaciones establecidas en el ordenamiento jurídico que regula el ejercicio de la función pública.

Conforme establece el artículo 28 de la Ley N° 1178, la responsabilidad es administrativa, ejecutiva, civil y penal.

Cabe señalar que a partir de la promulgación de la CPE en su artículo 112, la Responsabilidad Civil no prescribe: “Los delitos cometidos por servidores públicos que atenten contra el patrimonio del Estado y causen grave daño económico, son imprescriptibles y no admiten régimen de inmunidad” aspecto concordante con lo expuesto en el artículo 324 de la misma norma legal, que señala: “No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado”, pudiendo ampliarse a como delito según el artículo 325 de la CPE: “El ilícito económico (.), serán penados por ley”.

Por otra parte, los actos u omisiones tipificados como delitos en el Código Penal fueron modificados, en cuanto al alcance de la pena en la Ley 004/2010 “Ley Marcelo Quiroga Santa Cruz”¹²¹, normativa que además, incorpora nuevos tipos penales.

De manera general, a continuación se describe los cuatro tipos de responsabilidad vigentes en Bolivia¹²².

5.1. RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA

- a) *Naturaleza*, acción u omisión que contraviene el orden jurídico – administrativo.
- b) *Sujetos*, servidores y ex servidores públicos.
- c) *Determinación*, mediante proceso interno, es determinado por el Juez Sumariante -servidor público nombrado por la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE), en los primeros días de cada gestión fiscal-.
- d) *Sanción*, dependiendo de la gravedad, puede ser: 1.- una multa del 20% del haber mensual, 2.- suspensión de hasta 30 días, en ambos casos por una sola vez y 3.- destitución del cargo.
- e) *Prescripción*, la acción u omisión prescribe a los dos años de cometida la contravención.

¹²¹ Ley N° 004/2010 de 31 de marzo de 2010 Ley de Lucha Contra la Corrupción y Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas “Marcelo Quiroga Santa Cruz”:

Nuevos Delitos: 1) Uso indebido de bienes y servicios públicos; 2) Enriquecimiento ilícito; 3) Enriquecimiento ilícito de particulares con afectación al Estado; 4) Favorecimiento al enriquecimiento ilícito; 5) Cohecho activo transnacional; 6) Cohecho pasivo transnacional; 7) Obstrucción de la justicia; y 8) Falsedad en la declaración jurada de bienes y rentas.

Delitos Modificados: 1) Peculado; 2) Malversación; 3) Cohecho Pasivo Propio; 4) Uso Indebido de Influencias; 5) Beneficios en Razón del Cargo; 6) Omisión de Declaración de Bienes y Rentas; 7) Negociaciones Incompatibles con el Ejercicio de Funciones Públicas; 8) Negociaciones Incompatibles con el Ejercicio de Funciones Públicas por Particulares; 9) Concusión; 10) Exacciones; 11) Resoluciones Contrarias a la Constitución y a las Leyes; 12) Incumplimiento de Deberes; 13) Nombres Ilegales; 14) Receptación Proveniente de Delitos de Corrupción; 15) Prevaricato; 16) Cohecho Pasivo de la Jueza, Juez o Fiscal; 17) Consorcio de Jueces, Fiscales y/o Abogados; 18) Negativa o Retardo de Justicia; 19) Legitimación de Ganancias Ilícitas; 20) Contratos Lesivos al Estado; 21) Incumplimiento de Contratos; 22) Conducta Antieconómica; 23) Infidencia Económica; 24) Contribuciones y Ventajas Ilegítimas; 25) Contribuciones y Ventajas Ilegítimas de la Servidora o Servidor Público; 26) Sociedades o Asociaciones Ficticias; Franquicias, Liberaciones o Privilegios Ilegales.

¹²² Decreto Supremo N° 23318-A, de 3 de noviembre de 1992.

5.2. RESPONSABILIDAD EJECUTIVA

- a) *Naturaleza*, Gestión deficiente o negligente u otra causa, concretamente por incumplir art. 1c), 27 d), e), f). Pregunta para Raquel ¿puedes copiar el contenido de estos artículos para que queden claros los hechos que están sujetos a responsabilidad administrativa?
- b) *Sujetos*, MAE, MAE Colegiada o ambos y ex autoridades.
- c) *Determinación*, mediante dictamen de auditoría, es determinado por el Contralor General del Estado¹²³.
- d) *Sanción*, dependiendo de la gravedad, puede ser: 1.- suspensión de sus funciones y 2.- destitución del cargo.
- e) *Prescripción*, la acción u omisión prescribe a los dos años de concluida la gestión.

5.3. RESPONSABILIDAD CIVIL

- a) *Naturaleza*, Acción u omisión que causa daño económico al Estado valuable en dinero¹²⁴.
- b) *Sujetos*, Servidores públicos, ex servidores y/o privados.
- c) *Determinación*, determinado por Autoridad Competente.
- d) *Sanción*, Resarcimiento del daño económico.
- e) *Prescripción*, la acción u omisión no prescribe de acuerdo a la CPE, a partir del 07 de febrero de 2009.

5.4. RESPONSABILIDAD PENAL

- a) *Naturaleza*, Acción u omisión tipificada como delito en el Código Penal y la Ley N° 004 de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas.
- b) *Sujetos*, Servidores públicos, ex servidores y/o particulares.
- c) *Determinación*, determinado por Autoridad Competente.
- d) *Sanción*, Privación de libertad en función a lo determinado en el Código Penal y la Ley N° 004 de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas.

¹²³ Decreto Supremo N° 23215, de 22 de julio de 1992.

¹²⁴ Ley del Sistema de Control Fiscal, de 29 de septiembre de 1977. Relativo a los conceptos generales para la determinación de la responsabilidad civil.

- e) Prescripción, de acuerdo a los términos previstos en el Código Penal y la Ley N° 004 de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas.

Es importante manifestar que tratándose de Indicios de Responsabilidad Administrativa, Civil y Penal, cada institución a través de la Unidad Jurídica, debe informar a la Contraloría General del Estado Plurinacional el estado de su tramitación -procesos judiciales, procesos administrativos y requerimientos de pago a su cargo-, conforme dispone el artículo 45 del Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General del Estado, aprobado mediante Decreto Supremo N° 23215.

6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

La Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales, entre sus objetivos determina que todos los servidores públicos, sin distinción de jerarquía, respondan por los resultados emergentes de su desempeño como una obligación –deberes y atribuciones– de las funciones asignados a su cargo, rindiendo cuenta de la forma y resultado de la aplicación de los recursos públicos. Por tanto, un derecho del pueblo a exigir cuentas de la administración de los recursos del Estado, conforme prevé el artículo 241.II, 242.3 de la CPE.

Al respecto, la CPE, contempla en varios preceptos constitucionales artículos destinados a fortalecer la transparencia, la lucha contra la corrupción mejorando el acceso a la información, además de incorporar mecanismos de participación ciudadana como control social¹²⁵.

Asimismo, establece los mecanismos para la rendición de cuentas y promover la ética pública en los servidores públicos principalmente, así como los procedimientos para la recuperación de los bienes del Estado.

A continuación de manera concreta se describirá todos los aspectos constitucionales que impliquen los mecanismos de transparencia, control social y rendición de cuentas.

La participación ciudadana, está definida en el diálogo para el ejercicio del control sobre los actos de la gestión pública que implica la calidad en la prestación de servicios públicos, conforme señala el artículo 26 de la CPE, que dispone: “Todas las ciudadanas y los ciudadanos tienen derecho a participar libremente en la formación, ejercicio y control del poder político, directamente o por medio de sus representantes, y de manera individual o colectiva. La participación será equitativa y en igualdad de condiciones entre hombres y mujeres”; para ello se establecen mecanismos efectivos de rendición de cuentas a partir de la participación ciudadana en la toma de decisiones, tal cual establece el artículo 40 concordante con el artículo 241 y 242.1 ambos de la CPE,

¹²⁵ Ley de Participación y Control Social, de 21 de febrero de 2013.

que determina: “El Estado garantizará la participación de la población organizada en la toma de decisiones”; así como en el diseño, gestión y monitoreo de las políticas públicas aspectos determinados en los artículo 18.III concordante con lo dispuesto en el artículo 309.5 en su primera vertiente cuando determina: “garantizar la participación y el control social sobre su organización y gestión (..)”.

Para el ejercicio del control social, el Estado promueve mecanismos efectivos de participación ciudadana en cuanto a la definición de la estructura y su composición, aspectos previstos en el artículo 241 del CPE, que determina: que el control social puede solicitar información a cualquier entidad pública y la misma debe ser provista de forma completa, veraz, adecuada y oportuna, en esa medida podrá pronunciarse, aspectos concordantes con lo dispuesto en el artículo 21.6, artículo 24, artículo 106 y artículo 130 todos de la CPE. Asimismo, se constituye en observador en la designación de cargos públicos en aplicación al principio de transparencia.

En cuanto a los mecanismos de rendición de cuentas sobre la administración de los recursos públicos, el artículo 235.4 de la CPE establece: “Rendir cuentas sobre las responsabilidades económicas, políticas, técnicas y administrativas en el ejercicio de la función pública”, con la finalidad de supervisar el manejo de la economía –recursos monetarios–, la supervisión de su administración en cuanto a la aplicación –supervisión de obras y servicios–, así como la calidad en la prestación de los servicios básicos.

Concordante con lo expuesto en el párrafo anterior el inc Nota para Raquel: ¿Qué es inc? c) de la Ley N° 1178 determina: que todo servidor público, sin distinción de jerarquía, tiene la obligación de rendir cuenta de los objetivos a los que dio lugar el destino de los recursos económicos, sino también de la forma y el resultado de su aplicación, de ahí precisamente la importancia del ejercicio del control gubernamental a la hora de verificar el grado de cumplimiento de lo programado respecto a lo ejecutado, integrando de esta manera una gestión por resultados.

Como se advierte, resulta imprescindible la participación de la ciudadanía por medio de mecanismos que permitan promover la transparencia en el manejo de recursos económicos, más aún al estar inevitablemente vinculados, con actos de corrupción que implica al conjunto de ciudadanos –servidores públicos, personas naturales y jurídicas–; toda vez, que con frecuencia se conoce a través de los medios de comunicación -escrita, radiales, redes sociales- informes de organismos internacionales especializados, sobre casos de corrupción que involucra a todos los países del mundo, particularmente a países en desarrollo, porque se ven afectados en su crecimiento económico, por la sustracción de los fondos públicos que además de ser escasos, imposibilitan el desarrollo sostenible de cada región, recursos económicos necesarios por ejemplo, para la prestación de servicios básicos -esenciales para una buena calidad de vida-

Bibliografía y normativa

PAIVA QUINTEROS, Walker (2000): *Guía de Auditoría*, Editorial Educación y Cultura – Cochabamba.

Constitución Política del Estado, de 07 de febrero de 2009.

Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.

Carta Iberoamericana de la Función Pública.

Convención Interamericana contra la Corrupción

Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales, de 20 de julio de 1990.

Ley del Sistema de Control Fiscal, de 29 de septiembre de 1977

Ley N° 004 de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas, de 30 de marzo de 2010.

Ley No. 341 de Participación y Control Social, de 21 de febrero de 2013.

Decreto Supremo N° 23215, de 22 de julio de 1992.

Decreto Supremo N° 23318-A, de 03 de noviembre de 1992.

Decreto Supremo No. 214, Política Nacional de Transparencia, de 23 de julio de 2009.

Resolución Ministerial No. 074/09 del Ministerio de Transparencia Institucional y Lucha contra la Corrupción.

Páginas consultadas:

<http://www.contraloria.gob.bo/>

<http://www.transparencia.gob.bo/>

CHILE

DANIEL ANDRÉS IGOR MONDACA

Tema 1

PRESUPUESTACIÓN

SUMARIO

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.3. Principios. 2. MARCO FISCAL. 2.1. Marco presupuestario. 2.2. Reglas fiscales. 2.3. Responsabilidad Fiscal. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. Formulación. 4.2. Discusión y aprobación. 4.3. Ejecución. 4.4. Evaluación. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Clasificación de gastos. 5.1.1. Clasificación institucional. 5.1.2. Clasificación por objeto o naturaleza. 5.1.3. Clasificación económica. 5.1.4. Clasificación por iniciativas de inversión. 5.2. Clasificación de ingresos. 5.2.1. Clasificación institucional. 5.2.2. Clasificación por objeto o naturaleza. 5.2.3. Clasificación económica. 5.2.4. Clasificación por iniciativas de inversión. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Tipos. 6.2. Competencias. NORMATIVA BÁSICA.

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

1.1. CONCEPTO

Para el caso chileno, en el Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de la Administración Financiera del Estado se realiza la primera referencia al Presupuesto del Sector Público, en el cual se indica que consiste en una estimación financiera de los ingresos y gastos de este sector para un año dado, compatibilizando los recursos disponibles con el logro de metas y objetivos previamente establecidos¹²⁶. Para tal efecto, el presupuesto, la contabilidad y la administración de fondos se rigen por normas comunes que aseguren la coordinación y la unidad de la gestión financiera del Estado¹²⁷.

Al sistema de administración financiera del Estado se le exige orientarse por las directrices del sistema de planificación del Sector Público para constituir la expresión financiera de los planes y programas del Estado.

¹²⁶ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 11°.

¹²⁷ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 3°.

1.2. CONTENIDO

En Chile, todos los ingresos que perciba el Estado deben reflejarse en un presupuesto que se denomina del Sector Público, sin perjuicio de mantener su carácter regional, sectorial o institucional. Los ingresos que recaude el Estado por vía tributaria solo pueden ser asignados presupuestariamente de acuerdo a las prioridades determinadas en el mismo presupuesto¹²⁸.

Por su parte, el cálculo de las entradas del presupuesto debe contener una proyección del rendimiento del sistema de ingresos públicos, agrupados por conceptos significativos. Para tal efecto, la Dirección de Presupuestos puede consultar a los servicios públicos que determinen, recauden o controlen ingresos¹²⁹.

A su vez, los gastos del Estado también deben estar contemplados en el Presupuesto del Sector Público. Tales presupuestos de gastos son estimaciones del límite máximo que pueden alcanzar los egresos y compromisos públicos. Se entiende por egresos públicos los pagos efectivos y por compromisos, las obligaciones que se devenguen y no se paguen en el respectivo ejercicio presupuestario¹³⁰.

Tanto en el programa financiero como en el presupuesto se establecen las prioridades y se asignan recursos globales a sectores, sin perjuicio de la planificación interna y de los presupuestos que corresponda cobrar a los servicios integrantes¹³¹.

Es en el mismo Decreto Ley N° 1.263, donde se indica que el ejercicio presupuestario debe coincidir con el año calendario.

A continuación se detallan algunas características del Presupuesto:

*Base de Valoración*¹³²

Desde el año 2005, el presupuesto y las ejecuciones presupuestarias se registran sobre la base devengada, utilizando un clasificador presupuestario consistente con el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2001 (MEFP 2001). Pero los ingresos tributarios siguen siendo registrados sobre la base de caja, principalmente porque genera mayor certeza.

¹²⁸ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 4°.

¹²⁹ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 17°.

¹³⁰ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 19°.

¹³¹ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 5°.

¹³² *Estadísticas de las Finanzas Públicas 2006 – 2015*, de Agosto de 2016, publicación de la Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, página 21.

*Consolidación*¹³³

La estructura institucional del Sector Público chileno, que se presenta en el Anexo N° 1, requiere una cantidad importante de transferencias intrasectoriales, lo que implica una consolidación por transferencias. Entre esas transferencias se encuentran:

- Transferencias del Tesoro Público.
- Transferencias de las Instituciones.
 - Entre Instituciones.
 - De Instituciones al Tesoro Público.
 - De Instituciones a Municipalidades.
 - De Instituciones a Empresas.
- Transferencias de las Municipalidades.
 - A Instituciones.
 - A Municipalidades.
- Transferencias de las Empresas.
 - De las empresas al Tesoro Público.
 - De las Empresas a Instituciones.
 - Del Tesoro Público a Empresas.

*Agregación por Moneda*¹³⁴

El sistema presupuestario chileno posee la característica de tener dos presupuestos, uno en pesos chilenos y otro en dólares de Estados Unidos. Así entonces, las cifras agregadas de la ejecución presupuestaria en moneda local se obtienen utilizando para su conversión el promedio mensual del tipo de cambio observado, informado por el Banco Central de Chile.

1.3. PRINCIPIOS

En el Presupuesto para el Sector Público chileno es posible identificar la aplicación de algunos principios, tanto políticos y económicos, siendo ellos los siguientes:

¹³³ *Estadísticas de las Finanzas Públicas 2006 – 2015*, de Agosto de 2016, publicación de la Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, página 21.

¹³⁴ *Estadísticas de las Finanzas Públicas 2006 – 2015*, de Agosto de 2016, publicación de la Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, página 24.

- *Principio de Competencia*: al parlamento le corresponde la aprobación y promulgación del presupuesto, al ejecutivo la ejecución y el control de ejecución presupuestaria¹³⁵.
- *Principio de Universalidad o de Integridad*: el presupuesto debe contener todos los ingresos y todos los gastos que origina la actividad financiera del Estado, de forma explícita, lo que se encuentra reflejado en la Ley de Administración Financiera del Estado¹³⁶.
- *Principio de Unidad Presupuestaria*: el presupuesto ha de ser único, por lo que deberá excluirse la proliferación de presupuestos extraordinarios o especiales. Esto se ve reflejado en la Ley de Administración Financiera del Estado cuando señala que todos los ingresos y gastos deben reflejarse en el presupuesto del Sector Público, sin perjuicio de mantener su carácter regional, sectorial o institucional¹³⁷.
- *Principio de Anualidad*: el presupuesto es un mandato temporal, que corresponde a un año calendario, que será aprobado por ley¹³⁸.
- *Principio de Publicidad*: el presupuesto ha de ser aprobado solemnemente mediante ley votada por el Parlamento. El principio se refiere también a la aprobación de la Cuenta General que recoge los resultados de la ejecución del presupuesto, tal como se expondrá en el capítulo sobre control.
- *Equilibrio Presupuestario anual o nivelación del presupuesto*¹³⁹: para el caso chileno requiere que el programa financiero comprenda previsiones de ingresos y gastos, de créditos internos y externos, de inversiones públicas, de adquisiciones y necesidades de personal, así como considerar una estimación del Balance Estructural del Sector Público. Por su parte, se indica que el presupuesto consiste en la estimación financiera de los ingresos y gastos del Sector Público para un año dado.

2. MARCO FISCAL

2.1. MARCO PRESUPUESTARIO

En el Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de la Administración Financiera del Estado, se indica que el sistema presupuestario está constituido por un programa financie-

¹³⁵ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 15°.

¹³⁶ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículos 4° y 11°.

¹³⁷ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 4°.

¹³⁸ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículos 9° y 12°.

¹³⁹ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículos 10° y 11°.

ro de mediano plazo y por presupuestos anuales debidamente coordinados entre sí. Así, el sistema presupuestario está formado por un programa financiero a tres o más años plazo y por un presupuesto para el ejercicio del año, que es aprobado por ley¹⁴⁰.

Tal programa financiero, que es el instrumento de planificación y gestión financiera de mediano plazo, elaborado por la Dirección de Presupuestos, comprende las previsiones de ingresos y gastos de crédito internos y externos, de inversiones públicas, de adquisiciones y de necesidades de personal¹⁴¹. Comprende, además, una estimación del Balance Estructural del Sector Público, que es calculado anualmente por la Dirección de Presupuestos, sobre la base de la metodología, procedimientos y demás normas que se establezcan mediante decreto supremo emanado del Ministerio de Hacienda.

2.2. REGLAS FISCALES

Como regla fiscal, en Chile, es utilizada la del balance estructural del Gobierno Central. Esta regla se basa en el concepto de Balance Cíclicamente Ajustado (BCA), considerando la situación fiscal a mediano plazo y coyuntural. En este sentido, se estiman los ingresos del Gobierno Central ajustados por el ciclo económico y se autoriza un gasto público en base a dichos ingresos.

La metodología se viene aplicando desde el 2001 y ha estado en permanente revisión, tanto en lo que respecta a la metodología de estimación del Balance Cíclicamente Ajustado como a la de la meta del indicador.

Hasta el año 2007 se cumplieron las metas de balance estructural, pero a partir del año 2008 ya dejaron de cumplirse. En el año 2009 la desviación fue todavía mayor, incluso cuando la meta se había establecido en 0%.

El Balance Estructural debe reflejar el balance financiero presupuestario que hubiere presentado el Gobierno Central si la economía se hubiese ubicado en su nivel de tendencia, excluyendo el efecto de las fluctuaciones cíclicas de la actividad económica, del precio del cobre u otros factores de similar naturaleza sobre los ingresos y gastos del Gobierno Central, en el período respectivo¹⁴². Dentro del procedimiento que se determine, debe incluirse la manera de recabar la opinión de expertos independientes sobre los factores que determinan el nivel de tendencia de los ingresos y gastos del Gobierno Central, así como la forma y oportunidad en que deberá informarse el resultado de la estimación del referido Balance.

Por su parte, sobre los ingresos presupuestados se establecen los límites al gasto, que quedan establecidos en la Ley de Presupuestos que es enviada por el Gobierno al

¹⁴⁰ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 9°.

¹⁴¹ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 10°.

¹⁴² Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 10°.

Congreso Nacional, donde es sometida a la aprobación por parte de la Cámara de Diputados y el Senado.

2.3. RESPONSABILIDAD FISCAL

En el año 2006 se promulgó la Ley N° 20128 Sobre Responsabilidad Fiscal¹⁴³, que presenta las normas sobre el mejoramiento de la gestión financiera y presupuestaria, así como normas sobre gestión de activos y pasivos, tales como:

— *De la Política Fiscal*

El Presidente de la República, dentro de los 90 días siguientes a la fecha en que asuma sus funciones, mediante decreto supremo expedido por intermedio del Ministerio de Hacienda, establece las bases de la política fiscal que se aplican durante su administración, que deben incluir un pronunciamiento explícito acerca de las implicancias y efectos que tiene su política sobre el Balance Estructural correspondiente al período de su administración. Una copia de este decreto, así como de las modificaciones que se le introduzcan durante su vigencia, deben ser remitidas a las comisiones de Hacienda del Senado y de la Cámara de Diputados y a la Comisión Especial de Presupuestos del Congreso Nacional¹⁴⁴.

— *Del Programa de Contingencia contra el Desempleo*¹⁴⁵

Se crea el Programa de Contingencia contra el Desempleo, con el objeto de financiar iniciativas o programas intensivos en el uso de mano de obra, bonificar la generación de empleos y, en general, todas las demás medidas que se definan para paliar contingencias de desempleo a nivel nacional, regional, provincial o comunal. El programa es aplicado cuando la tasa nacional de desempleo trimestral, calculada por el Instituto Nacional de Estadísticas, supera el promedio de la tasa correspondiente a los cinco años anteriores, o cuando la tasa nacional de desempleo trimestral es igual o superior al diez por ciento.

La aplicación de los recursos del Programa se efectúa conforme a los lineamientos, mecanismos, procedimientos y demás normas que se establecen en un reglamento emanado del Ministerio de Hacienda, suscrito además por el Ministro del Trabajo y Previsión Social. La Ley de Presupuestos debe incluir anualmente el ítem correspondiente al Programa.

¹⁴³ Ley N° 20.128, Sobre Responsabilidad Fiscal, de 2006.

¹⁴⁴ Ley N° 20.128, Sobre Responsabilidad Fiscal, de 2006, artículo 1°.

¹⁴⁵ Ley N° 20.128, Sobre Responsabilidad Fiscal, de 2006, artículos 2° al 4°.

— *Del Fondo de Reserva de Pensiones*

Se crea un Fondo de Reserva de Pensiones destinado a complementar el financiamiento de obligaciones fiscales derivadas de la pensión básica solidaria de vejez, la pensión básica solidaria de invalidez, el aporte previsional solidario de vejez y el aporte previsional solidario de invalidez.

El Fondo de Reserva está constituido y se incrementará con los siguientes aportes:

- Con un aporte equivalente al superávit efectivo, siendo el tope del 0,5% del Producto Interno Bruto del año anterior. Nunca puede ser inferior al 0,2%.
- Con el producto de la rentabilidad que genere la inversión de los recursos del Fondo de Reserva, y
- Con los demás aportes que establezca la ley.

— *Del Fondo de Estabilización Económica y Social*

El Presidente de la República establece las normas de definición y determinación de los recursos que ingresan al Fondo, que debe incluir, en todo caso, el saldo que resulte de restar al superávit efectivo, el aporte al Fondo de Reserva de Pensiones y el aporte de Capital al Banco Central de Chile.

— *De los Aportes de Capital al Banco Central de Chile*

El Fisco, a través del Ministerio de Hacienda, puede efectuar aportes de capital al Banco Central de Chile hasta por un monto máximo anual equivalente al saldo, luego de restar al superávit efectivo, el aporte al Fondo de Reserva de Pensiones. El aporte no puede ser superior al 0,5% del Producto Interno Bruto del año anterior.

3. **ÁMBITO INSTITUCIONAL**

El Sector Público chileno considera un conjunto de instituciones sometidas a las mismas normas de planificación y ejecución presupuestaria, y que además mantienen una estrecha relación de dependencia con el Ejecutivo. Es así como se consideran las instituciones centralizadas, las entidades estatales autónomas y las instituciones públicas descentralizadas, que son incorporadas en el Presupuesto del Sector Público.

El Sistema de Administración Financiera del Estado comprende los servicios e instituciones que conforman el Sector Público¹⁴⁶.

¹⁴⁶ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 2°.

Desde el punto de vista presupuestario, se han considerado las recomendaciones del Fondo Monetario Internacional (FMI), de manera que las Instituciones del Gobierno Central¹⁴⁷ son la Presidencia de la República, el Congreso Nacional, el Poder Judicial, la Contraloría General de la República, los Ministerios, y el Tesoro Público, tal como se presenta a continuación:

INSTITUCIONES DEL GOBIERNO CENTRAL

Presidencia de la República

Congreso Nacional

Poder Judicial

Contraloría General de República

Ministerio del Interior y Seguridad
Pública

Ministerio de Relaciones Exteriores

Ministerio de Economía, Fomento y
Reconstrucción

Ministerio de Hacienda

Ministerio de Educación Pública

Ministerio de Justicia

Ministerio de Defensa Nacional

Ministerio de Obras Públicas

Ministerio de Agricultura

¹⁴⁷ Estadísticas de las Finanzas Públicas 2006 – 2015, de Agosto de 2016, publicación de la Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, página 139.

Ministerio de Bienes Nacionales

Ministerio del Trabajo y Previsión Social

Ministerio de Salud

Ministerio de Minería

Ministerio de Vivienda y Urbanismo

Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones

Ministerio Secretaría General de Gobierno

Ministerio de Desarrollo Social

Ministerio Secretaría General de la Presidencia

Ministerio Público

Ministerio de Energía

Ministerio del Medio Ambiente

Ministerio del Deporte

Tesoro Público

El Gobierno Central se corresponde con las instituciones presentadas, exceptuando las Municipalidades¹⁴⁸.

¹⁴⁸ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 10°.

4. CICLO PRESUPUESTARIO¹⁴⁹

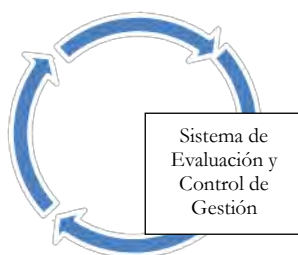
CICLO PRESUPUESTARIO



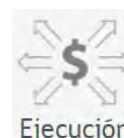
Elaboración del proyecto de ley de presupuestos del sector público del próximo periodo, a través de la estimación de ingresos y gastos de cada programa presupuestario, de todas las instituciones que conforman el Gobierno Central.



Instancia de análisis y discusión del proyecto de ley de presupuestos del sector público, que se realiza en el Congreso Nacional.



Proceso de análisis del ejercicio presupuestario del periodo anterior, por ministerios e institución, el cual incorpora la información presupuestaria de gasto y gestión.



Proceso de entrega mensual de los recursos presupuestarios de las instituciones, actualización del presupuesto inicial, mediante los decretos de modificación presupuestaria, y el registro del gasto efectivo y devengado.

Fuente: Dirección de Presupuesto, Ministerio de Hacienda.

El ciclo presupuestario es liderado por la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, que es responsable de elaborar el presupuesto de la nación y de supervisar la ejecución. Esta Dirección es el organismo técnico encargado de proponer la asignación de los recursos financieros del Estado y le compete, además, orientar y regular el proceso de formulación presupuestaria¹⁵⁰.

¹⁴⁹ www.dipres.cl Dirección de Presupuestos, del Ministerio de Hacienda.

¹⁵⁰ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 15°.

Participan también en el ciclo presupuestario, el Presidente de la República, las Oficinas de Presupuesto en los Ministerios, los Gobiernos Regionales y el Congreso Nacional, tal como a continuación se detalla:

4.1. FORMULACIÓN

La elaboración del proyecto de ley de presupuestos del Sector Público del próximo período consiste en la estimación de ingresos y gastos de los programas presupuestarios correspondientes a todas las instituciones que conforman el Gobierno Central. Participan en la formulación el Presidente de la República, el Ministerio de Hacienda, la Dirección de Presupuestos, los Ministerios sectoriales y los equipos técnicos de las distintas reparticiones y servicios.

Generalmente en julio, el Ministerio de Hacienda envía mediante oficios a los ministerios las instrucciones para todas las partidas presupuestarias. En este sentido, en la página web de la Dirección de Presupuestos son publicados los documentos con los lineamientos generales, formularios e instrucciones, siendo de acceso restringido a los usuarios.

Durante agosto se realiza la discusión interna en el Ministerio de Hacienda en dos etapas. La primera considera el análisis global e institucional, con la presentación de los informes sectoriales en las Comisiones técnicas que integran la Dirección de Presupuestos y a los representantes de los ministerios y servicios. En la segunda, se presentan los informes al Director de Presupuestos, quien luego presenta sus informes al Ministro de Hacienda.

Durante la primera quincena de septiembre se produce la discusión y aprobación a nivel superior del Gobierno. En consecuencia, el proyecto es analizado por el Presidente de la República y, luego de ser visado por él, el Ministro de Hacienda comunica a los ministerios la decisión presidencial.

Durante la última semana de septiembre el trabajo final se centra en la Dirección de Presupuestos, donde se prepara el proyecto definitivo, se revisan las glosas presupuestarias y son elaborados los documentos complementarios, como por ejemplo el informe de las Finanzas Públicas.

Luego, el Ministerio de Hacienda elabora el oficio y los antecedentes para el mensaje del proyecto de ley, siendo además el encargado de enviar el proyecto al Ministerio Secretaría General de la Presidencia.

Finalmente, a más tardar el 30 de septiembre, el proyecto de ley de presupuestos del sector público es despachado al Congreso Nacional.

4.2. DISCUSIÓN Y APROBACIÓN

Existe un plazo mínimo para la presentación del proyecto de ley de presupuestos por el Presidente de la República al Congreso Nacional¹⁵¹, lo que implica presentarlo a lo menos con tres meses de anterioridad a la fecha en que debe empezar a regir. En la misma disposición se fija un plazo máximo para su tramitación, estableciendo que si el Congreso no lo despacha dentro de 60 días desde su presentación, rige el proyecto presentado por el Presidente de la República.

El proyecto de ley que remite el Ejecutivo debe presentarse necesariamente en la Cámara de Diputados.

Por su parte, el Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de la Administración Financiera del Estado, dispone que “el Presupuesto deberá quedar totalmente tramitado a más tardar el 1 de diciembre del año anterior a su vigencia”¹⁵².

La Ley Orgánica Constitucional del Congreso dispone que el proyecto de ley de presupuesto deba ser informado exclusivamente por una comisión especial, que se integra con el mismo número de diputados y senadores¹⁵³, formando parte de ella los miembros de sus respectivas comisiones de Hacienda.

Tal Comisión es presidida por el senador que ella elija entre sus miembros y debe quedar constituida antes del término de la legislatura ordinaria. Dicha Comisión Especial fija en cada oportunidad sus normas de procedimiento y forma las subcomisiones que necesite para el estudio de las diversas partidas del proyecto.

La Comisión especial de Presupuestos debe informar a la Cámara de Diputados en el término de quince días o entregar los antecedentes dentro de ese plazo en el estado en el que se encuentren, a menos que esa Cámara prorrogue dicho término.

Quince días después de recibido de la Cámara de Diputados, el proyecto de ley de presupuestos debe quedar despachado por el Senado y se devuelve en el acto a dicha Cámara. Para los demás trámites, el presidente del Senado está facultado para distribuir la discusión y votación dentro de lo que reste del plazo constitucional.

El Congreso Nacional no puede aumentar ni disminuir la estimación de los ingresos, sólo puede reducir los gastos contenidos en el proyecto de Ley de Presupuestos, salvo los que estén establecidos por ley permanente¹⁵⁴.

La estimación del rendimiento de los recursos de la Ley de Presupuestos, así como de los nuevos que establezca cualquiera otra iniciativa de ley, es una facultad exclusiva del Presidente de la República, previo informe de los organismos técnicos correspondientes.

¹⁵¹ Constitución Política de la República de Chile, artículo 67°.

¹⁵² Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 14°.

¹⁵³ Ley N° 18.918, Orgánica Constitucional del Congreso Nacional, artículo 19°.

¹⁵⁴ Constitución Política de la República de Chile, artículo 67°.

La Ley de Presupuestos tiene un rango de precepto legal de quórum simple.

Tal como se indica en la constitución, aprobado el proyecto por ambas Cámaras es remitido al Presidente de la República, a quien le corresponde su promulgación como ley¹⁵⁵.

La Dirección de Presupuestos propone al Ministerio de Hacienda un programa de ejecución del presupuesto en el mes de diciembre del año anterior a su vigencia. Del mismo modo, confecciona programas de gastos, que denomina Programas de Caja, donde fija el nivel y prioridad de tales gastos.

4.3. EJECUCIÓN

Consiste en un proceso de entrega mensual de los recursos presupuestarios de las instituciones, así como en la actualización del presupuesto inicial, mediante los decretos de modificación presupuestaria y los registros del gasto efectivo y devengado.

4.4. EVALUACIÓN

La Dirección de Presupuesto del Ministerio de Hacienda cada año realiza el control de la ejecución presupuestaria del periodo anterior, desarrollándose una evaluación por programas gubernamentales que incluye la valoración del impacto de tales programas.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

Las clasificaciones presupuestarias que se establezcan deben proporcionar información para la toma de decisiones, así como también permitir vincular el proceso presupuestario con la planificación del Sector Público. Además, las clasificaciones utilizadas deben posibilitar el control de la eficiencia con la que se manejan los recursos públicos a nivel nacional, regional y local.

Las clasificaciones presupuestarias son determinadas por Decreto Supremo¹⁵⁶. Considerando que las clasificaciones del Presupuesto del Sector Público se aplican en forma integral a todos los organismos de dicho sector y teniendo en cuenta la necesidad de desagregar y definir el contenido de los conceptos de Ingresos y Gastos que deben observarse para la ejecución presupuestaria e información pertinente, el Ministerio de Hacienda, por medio del Decreto N° 854 de 2014, ha determinado las clasificaciones presupuestarias¹⁵⁷.

¹⁵⁵ Constitución Política de la República de Chile, artículo 72°.

¹⁵⁶ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 16°.

¹⁵⁷ Decreto N° 854, del 29 de septiembre de 2014, Ministerio de Hacienda.

A continuación se presentan las diversas clasificaciones existentes tanto para Ingresos como Gastos:

5.1. CLASIFICACIÓN DE GASTOS

5.1.1. *Clasificación institucional*¹⁵⁸

Corresponde a la agrupación presupuestaria de los organismos que se incluyen en la Ley de Presupuestos del Sector Público de la siguiente forma:

Partida	Nivel superior de agrupación asignada a la Presidencia de la República, al Congreso Nacional, al Poder Judicial, a la Contraloría General de la República, Ministerio Público, a cada uno de los diversos Ministerios y a la Partida “Tesoro Público” que contiene la estimación de los gastos.
Capítulo	Subdivisión de la partida, que corresponde a cada uno de los organismos que se identifican con presupuestos aprobados en forma directa en la Ley de Presupuestos.
Programa	División presupuestaria de los Capítulos, en relación a funciones u objetivos específicos identificados dentro de los presupuestos de los organismos públicos.

Importante destacar que la clasificación institucional se plantea hasta nivel de programa, que servirá para posteriormente evaluar la ejecución presupuestaria.

5.1.2. *Clasificación por objeto o naturaleza*¹⁵⁹

La clasificación por Objeto o Naturaleza procede al ordenamiento de las transacciones presupuestarias de acuerdo con los motivos por los que se destinan los recursos. En el caso de los gastos existen las siguientes divisiones:

Subtítulo	Agrupación de operaciones presupuestarias de características o naturaleza homogénea, que comprende un conjunto de ítems.
Ítem	Representa un “motivo significativo” de gastos.
Asignación	Corresponde a un “motivo específico” del gasto.
Sub Asignación	Subdivisión de la asignación en conceptos de “naturaleza más particularizada”

¹⁵⁸ Decreto N° 854, del 29 de septiembre de 2014, Ministerio de Hacienda, N° I.

¹⁵⁹ Decreto N° 854, del 29 de septiembre de 2014, Ministerio de Hacienda, N° II.

A partir de estas divisiones se presenta una clasificación funcional del Gasto¹⁶⁰, centrada en el propósito o función para el que se efectúan las transacciones, de manera que permite evaluar la efectividad de los gastos desde el punto de vista costo/beneficio. Para tal efecto se adopta la implementación del MEFP 2001.

A modo de ejemplo:

Subtítulo	Ítem
Gastos en personal	Personal de planta Personal de contrata Otras remuneraciones Otros gastos en personal
Bienes y servicios de consumo	Alimentos y bebidas Textiles, vestuarios y calzado Combustible y lubricantes Materiales de uso o consumo Servicios básicos Mantenimiento y reparaciones Publicidad y difusión Servicios generales Arriendos Servicios financieros y de seguros Servicios técnicos y profesionales Otros gastos en bienes y servicios de consumo
Prestaciones de seguridad social	Prestaciones previsionales Prestaciones de asistencia social Prestaciones sociales del empleador
Transferencias corrientes	Al sector privado Al gobierno central A otras entidades públicas A empresas públicas no financieras A empresas públicas financieras A gobiernos extranjeros A organismos internacionales
Íntegros al fisco	Impuestos Anticipos y/o utilidades Excedentes de caja Otros íntegros al fisco

¹⁶⁰ *Estadísticas de las Finanzas Públicas 2006 – 2015*, de Agosto de 2016, publicación de la Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, página 30.

Otros gastos corrientes	Devoluciones Compensaciones por daños a terceros y/o a la propiedad 2% constitucional Aplicación fondos de terceros
Aporte fiscal libre	Aporte fiscal para servicio de la deuda
Adquisición de activos no financieros	Terrenos Edificios Vehículos Mobiliario y vehículos Máquinas y equipos Equipos informáticos Programas informáticos Otros activos no financieros
Adquisición de activos financieros	Compra de títulos y valores Compra de acciones y participaciones de capital Operaciones de cambio Otros activos financieros
Iniciativas de inversión	Estudios básicos Proyectos Programas de inversión
Préstamos	De asistencia social Hipotecarios Pignoratícios De fomento Médicos Por anticipos a contratistas Por anticipo de cambio de residencia Por venta a plazo
Transferencias de capital	Al sector privado Al gobierno central A otras entidades públicas A empresas públicas no financieras A empresas públicas financieras A gobiernos extranjeros A organismos internacionales
Servicio de la deuda	Amortización deuda interna Amortización deuda externa Intereses deuda interna Intereses deuda externa Otros gastos financieros deuda interna Otros gastos financieros deuda externa Deuda flotante
Saldo final de caja	

5.1.3. *Clasificación económica*¹⁶¹

Para presentar la clasificación económica se realiza una referencia al marco contable. La clasificación económica se centra en el impacto económico de las transacciones del gobierno y adquiere interés desde el punto de vista del análisis económico y financiero.

Se considera como marco contable el marco analítico de las transacciones del gobierno utilizado en el MEFP 2001, que agrupa estas transacciones en tres categorías fundamentales y proporciona tres categorías de resultados principales.

Categorías de Transacciones	Categorías de Resultados
Transacciones que afectan el Patrimonio Neto: Ingresos y Gastos	Resultado Operativo Bruto / Neto
Transacciones en Activos No Financieros: Adquisición Neta de Activos no Financieros	Préstamo Neto / Endeudamiento Neto
Transacciones en Activos y Pasivos Financieros: Adquisición Neta de Activos Financieros y Pasivos Netos Incurridos	Financiamiento

Así entonces, la clasificación económica¹⁶² utilizada para el gasto es:

— **Transacciones que afectan el Patrimonio Neto**

Gastos

Personal

Bienes y Servicios de Consumo y Producción

Consumo de Capital Fijo

Intereses

Subsidios y donaciones

Prestaciones Previsionales

Otros

RESULTADO OPERATIVO NETO

¹⁶¹ *Estadísticas de las Finanzas Públicas 2007 – 2016*, de Agosto de 2017, publicación de la Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, Página 24.

¹⁶² *Estadísticas de las Finanzas Públicas 2007 – 2016*, de Agosto de 2017, publicación de la Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, página 25.

— **Transacciones en Activos No Financieros**

Adquisición Neta de Activos no Financieros

Venta de Activos Físicos

Inversión

Transferencias de Capital

Consumo de Capital Fijo

Total de Ingresos

Total de Gastos

PRÉSTAMO NETO / ENDEUDAMIENTO NETO

— **Transacciones en Activos y Pasivos Financieros (Financiamiento)**

Adquisición Neta de Activos Financieros

Préstamos

 Otorgamiento de Préstamos

 Recuperación de Prestamos

Títulos y Valores

 Inversión Financiera

 Venta de Activos Financieros

Operaciones de Cambio

Caja

Fondos Especiales

 Giros

 Depósitos

Fondos Especiales: Ajustes por Rezagos y Transferencias

Anticipo de Gastos

Pasivos Netos Incurridos

Endeudamiento Externo Neto

Endeudamiento

Bonos

Resto

Amortizaciones

Endeudamiento Interno Neto

Endeudamiento

Bonos

Resto

Amortizaciones

Bono de Reconocimiento

FINANCIAMIENTO

5.1.4. *Clasificación por iniciativas de inversión*¹⁶³

Corresponde al ordenamiento, mediante asignaciones especiales, de los estudios, proyectos y programas, a los que se refieren las iniciativas de inversión, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Ley Orgánico de Administración Financiera del Estado¹⁶⁴. Dichas asignaciones especiales corresponderán al código y nombre que se asigne por el Banco Integrado de Proyectos (BIP).

5.2. CLASIFICACIÓN DE INGRESOS

5.2.1. *Clasificación institucional*¹⁶⁵

Corresponde a la agrupación presupuestaria de los organismos que se incluyen en la Ley de Presupuestos del Sector Público de la siguiente forma:

¹⁶³ Decreto N° 854, del 29 de septiembre de 2014, Ministerio de Hacienda, N° II.

¹⁶⁴ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 19 bis.

¹⁶⁵ Decreto N° 854, del 29 de septiembre de 2014, Ministerio de Hacienda, N° I.

Partida	Nivel superior de agrupación asignada a la Presidencia de la República, al Congreso Nacional, al Poder Judicial, a la Contraloría General de la República, Ministerio Público, a cada uno de los diversos Ministerios y a la Partida “Tesoro Público” que contiene la estimación de ingresos del Fisco.
Capítulo	Subdivisión de la partida, que corresponde a cada uno de los organismos que se identifican con presupuestos aprobados en forma directa en la Ley de Presupuestos.
Programa	División presupuestaria de los Capítulos, en relación a funciones u objetivos específicos identificados dentro de los presupuestos de los organismos públicos.

5.2.2. Clasificación por objeto o naturaleza¹⁶⁶

Esta clasificación se corresponde con el ordenamiento de las transacciones presupuestarias de acuerdo con su origen, en lo referente a los ingresos, y contiene las siguientes divisiones:

Subtítulo	Agrupación de operaciones presupuestarias de características o naturaleza homogénea, que comprende un conjunto de ítems
Ítem	Representa un “motivo significativo” del ingreso
Asignación	Corresponde a un “motivo específico” del ingreso
Sub Asignación	Subdivisión de la asignación en conceptos de “naturaleza más particularizada”

A modo de ejemplo:

Subtítulo	Ítem
Impuestos	Impuestos a la renta
	Impuestos al valor agregado
	Impuestos a productos específicos
	Impuestos a los actos jurídicos
	Impuestos al comercio exterior
	Impuestos varios
	Otros ingresos tributarios
	Sistema de pago de impuestos

¹⁶⁶ Decreto N° 854, del 29 de septiembre de 2014, Ministerio de Hacienda, N° II.

Tributos sobre el uso de bienes y la realización de actividades	Patentes y tasas por derechos Permisos y licencias Participación en impuesto territorial Otros tributos
Imposiciones previsionales	Aportes del empleador Aportes del trabajador
Transferencias corrientes	Del sector privado Del gobierno central De otras entidades públicas De empresas públicas no financieras De empresas públicas financieras De gobiernos extranjeros De organismos internacionales
Rentas de la propiedad	Arriendos de activos no financieros Dividendos Intereses Participación de utilidades Otras rentas de la propiedad
Ingresos de operación	Venta de bienes Venta de servicios
Otros ingresos corrientes	Recuperaciones y reembolsos por licencias médicas Multas y sanciones pecuniarias Participación del fondo municipal Fondos de terceros Otros
Aporte fiscal	Libre Servicio de la deuda Servicio de la deuda externa
Venta de activos no financieros	Terrenos Edificios Vehículos Mobiliario y otros Máquinas y equipos Equipos informáticos Programas informáticos Otros activos no financieros
Venta de activos financieros	Venta o rescate de títulos y valores Venta de acciones y participaciones de capital Operaciones de cambio Otros activos financieros

	De asistencia social
	Hipotecarios
	Pignoratícios
Recuperaciones de préstamos	De fomento
	Médicos
	Por anticipos a contratistas
	Por anticipos por cambio de residencia
	Por ventas a plazo
	Ingresos por percibir
Transferencias para gastos de capital	Del sector privado
	Del gobierno central
	De otras entidades públicas
	De empresas públicas no financieras
	De empresas públicas financieras
Endeudamiento	Endeudamiento interno
	Endeudamiento externo
Saldo inicial de caja	

5.2.3. Clasificación económica¹⁶⁷

Como se ha mencionado al hablar de las estructuras presupuestarias de gastos, la clasificación económica se centra en el impacto económico de las transacciones del gobierno, adquiriendo especial interés desde el punto de vista del análisis económico y financiero.

Considera como marco contable el marco analítico de las transacciones del gobierno utilizado en el MEFP 2001, de manera que agrupa dichas transacciones en tres categorías fundamentales y proporciona tres categorías de resultados principales.

Categorías de Transacciones	Categorías de Resultados
Transacciones que afectan el Patrimonio Neto: Ingresos y Gastos	Resultado Operativo Bruto / Neto
Transacciones en Activos No Financieros: Adquisición Neta de Activos no Financieros	Préstamo Neto / Endeudamiento Neto
Transacciones en Activos y Pasivos Financieros: Adquisición Neta de Activos Financieros y Pasivos Netos Incurridos	Financiamiento

¹⁶⁷ *Estadísticas de las Finanzas Públicas 2006 – 2015*, de Agosto de 2016, publicación de la Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, página 25.

Así entonces, la clasificación económica¹⁶⁸ para el caso de los ingresos resulta la siguiente:

— **Transacciones que afectan el Patrimonio Neto**

Ingresos

Ingresos Tributarios Netos

Cobre Bruto

Imposiciones Previsionales

Donaciones

Rentas de la Propiedad

Ingresos de Operación

Otros Ingresos

RESULTADO OPERATIVO NETO

— **Transacciones en Activos No Financieros**

Adquisición Neta de Activos no Financieros

Venta de Activos Físicos

Inversión

Transferencias de Capital

Consumo de Capital Fijo

Total de Ingresos

Total de Gastos

PRÉSTAMO NETO / ENDEUDAMIENTO NETO

¹⁶⁸ *Estadísticas de las Finanzas Públicas 2006 – 2015*, de Agosto de 2016, publicación de la Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, página 26.

— **Transacciones en Activos y Pasivos Financieros (Financiamiento)**

Adquisición Neta de Activos Financieros

Préstamos

 Otorgamiento de Préstamos

 Recuperación de Prestamos

Títulos y Valores

 Inversión Financiera

 Venta de Activos Financieros

Operaciones de Cambio

Caja

Fondos Especiales

 Giros

 Depósitos

Fondos Especiales: Ajustes por Rezagos y Transferencias

Anticipo de Gastos

Pasivos Netos Incurridos

Endeudamiento Externo Neto

 Endeudamiento

 Bonos

 Resto

 Amortizaciones

Endeudamiento Interno Neto

 Endeudamiento

 Bonos

 Resto

 Amortizaciones

Bono de Reconocimiento

FINANCIAMIENTO

5.2.4. *Clasificación por iniciativas de inversión*¹⁶⁹

Corresponde al ordenamiento, mediante asignaciones especiales, de los estudios, proyectos y programas, a que se refieren las iniciativas de inversión, de acuerdo a lo establecido en el inciso 5° del artículo 19 bis del Decreto Ley N° 1.263, de 1975. Dichas asignaciones especiales corresponderán al código y nombre que se asigne por el Banco Integrado de Proyectos (BIP).

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Para el caso de las modificaciones presupuestarias es necesario considerar que existen partidas, principalmente del gasto, que incorporan mayor rigidez, mientras que otras resultan tener mayor flexibilidad, siendo más rígidos aquellos gastos determinados por leyes permanentes, como es el caso del pago de pensiones, remuneraciones del personal de planta y los subsidios determinados por ley. Surge aquí una brecha entre el gasto total y el gasto rígido en la que se pueden plantear algunas reasignaciones, si bien representa la menor parte del presupuesto total, y que puede considerarse como un gasto programable. En todos los casos, siempre las reasignaciones se deben dar dentro de un mismo periodo anual.

6.1. TIPOS

Para el caso chileno, la Ley de Presupuestos aprobada para cada año indica que sólo en virtud de una autorización otorgada por ley se puede incrementar la suma del valor neto de los montos para los gastos en personal, bienes y servicios de consumo, prestaciones de seguridad social y transferencias corrientes. Se eximen de tal obligación los mayores egresos que se produzcan en los subtítulos legalmente excedibles, pudiendo el Ejecutivo ordenar pagos excediéndose de las sumas presupuestadas en los siguientes casos¹⁷⁰.

- Para el cumplimiento de sentencias ejecutoriadas dictadas por la autoridad competente;
- Para devolver impuestos, contribuciones y derechos que el Estado deba reintegrar por cualquier causa;
- Para atender el servicio de la deuda pública; o
- Para el pago de jubilaciones, pensiones y montepíos, y en general gastos de previsión social.

Ahora bien, todos los excesos que se produzcan deben ser financiados con reasignaciones presupuestarias o mayores ingresos.

¹⁶⁹ Decreto N° 854, del 29 de septiembre de 2014, Ministerio de Hacienda, N° II.

¹⁷⁰ Decreto Ley N° 1.263 Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 28°.

Existe también una Reserva central contra contingencias o Provisión para financiamientos comprometidos del Tesoro Público, la cual considera los fondos para cubrir los gastos inherentes a proyectos de ley con alta probabilidad de ser aprobados, pero que, no obstante, en el momento de la aprobación del presupuesto, se encuentran aún en discusión.

6.2. COMPETENCIAS

Las normas sobre traspasos, incrementos o reducciones y demás modificaciones presupuestarias son establecidas por decreto en el mes de diciembre del año anterior a su vigencia, y siempre pueden ser modificadas por decreto fundado durante el ejercicio presupuestario¹⁷¹.

No obstante lo anterior, solo por ley puede autorizarse la transferencia de fondos entre Ministerios, el traspaso a las diferentes partidas de la Ley de Presupuestos de aquellos recursos que, previamente, hayan sido traspasados desde dichas partidas al Tesoro Público, los aportes a las empresas del Estado (sean públicas o sociedades anónimas) no incluidas en dicha ley, así como la concesión de aporte fiscal a municipalidades.

De la misma forma, solo por ley puede autorizarse el incremento de las sumas globales de gasto que la Ley de Presupuestos fija anualmente. Para tal efecto, en la misma Ley de Presupuestos deben establecerse, de acuerdo a los conceptos que considere su estructura y el clasificador presupuestario en aplicación, los gastos que se comprenden en dichas sumas globales, aquellos que se exceptúan, así como los márgenes de aumento de los gastos de capital no financieros que se eximen de autorización legal¹⁷².

En general, los servicios deben ajustarse a la distribución presupuestaria sancionada para el ejercicio, especialmente respecto de los montos autorizados en sus glosas.

Ahora bien, la normativa vigente indica que todos los decretos que modifiquen el presupuesto de los servicios e instituciones del sector público deben ser dictados por el Ministerio de Hacienda, salvo las excepciones dispuestas expresamente en la ley¹⁷³.

Por su parte, las proposiciones de modificaciones presupuestarias que se materializan en decretos o resoluciones modificatorias, son recibidas en el Ministerio de Hacienda hasta el 31 de octubre del año 2016¹⁷⁴.

¹⁷¹ Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 26°.

¹⁷² Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 26°.

¹⁷³ Oficio Circular N° 1, 2016, Ministerio de Hacienda, N° 5.2.

¹⁷⁴ Oficio Circular N° 1, 2016, Ministerio de Hacienda, N° 5.3.

Normativa básica

Constitución Política de la República de Chile

Ley N° 18.918 Orgánica Constitucional del Congreso

Ley de Administración Financiera del Estado

Ley N° 19.886 y su Reglamento, sobre Compras Públicas.

Ley de Transparencia y Probidad

Ley N° 10.336, Ley de Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República.

Ley N° 20.128 Sobre Responsabilidad Fiscal.

Ley N° 20.882, Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2016.

Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, Ministerio de Hacienda, 1975.

Decreto N° 854, Ministerio de Hacienda, del 29 de septiembre de 2004, Determina las Clasificaciones Presupuestarias.

Decreto N° 1985, Ministerio de Hacienda, 15 de diciembre de 2015, Autoriza fondos globales en efectivo para operaciones menores y viáticos año 2016.

Decreto N° 1987, del 15 de diciembre de 2015, Sobre Modificaciones Presupuestarias para el Año 2016

Decreto N° 1177, del 17 de diciembre de 2003, Reglamento para el funcionamiento del sistema de evaluación de programas establecido en el artículo 52 del Decreto

Ley N° 1263, de 1975, Orgánico de la Administración Financiera del Estado.

Reglamento del Senado.

Reglamento de la Cámara de Diputados.

Oficio Circular N° 16, Ministerio de Hacienda, del 14 de abril de 2015. Sobre Austeridad, probidad y eficiencia en el uso de los recursos públicos.

Oficio Circular N° 36, Ministerio de Hacienda, del 14 de junio de 2017, Instrucciones específicas sobre materias de inversión.

Tema 2

EJECUCION DE GASTOS E INGRESOS

SUMARIO

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN DE LOS GASTOS. 1.1. Introducción. 1.2. Ingresos presupuestarios. 1.3. Gastos presupuestarios. 1.4. Documentación de respaldo. 2. EL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 3. PROCEDIMIENTO ESPECÍFICO DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS. 3.1. Gastos producidos por desastres. 3.2. Rendiciones de fondos entregados a terceros. 3.3. Rendiciones de gastos efectuados en el extranjero. 3.4. Fondos globales y rendiciones gestión de activos y pasivos del sector público. 3.5. Gestión de activos y pasivos del sector público. 4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 4.1. Aporte fiscal libre. 4.2. Programa de caja. 4.3. Giro de fondos. 4.4. Montos aplicados con cargo a fondos por rendir. 5. LA CONTABILIDAD PÚBLICA. NORMATIVA BÁSICA.

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN DE LOS GASTOS

1.1. INTRODUCCIÓN

Tal como se indica en el Decreto Ley N° 1.263, Orgánico de la Administración Financiera del Estado, la Administración Financiera debe tender a la descentralización administrativa y regional, definiendo las instancias de coordinación y participación de las regiones en función de la integración, la seguridad, el desarrollo socio-económico y la administración nacional¹⁷⁵.

En el mismo texto legal se indica que es a la Dirección de Presupuestos a quien le corresponde regular y supervisar la ejecución del gasto público, sin perjuicio de las atribuciones que le corresponden a la Contraloría General de la República¹⁷⁶.

Para tal efecto, la Dirección de Presupuestos, del Ministerio de Hacienda, debe establecer un sistema de información administrativa y financiera, de general aplicación para los órganos y servicios públicos, sin perjuicio de las facultades que tiene en la materia la Contraloría General de la República.

¹⁷⁵ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 8°.

¹⁷⁶ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 15°.

Durante el mes de diciembre de cada año, la Dirección de Presupuestos dicta las normas para la ejecución presupuestaria del año siguiente¹⁷⁷. Estas normas pueden ser ampliadas o modificadas, por resolución fundada, durante el ejercicio presupuestario.

Es en conformidad al programa de ejecución elaborado por la Dirección de Presupuestos, que se ponen los fondos a disposición de cada servicio por cuotas periódicas. Esas cuotas se autorizarán mediante el Programa de Caja mensual¹⁷⁸.

Es necesario indicar que, las cuentas del ejercicio presupuestario quedarán cerradas al 31 de diciembre de cada año. El saldo final de caja al cierre de cada ejercicio y los ingresos que se perciban con posterioridad se incorporarán al presupuesto siguiente¹⁷⁹. A partir del 1° de enero de cada año no podrá efectuarse pago alguno sino con cargo al presupuesto vigente.

1.2. INGRESOS PRESUPUESTARIOS¹⁸⁰

Corresponden a los flujos de recursos financieros destinados a financiar los gastos presupuestarios del ejercicio. Se pueden originar, entre otros, en ingresos por impuestos y otros tributos, imposiciones previsionales, aporte fiscal, otras transferencias, ingresos financieros, reembolso de préstamos, enajenación de activos, endeudamiento y otros ingresos patrimoniales.

1.3. GASTOS PRESUPUESTARIOS¹⁸¹

Representan los flujos financieros correspondientes a la aplicación de los recursos de la entidad que han sido autorizados como gastos en el presupuesto. Tienen su origen en desembolsos para el funcionamiento de la entidad, adquisición de activos financieros, y no financieros, otras inversiones de capital, otorgamiento de préstamos, transferencias y la disminución de pasivos financieros.

Como en Chile, desde el punto de vista contable, existe una integración entre el presupuesto y la contabilidad patrimonial. El Sistema de Contabilidad General de la Nación requiere la utilización de dos cuentas que acumulan la información presupuestaria, que opera de la siguiente forma, cada vez que se devenga un gasto presupuestario, se abona la cuenta acreedores presupuestarios, que será cargada una vez pagado el mismo. Para el caso de los ingresos, al momento del devengo se carga la cuenta de-

¹⁷⁷ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 14°.

¹⁷⁸ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 23°.

¹⁷⁹ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 12°.

¹⁸⁰ Resolución CGR N° 16 de 2015, Normativa del sistema de contabilidad General de la Nación NICSP – CGR Chile, página 15.

¹⁸¹ Resolución CGR N° 16 de 2015, Normativa del sistema de contabilidad General de la Nación NICSP – CGR Chile, página 15.

dores presupuestarios, que una vez percibidos se abona. En caso de saldos en los acreedores presupuestarios o en los deudores presupuestarios, estarán indicando los gastos devengados y no pagados y los ingresos devengados y no percibidos respectivamente. Si al 31 de diciembre, cierre del período anual, las cuentas deudores y acreedores presupuestarios mantienen saldo, éstas deberán presentarse como cuentas por cobrar o por pagar respectivamente. Para efecto de la apertura del año siguiente, las cuentas por cobrar y por pagar serán llevadas a Deudores y Acreedores Presupuestarios debiendo imputarse al nuevo presupuesto, como consecuencias de hechos del periodo anterior.

La imputación al presupuesto del ejercicio se efectúa atendiendo al origen del ingreso y al objeto del gasto y se materializa en la misma oportunidad en que se producen los hechos económicos, mediante el procedimiento técnico de integración contable presupuestaria, explicado anteriormente, y que asocia el clasificador presupuestario de ingresos y gastos con el plan de cuentas contable¹⁸².

Es importante considerar que, toda ejecución va vinculada a algún punto presupuestario, hasta el objeto. Cada vez que se ejecuta un gasto, se sabe exactamente a que corresponde y como se imputará. Para tal efecto, deben considerarse los siguientes pasos:

- Aprobación o autorización del gasto
- Propuesta de gasto
- Retención y certificado de existencia de crédito
- Compromiso o disposición del gasto
- Reconocimiento de la obligación
- Ordenación de pago y pago material
- Presupuesto monetario

Se considera la siguiente clasificación por grado de afectación presupuestaria¹⁸³ y corresponde a las instancias previas al devengamiento en la ejecución del presupuesto, que las entidades públicas deberán utilizar e informar con el objeto de conocer el avance en la aplicación de los recursos presupuestarios.

¹⁸² Resolución CGR N° 16 de 2015, Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación NICSP – CGR Chile, página 11.

¹⁸³ Decreto N° 854, del 29 de septiembre de 2014, Ministerio de Hacienda, N° V.

Pre Afectación	Corresponde a las decisiones que dan cuenta de intenciones de gasto y sus montos y que no originan obligaciones con terceros, tales como la identificación de iniciativas de inversión, distribución regional de gastos, procesos de selección, solicitudes de cotizaciones directas o a través de los sistemas de la Dirección de Compras y Contratación Pública, llamados a licitación y similares.
Afectación	Corresponde a las decisiones que importan el establecimiento de obligaciones con terceros sujetos a los procedimientos de perfeccionamiento que, en cada caso, correspondan, tales como adjudicaciones de contratos o selección de proveedores de bienes y servicios comprendidos en convenios marco suscritos por la Dirección de Compras y Contrataciones Públicas.
Compromiso Cierto	Corresponde a las decisiones de gasto que, por el avance en su concreción, dan origen a obligaciones recíprocas con terceros contratantes, tales como la emisión de órdenes de compra por la contratación del suministro de bienes o servicios o la ejecución de obras, según corresponda. Se incluyen en esta etapa las obligaciones de carácter legal y contractual asociadas al personal de planta y a contrata.
Compromiso Implícito	Corresponde a aquellos gastos que por su naturaleza o convención, no pasan previamente por alguna de las etapas de afectación antes establecidas y se originan en forma simultánea al devengamiento, como es el caso de los servicios básicos, peajes, permisos de circulación de vehículos y similares.

Por su parte, en materia de compras públicas, se ha establecido el mecanismo de adquisiciones, licitaciones y adjudicaciones¹⁸⁴.

Es así que en la Ley N° 19.886 y su reglamento se ha establecido que, los contratos que celebre la Administración del Estado, a título oneroso, para el suministro de bienes muebles, y de los servicios que se requieran para el desarrollo de sus funciones, se ajustarán a las normas y principios establecidos en esa ley y su reglamento.

A partir de dicho texto legal, es posible encontrar que pueden contratar con la Administración las personas naturales o jurídicas, chilenas o extranjeras, que acrediten su situación financiera e idoneidad técnica conforme lo disponga el reglamento, cumpliendo con los demás requisitos que este señale y con los que exige el Derecho común.

La administración adjudica los contratos que celebre mediante licitación pública, licitación privada o contratación directa. La licitación pública será obligatoria cuando

¹⁸⁴ Oficio Circular N° 16, del 14 de abril de 2015, del Ministerio de Hacienda, N° 6.

las contrataciones superen las 1.000 unidades tributarias mensuales, salvo en los casos contenidos en el artículo 8º de la mencionada ley.

La propuesta o licitación pública es obligatoria respecto de los proyectos y programas de inversión y de los estudios básicos a realizar en el año 2015, dependiendo de los montos totales de éstos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6º de la Ley de Presupuestos para 2015.

1.4. DOCUMENTACIÓN DE RESPALDO

Los ingresos y gastos de los servicios o entidades del Estado deberán contar con el respaldo de la documentación original que justifique tales operaciones y que acredite el cumplimiento de las leyes tributarias, de ejecución presupuestaria y de cualquier otro requisito que exijan los reglamentos o leyes especiales sobre la materia¹⁸⁵.

Los compromisos pendientes de pago al 31 de diciembre de cada año se cancelan con cargo al nuevo presupuesto, en las condiciones que se fijen anualmente por decreto supremo. En todo caso, los servicios públicos comunicarán a la Contraloría General de la República estos compromisos impagos al 31 de diciembre de cada año¹⁸⁶.

2. EL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS

Los pagos de las obligaciones públicas contraídos por las entidades públicas son realizados por éstas, con los recursos proporcionados por el Ministerio de Hacienda, a través de la Tesorería General de la República. Para tal efecto existe una cuenta única fiscal, cuyo titular es la Tesorería General de la República, y cada entidad pública tiene una cuenta subsidiaria de la misma. Luego, se realizan transferencias de recursos periódicamente a esas cuentas, de tal forma que permitan el cumplimiento de sus obligaciones financieras.

Las transferencias representan un gasto para el Tesoro Público implica un ingreso para la entidad pública, y en una primera instancia el devengamiento representa el gasto por el aporte fiscal libre junto con la obligación de pagarlo, para que luego una vez materializado un egreso de fondos, se reconozca el cumplimiento de la obligación en el momento que se disminuyen las disponibilidades.

En virtud de sus facultades establecidas en su Ley Orgánica Constitucional, la Contraloría General de la República, ha determinado los procedimientos contables para el Sector Público. Así entonces se describen los procedimientos para transacciones de común ocurrencia:

¹⁸⁵ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 55º.

¹⁸⁶ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 24º.

Por su parte, en los Servicios Públicos, el devengamiento implica reconocer el ingreso junto con el derecho a percibir el aporte fiscal, de acuerdo a la documentación que sustenta el reconocimiento. Luego, una vez materializado el ingreso de fondos, se incrementan las disponibilidades, en el mismo momento que se da por satisfecho el derecho a percibir los ingresos del aporte fiscal libre. El aporte fiscal libre siempre será medido por su valor nominal en la fecha de recepción.

El Tesoro Público también otorgará el aporte fiscal libre para el servicio de la Deuda¹⁸⁷, el cual será medido por su valor nominal en la fecha de entrega. Es por medio del Servicio de Tesorería que pondrá a disposición de los organismos del Sector Público, cuotas periódicas, conforme al programa de caja de los fondos que se consulten en el respectivo presupuesto, mediante depósitos directos en las cuentas corrientes bancarias correspondientes. A su vez, el Servicio de Tesorerías podrá efectuar pagos directos del servicio de la deuda al acreedor, informando a la entidad para que efectúe las contabilizaciones que correspondan.

Para el caso de transferencias entre entidades del Sector Público, con una finalidad determinada, pero no reintegrables, las cuales no implican tener una contraprestación, corresponderá que la entidad otorgante reconozca el gasto por transferencias corrientes o de capital, al Gobierno Central o a Otras Entidades Públicas, junto con reconocer la obligación de transferir los fondos. Posteriormente, cuando se realiza el egreso de fondos, se extingue la obligación de transferir y se disminuyen las disponibilidades bancarias.

Existen también transferencias sin condiciones otorgadas al sector privado en aquellas entidades que entregan recursos que están sujetos a restricciones específicas en la utilización de dichos recursos, pero no reintegrables, y corresponderán a transferencias corrientes o de capital que no representan contraprestación de bienes o servicios. La transferencia será medida por su valor nominal en el momento del reconocimiento.

A partir de la documentación sustentatoria se reconocerá como gasto la transferencia corriente o de capital, al sector privado u organismos internacionales, y el reconocimiento de la obligación de transferir los fondos, obligación que se extingue al momento de materializar el egreso de fondos y disminuyen las disponibilidades bancarias.

Otra transacción son las transferencias otorgadas con condiciones al sector privado, en las que el receptor debe rendir cuenta de la ejecución al Servicio otorgante. Son transferencias sujetas a condiciones establecidas en las leyes, regulaciones o convenios, y las condiciones especifican que los recursos deben ser consumidos por el destinatario para los fines especificados. En caso de incumplimiento, los recursos deben restituirse al otorgante.

¹⁸⁷ Oficio CGR N° 96.016 de 2015, Procedimientos Contables para el Sector Público, NICSP – CGR Chile, página 70.

También existen transferencias con condiciones otorgadas a los servicios públicos que deben rendir cuenta de su ejecución al servicio otorgante, por lo que la entrega de recursos estará sujeta a condiciones específicas para la utilización de dichos recursos.

Para el caso de la deuda pública directa está constituida por la del Fisco y por la de los demás organismos del Sector Público comprometidos directamente a su pago. La indirecta es aquella que cuenta con la garantía o aval del Estado de algún organismo del sector público autorizado legalmente para otorgarlo y en la que el deudor principal es una persona natural o jurídica del sector privado¹⁸⁸.

Son operaciones de deuda externa aquellas en que se convienen obligaciones con otro Estado u Organismo Internacional o con cualquiera persona natural o jurídica sin residencia ni domicilio en Chile cuyo cumplimiento pueda ser exigible fuera del territorio de la República¹⁸⁹.

Es deuda interna aquella que contrae el Estado con personas naturales o jurídicas de derecho público o privado residentes o domiciliadas en Chile la cual es exigible dentro del territorio nacional¹⁹⁰.

El servicio de la deuda pública está constituido por la amortización del capital, el pago de los intereses, comisiones y otros cargos que eventualmente puedan haberse convenido¹⁹¹.

3. PROCEDIMIENTO ESPECÍFICO DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS

3.1. GASTOS PRODUCIDOS POR DESASTRES¹⁹²

Los Servicios e Instituciones del Sector Público no deben presentar al SIN los requerimientos de recursos cuando se trate de las siguientes acciones:

Gastos producidos por situaciones de emergencia producto de desastres naturales o provocadas por el hombre.

La solicitud de recursos para atender situaciones de emergencia y rehabilitación producidas por desastres, de acuerdo a lo definido en Anexo N° 2:

Una vez ocurrido un desastre, se presentan tres fases perfectamente identificables: emergencia, rehabilitación y reconstrucción.

¹⁸⁸ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 40°.

¹⁸⁹ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 41°.

¹⁹⁰ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 42°.

¹⁹¹ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 48°.

¹⁹² Oficio Circular N° 36, Ministerio de Hacienda, 14 de junio de 2007, N° 3.

— Emergencia

Ocurre desde el momento de la catástrofe hasta que se han superado las condiciones de damnificación, como son:

- Que no haya albergados
- Recuperación de la habitabilidad con medios de emergencia (carpas, albergues)
- Recuperación de servicios básicos (agua, luz, telefonía, etc.)
- Atención de necesidades básicas de población (alimentos, medicamentos, frazadas, ropa, entre otros)
- Superación del aislamiento
- Creación de centros de acopio

En esta etapa, además, se debe asumir las labores de coordinación y las fases pos-emergencia, centrando todos los esfuerzos en generar un Plan de Reconstrucción para la Zona de Catástrofe. Esta responsabilidad implica la conducción de las acciones que permitan establecer de manera rápida y eficaz el diseño estratégico de las medidas necesarias para solucionar los problemas de diverso orden, generados por la catástrofe.

— Rehabilitación

Superada casi en su totalidad la fase de emergencia, se da inicio a la Rehabilitación. Esta es una fase de transición en la cual se recoge, sistematiza y preparan los lineamientos generales y las características concretas y específicas que tendrá la implementación de la fase final de Reconstrucción. Sus principales aspectos abordan soluciones transitorias a los principales problemas:

- Viviendas de emergencia
- Despeje de caminos
- Retiro de escombros
- Cierre de centros de acopio establecidos en la emergencia
- Recuperación de la operatividad de servicios (educación, salud)

— Reconstrucción

Esta fase dice relación con reconstruir la infraestructura permanente, logrando generar al menos, el estado inicial a la emergencia. Esta etapa del proceso resulta medular en tanto se pueda estructurar integralmente un Plan de Reconstrucción.

En consecuencia, las etapas de emergencia y rehabilitación, si bien involucran gasto, no constituyen inversión, ya que corresponden a intervenciones de

carácter paliativo y no a una de carácter permanente como son las que se realizan en la etapa de reconstrucción.

En el Oficio Circular N° 33 del Ministerio de Hacienda, del 13 de julio de 2009, actualiza las instrucciones del Oficio Circular N° 36¹⁹³, señalando que, en el caso de desastres naturales o causados por acción humana, se deberá considerar como inversión y enviar al sistema Nacional de Inversión (SNI) para su análisis, solo las intervenciones que se realicen para la etapa de reconstrucción.

La solicitud de recursos para atender situaciones de emergencia y rehabilitación producidas por desastres, deberá presentarse a la Dirección de Presupuestos adjuntando documento que describa las acciones a desarrollar, el detalle de los costos asociados y la ficha resumen. Los gastos que deban efectuarse producto de una emergencia deberán imputarse al ítem que, por la naturaleza del gasto, corresponda según el Clasificador Presupuestario.

En el caso del Ministerio del Interior, el procedimiento establecido es la imputación de los gastos con cargo al ítem “Para Atender Situaciones de Emergencia” del presupuesto de la Subsecretaría del Interior. De acuerdo a la glosa asociada a dicho ítem, corresponde al Ministro o Subsecretario del Interior calificar las situaciones de emergencia y autorizar el gasto correspondiente. Por otra parte, en la glosa para los programas de inversión de los gobiernos regionales, permite que hasta el 5% del total de los recursos de cada gobierno regional se pueda traspasar al ítem para emergencias de la Subsecretaría del Interior.

— Procedimiento¹⁹⁴

Las instituciones que soliciten financiamiento de los Gobiernos Regionales, para atender situaciones de emergencia, deberán entregar la información requerida directamente a los gobiernos Regionales, el que procederá a analizar los antecedentes y autorizar técnicamente las acciones que justifican sean financiadas.

La Dirección de Presupuesto efectuará una evaluación a posteriori del análisis realizado por cada Gobierno Regional, a partir de una muestra que será tomada a lo menos una vez al año del total de acciones que se hayan financiada hasta la fecha.

3.2. RENDICIONES DE FONDOS ENTREGADOS A TERCEROS¹⁹⁵

— Remesas entre Unidades Operativas de un mismo Servicio

El ingreso, egreso y traspaso de estos valores será examinado por la Contraloría General en la sede de la unidad receptora o mediante el acceso a los siste-

¹⁹³ Oficio Circular N° 33, Ministerio de Hacienda, 13 de julio de 2009, N° 3.

¹⁹⁴ Oficio Circular N° 36, Ministerio de Hacienda, 14 de junio de 2007, N° 5.

¹⁹⁵ Resolución N° 30, de 2015, de la Contraloría General de la República, Artículos N° 25 al 29.

mas de tratamiento automatizado de información en donde se almacene la documentación pertinente.

— Transferencias a otros Servicios Públicos

El servicio otorgante rendirá cuenta de la transferencia con el comprobante de ingreso emitido por el organismo receptor, el que deberá especificar el origen de los recursos.

El ingreso, egreso y traspaso de los recursos presupuestarios o extrapresupuestario, así como su inversión, serán examinados por la Contraloría General en la sede del organismo receptor o mediante el acceso a los sistemas de tratamiento automatizado de información en donde se almacene la documentación pertinente. Asimismo, el organismo receptor estará obligado a enviar a la unidad otorgante un comprobante de ingreso por los recursos percibidos y un informe mensual y final de su inversión, los que servirán de base para la contabilización del devengamiento y del pago que importa la ejecución presupuestaria del gasto por parte de la unidad otorgante.

— Transferencias a personas o entidades del Sector Privado

En estos casos la transferencia se acreditará con el comprobante de ingreso de la entidad que recibe los recursos firmado por la persona que la percibe, el que deberá especificar el origen de los caudales recibidos.

Las unidades operativas otorgantes serán responsables de:

- Exigir rendición de cuentas de los fondos otorgados a las personas o entidades del sector privado.
- Proceder a su revisión para determinar la correcta inversión de los fondos otorgados y el cumplimiento de los objetivos previstos en la ley o en el acto que ordena la transferencia.
- Mantener a disposición de la Contraloría General, los antecedentes relativos a la rendición de cuentas de las transferencias.

3.3. RENDICIONES DE GASTOS EFECTUADOS EN EL EXTRANJERO¹⁹⁶

Los gastos incurridos en el extranjero deben respaldarse por quien rinde la cuenta con documentos auténticos emitidos en el exterior y acreditarse los pagos efectuados de conformidad con las disposiciones legales vigentes en el país respectivo. Dichos documentos de respaldo deberán indicar, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio y/o vendedor de los bienes adquiridos, según corresponda, y la naturaleza, objeto, fecha y monto de la operación.

¹⁹⁶ Resolución N° 30, de 2015, de la Contraloría General de la República, Artículos N° 14 al 19.

En el evento que no sea posible acreditar un determinado gasto en la forma antes indicada, corresponderá la entidad otorgante, a través del ministro de fe o funcionario correspondiente emitir, además, un documento que certifique que los pagos realizados fueron utilizados y destinados para los fines autorizados, de acuerdo al motivo específico del desembolso realizado en el exterior.

En el evento que la operación de la que se trate no genere ningún tipo de documentación, bastará con el certificado a que se alude en el inciso anterior.

En las situaciones descritas, la entidad otorgante de los fondos deberá presentar una traducción al español de los mencionados documentos, pudiendo adoptar los resguardos convencionales o de otro tipo que garanticen el cumplimiento de la obligación.

Para todos los efectos, cuando corresponda determinar el valor del tipo de cambio, se estará a aquel vigente al momento de realizarse la respectiva operación.

Los servicios no entregarán nuevos fondos a rendir, sea a disposición de unidades internas o cualquier título a terceros, cuando la rendición se haya hecho exigible y la persona o entidad receptora no haya rendido cuenta de la inversión de cualquier fondo ya concedido.

El ejecutivo podrá ordenar pagos, excediéndose de las sumas consultadas en los rubros correspondientes, en los casos que a continuación se indican¹⁹⁷:

- Para el cumplimiento de sentencias ejecutoriadas dictadas por la autoridad competente.
- Para devolver impuestos, contribuciones y derechos que el Estado deba reintegrar por cualquier causa.
- Para atender el servicio de la deuda pública.
- Para pago de jubilaciones, pensiones y montepíos y, en general, gastos de previsión social.

Los excesos antes indicados, deberán ser financiados con reasignaciones presupuestarias o con mayores ingresos.

3.4. FONDOS GLOBALES Y RENDICIONES GESTIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS DEL SECTOR PÚBLICO¹⁹⁸

Por medio del Decreto N° 1985, del 15 de diciembre de 2015, el Ministerio de Hacienda autoriza fondos globales en efectivo para operaciones menores y viáticos año 2016¹⁹⁹:

¹⁹⁷ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 28°.

¹⁹⁸ Ley N° 20.128, artículo 14.

Los organismos del sector público podrán, mediante cheques bancarios, u otro procedimiento, poner fondos globales, para operar en dinero efectivo, a disposición de sus dependencias y/o funcionarios, que en razón de sus cargos lo justifiquen, hasta por un monto máximo, para efectuar gastos por los conceptos comprendidos en los ítems del subtítulo “Bienes y Servicios de Consumo”, del clasificador presupuestario, gastos que tendrán la calidad de gastos menores. Por todo gasto se requerirá comprobante o boleta de compraventa que lo justifique, sin que sea indispensable la presentación de factura.

Los gastos menores, para los cuales por su monto no exista obligación legal de extender una boleta de compraventa y/o comprobante, deberán detallarse en planilla que deberá visar el funcionario que rendirá la cuenta.

De acuerdo a sus necesidades, los servicios e instituciones del sector público podrán, además, mediante cheques bancarios u otros procedimientos, poner fondos globales a disposición de sus dependencias y/o de funcionarios que en razón de sus cargos justifiquen operar en dinero efectivo, para efectuar pagos y/o anticipos de viáticos. Por resolución de la respectiva entidad se fijarán los montos máximos al respecto, limitados a los cargos que competan de las Direcciones Regionales y de las Unidades Operativas y sus dependencias.

3.5. GESTIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS DEL SECTOR PÚBLICO²⁰⁰

Los órganos y servicios públicos regidos presupuestariamente por el Decreto Ley N° 1.263, de 1975, necesitarán autorización previa del Ministerio de Hacienda para comprometerse mediante contratos de arrendamiento de bienes con opción de compra o adquisición a otro título del bien arrendado y para celebrar cualquier tipo de contratos o convenios que originen obligaciones de pago a futuro por la obtención de la propiedad o el uso y goce de ciertos bienes y de determinados servicios.

4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

La administración de fondos, tal como lo indica el DL 1.263 sobre la Administración Financiera del Estado, es el proceso consistente en la obtención y manejo de recursos financieros del Sector Público y de su posterior distribución y control, de acuerdo a las necesidades de las obligaciones públicas, determinadas en el presupuesto²⁰¹. El sistema operará sobre la base de recaudaciones y de asignaciones globales de recursos, las que se efectuarán a través de la Cuenta Única Fiscal, abierta en el Banco del Estado de Chile, formada por la cuenta principal y las subsidiarias.

¹⁹⁹ Decreto N° 1985, Ministerio de Hacienda, 15 de diciembre de 2015.

²⁰⁰ Ley N° 20.128, artículo 14.

²⁰¹ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 6°.

La cuenta principal se destinará a los ingresos de las recaudaciones y a los egresos de los giros globales. Estos últimos deberán depositarse en las cuentas subsidiarias pertenecientes a los respectivos servicios.

Los servicios públicos que determinan, recaudan o controlan fondos, comunicarán a la Contraloría General de la República, al 31 de diciembre de cada año, los ingresos devengados y no percibidos en la forma y fecha que ésta determine.

La función recaudadora de todos los ingresos del Sector Público será efectuada por el Servicio de Tesorería, salvo aquellos que constituyen entradas propias de los servicios²⁰².

4.1. APOORTE FISCAL LIBRE²⁰³

El Ministerio de Hacienda, por medio del Decreto N° 19 de 2015, determina que el Servicio de Tesorerías pondrá a disposición de los organismos del Sector Público los fondos que se consulten en respectivo ítem Aporte Fiscal Libre, del Tesoro Público, mediante depósitos directos en las cuentas bancarias correspondientes.

4.2. PROGRAMA DE CAJA²⁰⁴

La Dirección de Presupuestos formulará y comunicará mensualmente al Servicio de Tesorerías un Programa de Caja que constituirá autorización de pago o de entrega de aporte fiscal, válido solo para el mes correspondiente. Asimismo, lo pondrá en conocimiento de los organismos del sector público que se encuentren en dicho documento. El programa de Caja podrá ser modificado en el transcurso de cada mes.

4.3. GIRO DE FONDOS²⁰⁵

Los organismos del sector público operarán centralizadamente para obtener del Servicio de Tesorerías los fondos autorizados por el Programa de Caja. Los aportes que reciba el organismo a nivel central podrá asignarlos internamente a sus Unidades Operativas por remesas mediante cheques de su cuenta bancaria, o sistema a través del Banco del Estado de Chile, u otro que corresponda.

Las transferencias para entidades públicas o privadas consultadas en los presupuestos de un organismo del sector público, se entregarán a la entidad beneficiaria

²⁰² Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 30°.

²⁰³ Decreto N°19, 2015, del Ministerio de Hacienda, Dicta normas para la ejecución presupuestaria del año 2016.

²⁰⁴ Decreto N°19, 2015, del Ministerio de Hacienda, Dicta normas para la ejecución presupuestaria del año 2016.

²⁰⁵ Decreto N°19, 2015, del Ministerio de Hacienda, Dicta normas para la ejecución presupuestaria del año 2016.

mediante cheque de la cuenta bancaria de dicho organismo u otro procedimiento de provisión de fondos que se convenga.

4.4. MONTOS APLICADOS CON CARGO A FONDOS POR RENDIR²⁰⁶

Los organismos del sector público que entreguen fondos a disposición de unidades internas, o en administración, deberán ejecutar mensualmente como gasto presupuestario los montos parciales o totales efectivamente aplicados o invertidos en el período a que correspondan las operaciones.

5. LA CONTABILIDAD PÚBLICA

El registro se lleva sobre la base devengada, tal como lo propone *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas*²⁰⁷ (MEFP) 2001, a diferencia de la base caja propuesta por el MEFP 1986.

El sistema de contabilidad funcionará sobre la base de una descentralización de los registros a nivel de los servicios, conforme lo determine el Contralor General y centralizará la información global en estados financieros de carácter general²⁰⁸. El sistema deberá abarcar la totalidad del Sector Público y considerará clasificaciones uniformes que permitan la integración de las informaciones necesarias para la adopción de decisiones por las distintas jerarquías administrativas.

El sistema de contabilidad gubernamental será integral y aplicable a todos los organismos del Sector Público. Además, será uniforme en cuanto a normas, principios, procedimiento, plan de cuentas, estados e informes financieros²⁰⁹.

La Contraloría General de la República llevará la contabilidad de la Nación y establecerá los principios y normas contables básicas y los procedimientos por los que se regirá el sistema de contabilidad gubernamental²¹⁰.

Las instrucciones que dicho órgano de control imparta al respecto, serán de aplicación obligatoria para todos los servicios.

Los registros y estados contables primarios que determine el Contralor General y que informen sobre las operaciones presupuestarias, de fondos y de bienes deberán ser llevados por las unidades de contabilidad adscritas a los respectivos Servicios²¹¹.

²⁰⁶ Decreto N°19, 2015, del Ministerio de Hacienda, Dicta normas para la ejecución presupuestaria del año 2016.

²⁰⁷ *Estadísticas de las finanzas Públicas 2006 – 2015*, de Agosto de 2016, publicación de la Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

²⁰⁸ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 7°.

²⁰⁹ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 64°.

²¹⁰ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 65°.

Dichas unidades de contabilidad elevarán a la jefatura superior de cada institución los informes y estados necesarios sobre la marcha económica-financiera de las dependencias del Servicio. Será competencia de la Contraloría General de la República el control y supervisión técnica de las unidades mencionadas, con el fin de mantener la coordinación y uniformidad del sistema.

Los servicios públicos deberán elaborar, al 31 de diciembre de cada año, un balance de ingresos y gastos y un estado de situación financiera, cuando corresponda²¹². Dichos estados se enviarán a la Contraloría General de la República y a la Dirección de Presupuestos.

Corresponderá a la Contraloría General de la República elaborar estados financieros consolidados²¹³.

Chile ha llevado adelante un proceso de convergencia hacia las NICSP²¹⁴, encabezado por la Contraloría General de la República (CGR), autoridad máxima en Contabilidad para el Sector Público. Existe una descentralización en los servicios de sus registros e informes presupuestarios, financieros y patrimoniales individualizados.

La agregación de la información es realizada por parte de la Contraloría General de la República, reportando anualmente en un informe de la Gestión Financiera del Estado.

El Sistema Contable se caracteriza por la integración contable-presupuestaria en el Sistema de Administración Financiera del Estado, cuyos responsables son la Contraloría General de la República y la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda.

En Chile²¹⁵, considerando la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado, la contabilidad es llevada por cada una de las instituciones y servicios de acuerdo a las directrices emitidas por la Contraloría General de la República, que por mandato de la Constitución Política, ejerce el rol normativo en materia de Contabilidad General de la Nación, con la función de agregar y consolidar en forma periódica información financiera, presupuestaria y patrimonial, para diferentes usuarios nacionales e internacionales.

²¹¹ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 67°.

²¹² Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 68°.

²¹³ Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, artículo 69°.

²¹⁴ “Implementación de las NICSP en Latinoamérica. Experiencia y Desafíos al Año 2014”, Proyecto de Investigación para optar a la Maestría Internacional en Administración Financiera y Hacienda Pública, IGOR, Daniel, IEF – UNED, Madrid, 2015.

²¹⁵ “Implementación de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP Debilidades y Fortaleza”, GIACHINO DE PALADINO, Carmen, Documento Técnico presentado en la XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad, Septiembre de 2011, Puerto Rico.

La Contraloría General de la República en un proyecto conjunto con el Ministerio de Hacienda denominado Administración del Gasto Público²¹⁶, lo que ha permitido garantizar la contabilidad y oportunidad de la información financiera acaecida en cada una de las agencias de gobierno, desde el momento que la nueva concepción contable y presupuestaria incorpora elementos que contribuyen a su vinculación con los planes operativos anuales, con presupuestos orientados a resultados, con el control de las disponibilidades presupuestarias, con una contabilidad integrada por flujos de variaciones, todo lo cual se encuentra inmerso en un ambiente tecnológico de primer nivel que permite la extracción directa de la información una vez que los servicios públicos efectúan los cierres correspondientes.

Por su parte, en materia de convergencia internacional, los fundamentos operacionales de la Contabilidad Pública en Chile se habían basado en los postulados esenciales de la convergencia internacional, tales como el devengo, la acumulación y la empresa en marcha. Asimismo, los principios contables son plenamente equiparables con los requisitos de calidad de la información requerida por las normas internacionales para la preparación de los estados financieros con propósitos de información general. No obstante, la convergencia con las normas internacionales de contabilidad para el sector público, recién en septiembre de 2010 la Contraloría General de la República complementó su normativa contable con un capítulo quinto dedicado específicamente al cumplimiento de la NICSP 1 sobre la preparación de estados financieros y la NICSP 2 sobre Estado de Flujos de Efectivo, con algunas incursiones parciales en las NICSP 3, 14 y 18, conforme a la idea de una implementación gradual a partir del año 2012. Finalmente, las empresas públicas aplican las normas que emite el Colegio de Contadores de Chile, encontrándose actualmente en un proceso de incorporación a las IFRS. Dicho Colegio ha mantenido una coordinación con la conformación de la Comisión del Sector Público presidida por directivos de la Contraloría General de la República.

Sobre el reconocimiento contable de bienes nacionales de uso público, en Chile²¹⁷, como consecuencia de la implementación de la ley de concesiones públicas, se generan transacciones económicas entre el Ministerio de Obras Públicas y los concesionarios, los cuales son reconocidos por la contabilidad gubernamental, no están incorporados los bienes nacionales de uso público, como ser las carreteras, en atención a que la normativa contable sólo contempla el control del registro de las obras como costos de proyectos durante su construcción, y luego se eliminan del patrimonio del Estado cuando se terminan.

²¹⁶ Documento Técnico presentado en la XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad, Septiembre de 2011, Puerto Rico.

²¹⁷ “Implementación de normas internacionales de contabilidad para el sector público NICSP Debilidades y Fortaleza”, GIACHINO DE PALADINO, Carmen, Septiembre de 2011, Puerto Rico.

Las variables que impulsaron el cambio a las NICSP.

- Transparencia del sistema económico mundial.
- Fuerte impulso de organismos internacionales.
- Confiabilidad de las cifras de gobiernos y entidades públicas.
- Convergencia al estándar IFRS en las empresas chilenas.
- Rendición financiera para una mayor confianza pública.
- El ciudadano como exigente “accionista” del ente público.
- Concepto de *disclosure* y principio de transparencia.

Para implementar las NICSP se tomaron decisiones estratégicas en el plan de convergencia:

- Rol de la Contraloría General de la República.
- Se establecieron tres pilares de desarrollo: Normas – Sistemas – Capacitación.
- Alineación internacional con el BID, IPSAS Board, OECD.
- Alianza CGR con otros reguladores nacionales.
- Cronograma de avance gradual por sectores.
- Codiseño con los servicios públicos.
- Se dio participación a las universidades y consultoras.
- Se planteó el año 2015 como hito de implementación a nivel del Gobierno Central²¹⁸.

La Contraloría General de la República²¹⁹ informa a la ciudadanía sobre el proceso de convergencia del sistema de contabilidad general de la nación hacia las Normas Internacionales de contabilidad para el Sector Público. Indica que el principal objetivo de las NICSP es suministrar a las entidades del sector público información útil para la toma de decisiones y contribuir a la transparencia y rendición de cuentas de los recursos asignados, incrementando tanto la calidad como el detalle de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los distintos países. La CGR inició un proceso de convergencia hacia las NICSP de la contabilidad pública que denomina Sistema de Contabilidad General de la Nación, considerando que tiene el rol de organismo responsable de impartir las normas y definir los procedimientos contables básicos para el registro de las transacciones por parte de los servicios e instituciones que integran la Administración del Estado de Chile.

²¹⁸ Resolución N° 16 de 2015, de la Contraloría General de República, del 16 de Febrero de 2015, indica la entrada en vigencia a partir del 1 de Enero de 2016.

²¹⁹ www.contraloria.cl 16/12/2014.

La Contraloría General de la República expuso la situación de Chile en relación con los temas críticos para la implementación de las NICSP²²⁰, lo que se presenta a continuación, entre ellos:

- El Sistema de Información de la Gestión Financiera del Estado (SIGFE).
- La integración de los catálogos.
- Las propiedades, planta y equipos.
- Las propiedades de inversión.
- Los activos intangibles.
- Los bienes concesionados.
- El sistema de bienes.
- Los impuestos.
- La consolidación de la información contable.

La Consolidación de la Información Contable es también considerado parte de los temas críticos para la implementación de las NICSP. Preocupa la agregación por sectores, Sector Público (Gobierno Central), Sector Municipal, Entidades de educación superior y empresas públicas. La consolidación implica la eliminación de movimientos recíprocos intrasectores (transferencias), que permitan la presentación del Informe de la Gestión Financiera del Estado, que incluye los siguientes estados financieros:

- Estado de Situación Presupuestaria.
- Estado de Situación Patrimonial.
- Estado de Resultados.
- Estado de Flujos de Efectivo.

Luego en noviembre del 2013, la Contraloría General de República presenta su Documento Técnico sobre la convergencia a las NICSP/IPSAS en Chile²²¹. En las reflexiones iniciales se planteó la necesidad de un cambio, pero a su vez la resistencia al cambio, principalmente por miedo. Se reconoce la existencias de herramientas que constituyen una transferencia de poder al ciudadano, tales como la transparencia, rendiciones de cuenta, participación ciudadana, control y nueva gobernanza.

Finalmente, es posible indicar que, la aplicación de la nueva normativa contable comenzó a regir desde el primero de enero de 2016, por lo que el período de transi-

²²⁰ Taller de Contabilidad Gubernamental: Implementación de NICSP, Costa Rica, Octubre de 2013. Organizado por el Ministerio de Hacienda de Costa Rica y apoyo del BID

²²¹ “Convergencia a NICSP/IPSAS en Chile, Contraloría General de la República, Noviembre de 2013, www.contraloría.cl 16/12/2014.

ción es precisamente el año 2016²²². Las entidades públicas pueden solicitar a la Contraloría General extender su período de transición hasta el 31 de diciembre de 2018, a través de un oficio fundado.

Normativa básica

Constitución Política de la República de Chile

Ley N° 19.886 y su Reglamento, sobre Compras Públicas.

Ley N° 10.336, Ley de Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República.

Ley N° 20.128 Sobre Responsabilidad Fiscal.

Ley N° 20.882, Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2016.

Decreto Ley 1.263, Orgánico de Administración Financiera del Estado, Ministerio de Hacienda, 1975.

Decreto N° 854, Ministerio de Hacienda, del 29 de septiembre de 2004, Determina clasificaciones presupuestarias.

Decreto N° 1985, Ministerio de Hacienda, 15 de diciembre de 2015, Autoriza fondos globales en efectivo para operaciones menores y viáticos año 2016.

Decreto N° 1987, del 15 de diciembre de 2015, Sobre modificaciones presupuestarias para el año 2016.

Decreto N° 1177, del 17 de diciembre de 2003, Reglamento para el funcionamiento del sistema de evaluación de programas establecido en el artículo 52 del Decreto Ley N° 1263, de 1975, Orgánico de la Administración Financiera del Estado.

Resolución N° 19, del Ministerio de Hacienda, del 14 de diciembre de 2015, dicta normas para la ejecución presupuestaria del año 2016.

Instrucciones para la Ejecución de la Ley de Presupuestos del Sector Público año 2016, Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, 2016.

Oficio Circular N° 16, Ministerio de Hacienda, del 14 de abril de 2015. Sobre Austeridad, probidad y eficiencia en el uso de los recursos públicos.

Oficio Circular N° 36, Ministerio de Hacienda, del 14 de junio de 2017, Instrucciones específicas sobre materias de inversión.

Oficio CGR N° 96.016 de 2015, Procedimientos Contables para el Sector Público, NICSP-CGR Chile, Santiago, Chile 2015.

²²² Boletín N° 6, NICSP División de Análisis Contable, contraloría General de la República, Mayo de 2016.

COLOMBIA

CARLOS AUGUSTO CABRERA SAAVEDRA
OLGA YANETH ARAGÓN

Tema 1

PRESUPUESTACIÓN

SUMARIO

1.1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.3. Principios. 2. Marco fiscal. 2.1. Marco fiscal de mediano plazo. 2.2. Marco de gastos de mediano plazo. 2.3. Reglas fiscales. 2.4. Plan de recursos del sistema general de regalías. 2.5. Banco de programas y proyectos del sistema general de regalías. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. Preparación o elaboración del presupuesto general. 4.1.1. Elaboración del Anteproyecto de Presupuesto. 4.1.2. Elaboración del presupuesto. 4.2. Presentación y aprobación del presupuesto general. 4.3. Ejecución del presupuesto general. 4.4. Elaboración del presupuesto de regalías. 4.5. Presentación y aprobación del presupuesto de regalías. 4.6. Ejecución del presupuesto de regalías. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Clasificación de los gastos del presupuesto general. 5.2. Clasificación de los ingresos y rentas del presupuesto general. 5.3. Clasificación de los gastos del presupuesto de regalías. 5.4. Clasificación de los ingresos del presupuesto de regalías. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Tipos de modificaciones. BIBLIOGRAFÍA.

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

1.1. CONCEPTO

Los Presupuestos Públicos en Colombia, en cada uno de los tres niveles de Gobierno, (Nación, Departamentos, y Distritos y Municipios²²³), son concebidos como uno de los instrumentos que conforman cada Sistema Presupuestal. Como instrumento individualmente considerado, la Ley lo define como “el instrumento para el cumplimiento de los planes y programas de desarrollo económico y social”²²⁴. Por otra parte, también se creó un sistema presupuestal especial y separado para los recursos recibidos de la explotación de recursos naturales no renovables, denominado Sistema General de Regalías²²⁵, con su propio Presupuesto General, aprobado también por el

²²³ Colombia es una República Unitaria, descentralizada con autonomía de sus entidades territoriales. A los órganos del nivel central se les denomina “Nación” o del orden Nacional y las entidades territoriales actualmente desarrolladas y en funcionamiento son los Departamentos, y los Distritos y Municipios.

²²⁴ Estatuto Orgánico de Presupuesto (Decreto 111 de 1996).

²²⁵ Ver CABRERA (2012).

legislativo, a través del cual se distribuyen recursos para los tres niveles mencionados, aunque en su mayoría, son para las entidades territoriales.

1.2. CONTENIDO

El Sistema Presupuestal General²²⁶ está conformado por el Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP), que contiene el Plan Financiero (PF)²²⁷, El Marco de Gastos de Mediano Plazo (MGMP), El Plan Operativo Anual de Inversiones (POAI) y el Presupuesto General de la Nación (PGN).

El Sistema General de Regalías (SGR), se encuentra constituido por el Plan de Recursos (PR), el Banco de Programas y Proyectos de Inversión del Sistema General de Regalías (BPINR) y el Presupuesto del Sistema General de Regalías (PSGR).

Los dos Sistemas, se vinculan al Plan de Desarrollo, como mecanismos para garantizar el cumplimiento de sus objetivos y metas.

Aunque el Presupuesto es uno más de los instrumentos en los sistemas mencionados, su relevancia, como instrumento independiente y de validación política, conlleva características propias que lo diferencian, a pesar de encontrarse supeditado a los demás instrumentos y al principio de sostenibilidad fiscal. Al respecto la Constitución establece que el presupuesto de rentas y ley de apropiaciones deberá elaborarse, presentarse y aprobarse dentro de un marco de sostenibilidad fiscal y corresponder al Plan Nacional de Desarrollo.²²⁸

La Ley Anual de Presupuesto, denominada Presupuesto General de la Nación (PGN), así como el Presupuesto Bienal²²⁹ de Regalías (PSGR), contienen tres partes: Los Ingresos y Rentas, los Gastos e Inversiones y las Disposiciones Generales.

Los ingresos y rentas constituyen el Presupuesto General de Rentas²³⁰, que es al mismo tiempo una estimación y habilitación del recaudo. Una estimación en razón a que en el Presupuesto no se podrá incluir ninguna renta o ingreso que previamente no haya sido decretada por el Legislador, (en legislación especial y permanente) y por tanto en el presupuesto, lo único que se hace es estimar la cuantía de su recaudo. Sin embargo, también constituye una habilitación del recaudo en la medida en que la Constitución así lo establece.

²²⁶ Así denominaremos el Sistema en el que se encuentra el Presupuesto General de la Nación para diferenciarlo del Sistema General de Regalías.

²²⁷ Inicialmente la Ley Orgánica de Presupuesto concebía como Instrumento del Sistema Presupuestal el Plan Financiero, pero su incorporación al Marco Fiscal de Mediano Plazo hace que se deba interpretar que el instrumento es aquel que lo contiene. Adicionalmente, la Ley 1473 de 2011 creó el Marco de Gastos de Mediano Plazo y lo articuló al Sistema Presupuestal.

²²⁸ Constitución Política de Colombia, Artículo 346.

²²⁹ En la Constitución aparece Presupuesto Bienal de Regalías, pero en la Ley Orgánica se desarrolló Bienal.

²³⁰ Así denomina la Constitución Política al componente de los ingresos y rentas.

Al respecto, habilitar el recaudo de una renta que ha sido previamente decretada por Ley, no les da fuerza coercitiva a los montos, sino que permite estimar la cuantía esperada.

La Ley de Apropriaciones²³¹, tiene una naturaleza jurídica diferente a la de los ingresos, porque la Constitución, establece que no podrá hacerse erogación con cargo al Tesoro que no se halle incluida en el presupuesto de gastos²³², y por tanto, las apropiaciones aprobadas por el legislador, tienen carácter limitativo, previendo adicionalmente que no se podrá hacerse ningún gasto público que no haya sido decretado por el Congreso, por las Asambleas Departamentales, o por los Concejos Distritales o Municipales²³³, ni transferir crédito alguno a objeto no previsto en el respectivo presupuesto²³⁴, estableciendo con claridad la competencia en materia de gasto, y por tanto el principio de legalidad o competencia, aunque más adelante se establecen los estados de excepción.

La limitación descrita es cualitativa, cuantitativa y temporal, excepto para situación de guerra exterior, conmoción interior o la emergencia económica, decretadas conforme lo previsto en la Constitución.

Adicionalmente, la Constitución establece una limitación cualitativa en relación con el origen y naturaleza del gasto, a prever que en la Ley de Apropriaciones no podrá incluirse partida alguna que no corresponda a un crédito judicialmente reconocido, o a un gasto decretado conforme a ley anterior, o a uno propuesto por el Gobierno para atender debidamente el funcionamiento de las ramas del poder público, o al servicio de la deuda, o destinado a dar cumplimiento al Plan Nacional de Desarrollo²³⁵.

Por último, establece la prohibición a las ramas u órganos del poder público de decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado²³⁶.

Las disposiciones generales, corresponden a las normas incluidas en la misma Ley, tendientes a asegurar la correcta ejecución del Presupuesto, las cuales regirán únicamente para el periodo para el cual se expidan los respectivos presupuestos y por su naturaleza no pueden modificar legislación permanente²³⁷, ni decretar impuestos.

²³¹ Así la denomina la Constitución Política.

²³² Constitución Política de Colombia, Artículo 345.

²³³ El Congreso corresponde al único órgano legislativo y las Asambleas y Concejos son corporaciones administrativas de elección popular encargadas de expedir actos administrativos en los Departamentos y Distritos y Municipios respectivamente.

²³⁴ Constitución Política de Colombia, Artículo 345.

²³⁵ Constitución Política de Colombia, Artículo 346.

²³⁶ *Ibidem*, Artículo 355.

²³⁷ Sentencia C-142 de 2015.

Desde el punto de vista jurídico, el Presupuesto se debe sujetarse en todas sus etapas a las normas Constitucionales y a la Ley Orgánica de Presupuesto²³⁸, la cual establece las normas sobre preparación, presentación, aprobación, modificación y ejecución presupuestal.

1.3. PRINCIPIOS

El Presupuesto y en general el Sistema Presupuestal General, se rige por los principios consagrados en la Constitución²³⁹, la cual contempla los principios de Legalidad o Reserva de Ley, Universalidad, Unidad, Anualidad y Plurianualidad²⁴⁰, Sostenibilidad y Especialidad y por los definidos en la Ley Orgánica de Presupuesto para el Sistema Presupuestal General.

TABLA 1

Principios del sistema presupuestal general CABRERA (2008)

Principio	Aplicación práctica
Planificación	El presupuesto debe reflejar y respetar el contenido del Plan de Desarrollo.
Anualidad	Solo se pueden incorporar y ejecutar recursos que se perciban entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.
Universalidad	No se pueden manejar recursos públicos por fuera de los presupuestos públicos.
Unidad de Caja	Con los recursos de libre destinación se debe formar un fondo común para atender los gastos. Sin embargo, no es posible utilizar rentas de destinación específica para objetos diferentes a su destino.
Programación Integral	No se puede incorporar al presupuesto ninguna inversión si no se encuentra garantizada su financiación en todas las etapas.
Especialización	Las apropiaciones en cada órgano o entidad deben ser exclusivamente para su misión y funciones y se deben ejecutar para lo que se programaron.
Inembargabilidad	Los bienes y rentas de la Nación son inembargables. En todo caso cuando está en juego un derecho fundamental, el Juez puede ordenar el embargo.
Coherencia Macroeconómica	Los presupuestos deben respetar las políticas macroeconómicas fijadas por el Gobierno Nacional y la Junta Directiva del Banco de la República.
Sostenibilidad y Estabilidad Fiscal	El presupuesto tendrá en cuenta que el crecimiento del gasto debe ser acorde con la evolución de los ingresos de largo plazo a estructurales de la economía y debe ser una herramienta de estabilización del ciclo económico, a través de una regla fiscal.

²³⁸ En Colombia, la Ley Orgánica de Presupuesto tiene prelación jerárquica y temática sobre el resto de leyes. Ver CABRERA (2017).

²³⁹ Aunque no los menciona de forma expresa, de la interpretación de las normas presupuestales se pueden deducir algunos principios.

²⁴⁰ Anualidad para el Presupuesto General y Plurianualidad para el presupuesto de Regalías y para el Plan Plurianual de Inversiones del Plan de Desarrollo.

Por su parte, el Sistema General de Regalías se rige por los siguientes principios:

TABLA 2

Principios del sistema general de regalías

Principio	Aplicación práctica
Planificación Regional	Busca la concordancia de la Planificación Regional y articular el Plan Nacional de Desarrollo con los planes de desarrollo de las entidades territoriales, y los planes de vida de las comunidades indígenas y los de etnodesarrollo de las comunidades Negras, Afrocolombianas, Raizales y Palenqueras.
Programación Integral	Los proyectos de inversión registrados en el Banco de Programas y Proyectos de Inversión del Sistema General de Regalías incorporarán, en forma integral, todos los gastos asociados al respectivo proyecto de inversión, sin que los mismos correspondan a gastos corrientes, entendidos estos como gastos recurrentes que son de carácter permanente y posteriores a la terminación del proyecto.
Plurianualidad	Los componentes del Sistema Presupuestal del Sistema General de Regalías deben propender porque este opere con un horizonte de mediano plazo, en el cual se puedan identificar los ingresos del mismo y se definan presupuestos que abarquen una bianualidad, la cual comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre del año siguiente al de su inicio.
Coordinación	La Nación y las entidades territoriales coordinarán sus actuaciones con el fin de optimizar los recursos que integran el Sistema General de Regalías. Así, propenderán por la gestión integral de iniciativas de impacto regional, sin que, a través del Presupuesto General de la Nación, de los presupuestos de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y de las Entidades Territoriales se incluyan apropiaciones para el financiamiento de las mismas iniciativas, salvo que correspondan a mecanismos de cofinanciación.
Continuidad	A través de los componentes del Sistema Presupuestal del Sistema General de Regalías se buscará la real ejecución de los proyectos. Los diferentes órganos del Sistema General de Regalías propenderán porque en forma prioritaria se dispongan de los recursos necesarios para que aquellos tengan cabal culminación.
Desarrollo armónico de las regiones	El Sistema Presupuestal del Sistema General de Regalías propenderá por la distribución equitativa de las oportunidades y beneficios como factores básicos de desarrollo de las regiones

Principio	Aplicación práctica
Concurrencia y Complementariedad	A través del Sistema Presupuestal del Sistema General de Regalías se financiarán iniciativas que permitan el desarrollo integral de las regiones, complementando las competencias del nivel nacional y los niveles territoriales
Inembargabilidad	Los recursos del Sistema General de Regalías son inembargables, así como las rentas incorporadas en el presupuesto del Sistema.
Publicidad y Transparencia	Debe garantizarse el acceso a la información del Sistema General de Regalías, con el fin de fortalecer la lucha contra la corrupción, en términos de eficiencia de la gestión pública de las entidades involucradas en el mismo, contribuyendo al proceso de generación de opinión pública y control social.

2. MARCO FISCAL

Como se describió en la primera parte, la planificación fiscal y financiera de los presupuestos y por tanto las herramientas con las que se planifica la Política Fiscal son: El Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) y El Marco de Gastos de Mediano Plazo (MGMP)²⁴¹. Por otra parte, El Sistema General de Regalías prevé como instrumentos, además del Presupuesto, El Plan de Recursos y El Banco de Programas y Proyectos de Regalías²⁴².

2.1. MARCO FISCAL DE MEDIANO PLAZO

El Marco Fiscal de Mediano Plazo, (MFMP), es un instrumento de planeación y restricción fiscal, que busca hacer compatibles las necesidades de gasto público con las diferentes variables macroeconómicas y en especial para garantizar el cumplimiento de la Regla Fiscal, el pago de la deuda pública y buscar niveles de resultado fiscal que no pongan en riesgo la estabilidad y sostenibilidad exigida por la Constitución y el mercado internacional CABRERA (2008).

El Marco Fiscal de Mediano Plazo se elabora anualmente con una proyección de metas a 10 años, y es entregado²⁴³ al legislativo²⁴⁴ a título informativo, para que sea

²⁴¹ El Marco Fiscal de Mediano Plazo es Obligatorio en las entidades territoriales, mientras que el Marco de Gastos de Mediano Plazo, es únicamente obligatorio en la Nación. Sin embargo, las Entidades Territoriales, dentro de su autonomía lo pueden adoptar.

²⁴² Aunque el Sistema General también cuenta con su Banco de Programas y Proyectos, el mismo no es desarrollado como elemento fundamental de sistema, como sí sucede para el de Regalías.

²⁴³ Es entregado por el Gobierno Nacional en cabeza del Ministro de Hacienda a las Comisiones Económicas (terceras y cuartas) del Legislativo antes del 15 de junio de cada vigencia fiscal.

estudiado y discutido con prioridad en el primer debate, junto con la Ley Anual de Presupuesto. Dicho MFMP, es elaborado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y sus metas discutidas y aprobadas, inicialmente por el Consejo Nacional de Política Fiscal (CONFIS)²⁴⁵ y posteriormente por el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES)²⁴⁶.

Este Marco de acuerdo con la Ley²⁴⁷, contendrá, como mínimo:

- a) El Plan Financiero: (PF) es un instrumento de planificación y gestión financiera del sector público, que tiene como base las operaciones efectivas de las entidades cuyo efecto cambiario, monetario y fiscal sea de tal magnitud que amerite incluirlas en el Plan²⁴⁸. El PF tomará en consideración las previsiones de ingresos, gastos, déficit y su financiación compatible con el Programa Anual Mensualizado de Caja (PAC) y las Políticas Cambiaria y Monetaria.
- b) Un programa macroeconómico plurianual: Contiene una evaluación de los supuestos macroeconómicos relacionados con la demanda e inflación externa y el precio de los productos de exportación; establece la estrategia macroeconómica de mediano plazo; los supuestos para la economía relacionados con la inflación y el crecimiento del PIB, así como los escenarios macroeconómicos para 10 años, en relación con balanza de pagos, balance macroeconómico; y los riesgos asociados a las proyecciones realizadas.
- c) Las metas de superávit primario a 10 años, así como un análisis del nivel de deuda pública y de su sostenibilidad.
- d) Un informe de resultados macroeconómicos y fiscales de la vigencia fiscal anterior. Este informe debe incluir, en caso de incumplimiento de las metas fijadas en el MFMP del año anterior, una explicación de cualquier desviación respecto a las metas y las medidas necesarias para corregirlas. Si se ha incumplido la meta de superávit primario del año anterior, el nuevo MFMP tiene que reflejar un ajuste tal, que garantice la sostenibilidad de la deuda pública.

²⁴⁴ En Colombia la Rama legislativa se denomina Congreso de la República, siendo un órgano bicameral conformado por el Senado de la República que Representa a la Nación y la Cámara de Representantes, que representa a los territorios.

²⁴⁵ Está integrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público quien lo presidirá, el Director del Departamento Administrativo de Planeación Nacional, el Consejero Económico de la Presidencia de la República o quien haga sus veces, los Viceministros de Hacienda, los directores generales de Presupuesto Nacional, Crédito Público, Impuestos y Aduanas, y del Tesoro.

²⁴⁶ Conformado por el Vicepresidente de la República, todos los Ministros, el Director del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, el Director del Departamento Nacional de Planeación, y el Director del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación – Colciencias.

²⁴⁷ Ley 819 de 2003.

²⁴⁸ Ley 38 de 1989.

- e) Una evaluación de las principales actividades cuasifiscales realizadas por el sector público; Las actividades cuasifiscales son operaciones financieras “con carácter tributario o de subsidio realizadas por una entidad pública”, afectando la asignación de recursos de la nación y los resultados fiscales de la nación. “También se consideran como cuasifiscales los gastos que realizan las empresas públicas, que no están contabilizadas dentro del balance fiscal de la nación o las actividades en las que se dejan de percibir ingresos por cuenta de decisiones del Gobierno Central”²⁴⁹.
- f) Una estimación del costo fiscal de las exenciones, deducciones o descuentos tributarios existentes; entendiéndose como tal el monto que deja de recibir, producto de la exención, deducción o descuento establecido en la Ley.
- g) El costo fiscal de las leyes sancionadas en la vigencia fiscal anterior; entendiéndose como tal el impacto que tendrá en los presupuestos futuros la decisión del Legislador.
- h) Una relación de los pasivos contingentes que pudieran afectar la situación financiera de la Nación; se consideran pasivos contingentes, los provenientes de acciones judiciales contra las entidades públicas y que se encuentran sin fallo aún; las derivadas de operaciones de crédito público en las cuales la entidad es deudora solidaria o garante; y las derivadas de obligaciones contractuales sujetas a condición, que puede incrementar el monto de los pagos.

2.2. MARCO DE GASTOS DE MEDIANO PLAZO

El Marco de Gasto de Mediano Plazo (MGMP), es un instrumento de planificación y restricción de gasto, acorde con las proyecciones del MFMP y, por tanto, contiene las proyecciones de las principales prioridades sectoriales y los niveles máximos de gasto, distribuidos por sectores y componentes de gasto del Presupuesto General de la Nación para un período de 4 años, aunque se revisa anualmente.

Antes del 15 de julio de cada vigencia fiscal, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en coordinación con el Departamento Nacional de Planeación, elabora y somete el MGMP a la aprobación del Consejo Nacional de Política Económica y Social, (CONPES), sesión a la cual deben asistir todos los Ministros del Despacho.

El MGMP contiene los principales lineamientos para la consolidación y presentación del Proyecto de Presupuesto en la medida en que el proyecto de Presupuesto General de la Nación debe coincidir con las metas del primer año del MGMP. Las estimaciones definidas para los años siguientes son de carácter indicativo, y serán consistentes con el presupuesto de la vigencia correspondiente en la medida en que no se den cambios de política fiscal o sectorial, ni se generen cambios en la coyuntura económica o ajustes de tipo técnico que alteren los parámetros de cálculo relevantes.

²⁴⁹ Universidad Jorge Tadeo Lozano, (2011).

2.3. REGLAS FISCALES²⁵⁰

Aunque están contenidas en las proyecciones del MFMP, es relevante describir la denominada “Regla Fiscal”, en la medida en que consiste en la limitación legal, según la cual, el gasto estructural no podrá superar al ingreso estructural, en un monto que exceda la meta anual de balance estructural establecido²⁵¹ y que el déficit estructural del Gobierno Nacional Central no será mayor a 1% del PIB a partir del año 2022; previéndose un régimen transitorio²⁵² en el que el Gobierno Nacional deberá ir disminuyendo el déficit en el balance fiscal estructural, que le permita alcanzar un déficit estructural de 2,3% del PIB o menos en 2014, de 1,9% del PIB o menos en 2018 y de 1,0% del PIB o menos en 2022.

El Gobierno Nacional podrá llevar a cabo programas de gasto, como política contracíclica, cuando se proyecte que en un año particular la tasa de crecimiento económico real estará dos puntos porcentuales o más por debajo de la tasa de crecimiento económico real de largo plazo, siempre y cuando se proyecte igualmente una brecha negativa del producto. Este gasto contracíclico no puede ser superior a un 20% de dicha brecha estimada.

El gasto contracíclico deberá ser transitorio y se desmontará completamente en un período de dos años, siendo requisito que, en el primer año de dicho período, la economía debe registrar una tasa de crecimiento económico real igual o superior a su crecimiento económico real de largo plazo.

En cumplimiento de la Ley, el Gobierno Nacional constituye un Comité de carácter técnico independiente conformado por representantes de los decanos de las facultades de economía de diferentes universidades del país, por miembros de centros de

²⁵⁰ Aunque en Colombia existen múltiples reglas fiscales, nos referiremos inicialmente a la denominada como tal por la Ley 1473 de 2011, en desarrollo del Acto Legislativo 3 de 2011, “por el cual se establece el principio de sostenibilidad fiscal” en la Constitución y al superávit primario que debe generar en virtud de la Ley de Responsabilidad Fiscal, para garantizar el pago de la Deuda Pública.

²⁵¹ Para éstos efectos define los siguientes conceptos: Balance Fiscal Total: Es el resultado de la diferencia entre el ingreso total y el gasto total del Gobierno Nacional Central, de acuerdo con la metodología que para tal efecto defina el CONFIS; Ingreso Total: Equivale a la suma del ingreso estructural y los ingresos provenientes por efecto del ciclo económico, los efectos extraordinarios de la actividad minero-energética y otros efectos similares; Gasto Total: Corresponde a la suma del gasto estructural y el gasto contracíclico; Balance Fiscal Estructural: Corresponde al Balance Fiscal Total ajustado por el efecto del ciclo económico, por los efectos extraordinarios y transitorios de la actividad minero-energética y por otros efectos de naturaleza similar. Equivale a la diferencia entre ingreso estructural y gasto estructural del Gobierno Nacional Central; Ingreso Estructural: Es el ingreso total del Gobierno Nacional Central, una vez ajustado por el efecto del ciclo económico y los efectos extraordinarios de la actividad minero energética y otros efectos similares; Gasto Estructural: Es el nivel de gasto consistente con el ingreso estructural; Gasto Contracíclico: Gasto temporal que contribuye a que la economía retorne a su senda de crecimiento de largo plazo.

²⁵² El CONFIS define la metodología de cálculo de la brecha del producto, el monto del gasto contracíclico y la trayectoria de su desmonte, considerando la evolución de la brecha del producto y de la situación económica en general.

investigación, por expertos y consultores de reconocida trayectoria e idoneidad y por los presidentes de las comisiones de asuntos económicos del Congreso de la República, para que definan y modifiquen las metodologías para la operación de la Regla Fiscal, y hasta su suspensión temporal; También para que se pronuncie sobre el informe de cumplimiento de la regla fiscal²⁵³. Los pronunciamientos del Comité Consultivo para la Regla Fiscal no son vinculantes.

Además de lo descrito, la Constitución prevé que el endeudamiento interno y externo de la Nación y de las entidades territoriales no podrá exceder su capacidad de pago y para el caso de la Nación, además del establecimiento de unos Cupos de Endeudamiento que el legislador aprueba a través de Ley; en razón a que así lo exige la Ley de Responsabilidad Fiscal²⁵⁴, en el MFMP se establecen unas metas de superávit primario para el sector público no financiero, consistentes con el programa macroeconómico, y metas indicativas para los superávits primarios²⁵⁵ de las diez vigencias fiscales siguientes. Todo ello con el fin de garantizar la sostenibilidad de la deuda y el crecimiento económico. Las metas de superávit primario ajustadas por el ciclo económico, en promedio, no podrán ser inferiores al superávit primario estructural que garantiza la sostenibilidad de la deuda.

2.4. PLAN DE RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

El Plan de Recursos del Sistema General de Regalías²⁵⁶ –PRSGR- es un instrumento de planificación, elaborado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con fundamento en la información remitida por los órganos del Sistema, que contiene una proyección de los ingresos esperados por el Sistema General de Regalías (SGR) a diez años, discriminada por cada tipo de ingresos y es presentado como anexo al Proyecto de Ley del Presupuesto del Sistema General de Regalías. Sin embargo, dichas proyecciones de forma agregada ya han sido tenidas en cuenta en las proyecciones macroeconómicas del MFMP.

²⁵³ El Gobierno Nacional debe presentar ante las Comisiones Económicas del legislativo un informe sobre el cumplimiento de la Regla Fiscal en el año anterior.

²⁵⁴ Ley 819 de 2003.

²⁵⁵ Se entiende por superávit primario aquel valor positivo que resulta de la diferencia entre la suma de los ingresos corrientes y los recursos de capital, diferentes a desembolsos de crédito, privatizaciones, capitalizaciones, utilidades del Banco de la República y la suma de los gastos de funcionamiento, inversión y gastos de operación comercial.

²⁵⁶ Ley 1530 de 2012.

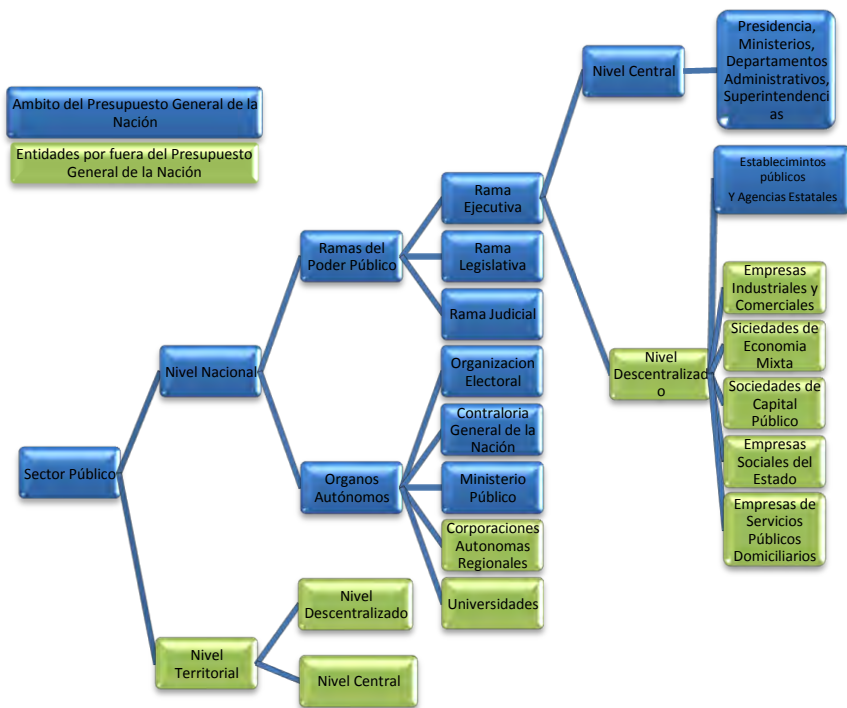
2.5. BANCO DE PROGRAMAS Y PROYECTOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS²⁵⁷.

El Banco de Programas y Proyectos de Regalías es una base de datos en donde se encuentran un conjunto de actividades seleccionadas como viables, previamente evaluadas social, técnica, económicamente y registradas como programas o proyectos de inversión que se presentan para ser financiados con cargo a los recursos del Sistema General de Regalías. Esta base de datos es administrada por el Departamento Nacional de Planeación (DNP) y cada entidad territorial también cuenta con su propio Banco de Programas y Proyectos de Regalías.

3. ÁMBITO INSTITUCIONAL

GRÁFICO 1

Ámbito institucional del Presupuesto General de la Nación



²⁵⁷ El Sistema presupuestal que hemos denominado aquí como General, también cuenta con un Banco de Programas y Proyectos, en el cual se viabilizan y registran los Proyectos de Inversión, que se ejecutan a través del Presupuesto General de la Nación. Sin embargo, en el Sistema Presupuestal General no está considerado por la Ley como instrumento del Sistema, sino como medio de viabilización de las inversiones.

El Presupuesto General de la Nación, que constituye la Ley anual de Presupuesto; desde el punto de vista institucional se encuentra clasificado en diferentes secciones que incluyen a: 1. En la Rama Judicial, en la que se encuentra la Jurisdicción Ordinaria compuesta por la Corte Suprema de Justicia, los tribunales y los jueces; la Jurisdicción Contencioso Administrativa, compuesta por el Consejo de Estado, Los tribunales y jueces administrativos y la Jurisdicción Constitucional compuesta por la Corte Constitucional. También pertenecen a esta rama la Fiscalía General de la Nación y el Consejo Superior de la Judicatura. 2. la Rama Legislativa, que se encuentra compuesta por el Senado y la Cámara de Representantes. 3, El Ministerio Público, compuesto por la Procuraduría General de la Nación y la Defensoría del Pueblo 4. La Contraloría General de la República 5. La Organización Electoral, compuesta por la Registraduría General de la Nación y el Consejo Nacional electoral. 6. En la Rama Ejecutiva hay una sección por cada Ministerio, Departamento Administrativo y Establecimientos Públicos o Agencia gubernamental a pesar de que estas dos últimas son entidades descentralizadas, y una especial para la Policía Nacional. Sin embargo, para entender el ámbito institucional, es mejor reseñar las instituciones de carácter público que no se encuentran incluidas en el Presupuesto General de la Nación, como son las Empresas Públicas; las Entidades Territoriales y sus entidades descentralizadas.

Las Universidades Públicas, Las Corporaciones Autónomas Regionales y el Banco de la República no tienen la totalidad de sus recursos incorporados en el Presupuesto General de la Nación en razón a Sentencias de la Corte Constitucional, que ha establecido que al no tener un capítulo especial que garantice su autonomía en la Ley Orgánica de Presupuesto, sus recursos propios en las dos primeras se encuentran excluidos del Presupuesto General de la Nación (PGN). En el caso del Banco de la República, lo único que se encuentra en el PGN son sus utilidades cuando las presenta, o los recursos necesarios para cubrir su déficit, cuando se presenta al cierre de la vigencia fiscal.

Aunque el servicio de la deuda pública no es una institución, la Ley lo contempla como otra sección del Presupuesto.

El ámbito institucional del Sistema General de Regalías abarca los 32 Departamentos, 1.102 Municipios incluidos los distritos; y las entidades nacionales que hacen parte de la administración del Sistema General de Regalías (Departamento Nacional de Planeación, Contraloría General de la República (CGR), Ministerio de Minas y Energía, la Comisión Rectora del Sistema General de Regalías, y la Corporación del Río Grande de la Magdalena).

4. CICLO PRESUPUESTARIO

GRÁFICO 2
Ciclo presupuestario

Etapa	Actividad	Responsable	Periodo
Planeación y programación Macroeconómica	Elaboración y aprobación del Plan de Desarrollo Elaboración y Aprobación del Marco Fiscal de Mediano Plazo Elaboración y Aprobación del Marco de Gasto de Mediano Plazo	Gobierno y Legislativo Gobierno - CONPES - CONFIS Gobierno - CONPES - CONFIS	Cada 4 años Anualmente Anualmente
Preparación y elaboración del Presupuesto	Elaboración del Anteproyecto Consolidación y elaboración del Proyecto Elaboración y Aprobación del POAI	Organos Incorporados - Dirección de Presupuesto Dirección de Presupuesto DNP- Dirección de Presupuesto	Enero a Marzo Marzo a Julio Abril a Julio
Presentación del Presupuesto	Radicación y acompañamiento	Ministro de Hacienda	Julio - Agosto
Discusión y Aprobación	Discusión y Aprobación Comisiones Económicas Congreso Discusión y Aprobación en Plenarias	Cámara de representantes Senado de la República	Julio - Octubre
Liquidación	Publicación y Expedición del decreto de Liquidación	Gobierno Nacional	Diciembre
Ejecución	Disponibilidad, Compromiso, Obligación y Pago	Organos Incorporados en el Presupuesto	Enero - Diciembre
Control	Control Político Control Fiscal Control Interno	Congreso de la República Contraloría General de la República Entidades	Enero - Diciembre

4.1. PREPARACIÓN O ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO GENERAL

La preparación o elaboración del Presupuesto, como instrumento del Sistema Presupuestal, conlleva varias etapas con algunas de las actividades simultáneas, dada la existencia y trámite de los diferentes instrumentos del sistema que se articulan con el Presupuesto.

Como se había expresado en la parte correspondiente a la descripción de los Sistemas Presupuestales, dichos sistemas se desprenden del Sistema de Planeación, al cual deben viabilizar. Por ésta razón, la elaboración del Presupuesto parte de la existencia de un Plan Nacional de Desarrollo, en el cual se encuentra la parte de políticas del Programa de Gobierno del candidato electo, validado a través de un proceso de participación social y política, que culmina con la aprobación a través de Ley, del Plan Nacional de Desarrollo para cuatro años, coincidente con el respectivo periodo de Gobierno, aunque su aprobación se da dentro de los primeros seis meses de inicio del Gobierno electo.

El Plan Nacional de Desarrollo, además de contener los lineamientos de política y las estrategias de desarrollo para el respectivo periodo de Gobierno, incluye el Plan Plurianual de inversiones en el cual se contemplan las inversiones que se realizarán en el respectivo cuatrienio para garantizar la consecución de los objetivos y metas previstos en el Plan.

La Constitución estableció que el Plan Plurianual de Inversiones contenido en el Plan Nacional de Desarrollo, debe estar acompañados de los respectivos Presupuestos Plurianuales, entendiendo por éstos la estimación de los recursos necesarios para llevar a cabo o ejecutar el Plan Plurianual de Inversiones.

Sobre la base del Plan Nacional de Desarrollo, el Principio de Sostenibilidad Fiscal y demás principios del Sistema; se elabora el Marco Fiscal de Mediano Plazo, que constituye la primera etapa de planificación fiscal y por tanto de política macroeconómica, que condiciona la elaboración del Presupuesto. Las metas y proyecciones del MFMP son la base para la elaboración de los demás instrumentos y por supuesto de la programación anual y bienal²⁵⁸ de los Presupuestos.

Dentro de esta cadena de instrumentos, se elabora el Marco de Gastos de Mediano Plazo, que debe responder a las proyecciones y metas del MFMP, estableciendo los límites sectoriales de gasto, para cada uno de los cuatro años siguientes, así como los objetivos y metas a los que se encuentran asociados los recursos allí proyectados. De esta manera se busca articular la planificación presupuestal con la planeación del desarrollo prevista en el Plan Nacional de Desarrollo.

De los procesos anteriores, se deriva la elaboración del Plan Operativo Anual de Inversiones (POAI), en el cual se integran los proyectos que son evaluados y viabilizados a través del Banco de Programas y Proyectos de Inversión, que constituirán la

²⁵⁸ Anual para el Presupuesto General de la Nación y Bienal para el Presupuesto de Regalías.

parte correspondiente a la Inversión del Presupuesto Anual y la casi totalidad del Presupuesto bianual de regalías²⁵⁹.

Desde el punto de vista conceptual de las técnicas de presupuestación utilizadas, la sujeción del presupuesto al principio de sostenibilidad fiscal y a los MFMP y MGMP, hace que la presupuestación sea fundamentalmente incrementalista, en especial dados los límites sectoriales establecidos en el MGMP. Sin embargo, la presupuestación de la inversión por tradición tiene elementos de presupuestación por programas y a partir de la Ley 1753 de 2015, la presupuestación de la inversión se debe realizar basada en resultados.

En relación con el trámite, teniendo elaborados y aprobados los instrumentos descritos con anterioridad, se realiza la preparación del presupuesto anual que también tiene dos etapas: la elaboración del anteproyecto de presupuesto y la elaboración del presupuesto²⁶⁰.

4.1.1. Elaboración del Anteproyecto de Presupuesto

La elaboración del Anteproyecto de Presupuesto se inicia con el envío por parte de la Dirección General del Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; y de la Dirección de Inversiones Públicas del Departamento Nacional de Planeación, de una Circular Externa conjunta, en la cual señalan a las secciones del presupuesto, las metas, políticas y criterios para programar el anteproyecto de presupuesto y la distribución sectorial de los cupos establecida en el Marco de Gastos de Mediano Plazo, para los órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación (PGN). Dicha circular tiene como base el MFMP y el MGMP.

Antes de la primera semana del mes de abril, los órganos y entidades deben cargar en el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF), sus anteproyectos de presupuesto, cumpliendo con los lineamientos de la circular externa y por tanto del Marco de Gastos de Mediano Plazo.

En la primera semana del mes de abril, la Dirección General de Presupuesto envía el consolidado de los anteproyectos de presupuesto al Legislativo para su conocimiento, sin que aún tenga propósitos de aprobación.

4.1.2. Elaboración del Presupuesto

A partir de ese momento se inicia la elaboración del proyecto de presupuesto, para lo cual, la Dirección de Presupuesto, le solicita a la Dirección de Crédito Público la revisión y consolidación de la deuda pública de la Nación y los establecimientos Públicos del orden nacional, para incorporarla en el Proyecto de Presupuesto. Simultáneamente las entidades han venido registrando y viabilizando sus proyectos de inversión a

²⁵⁹ Sin embargo, el Sistema de Regalías no tiene POAI.

²⁶⁰ MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (2011).

través del Sistema Unificado de Inversión y Finanzas Públicas (SUIFP), y el Departamento Nacional de Planeación, consolida el proyecto de presupuesto en la parte correspondiente a la inversión y la envía a la Dirección de Presupuesto, para su integración al Proyecto de Presupuesto.

Durante este periodo, se realizan los denominados comités funcionales, en los cuales, el Director de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Director de Inversiones Públicas del Departamento Nacional de Planeación, con los jefes de los órganos y entidades incorporadas en el presupuesto, analizan las diferencias que tiene cada órgano con los recursos asignados para la respectiva vigencia.

Antes del 15 de junio, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público envía al legislativo el Marco Fiscal de Mediano Plazo, para su conocimiento y posterior discusión en el primer debate del proyecto de ley de presupuesto.

Antes del 15 de Julio el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en coordinación con el Departamento Nacional de Planeación someten a discusión y aprobación por parte del CONFIS y el CONPES, el Marco de Gastos de Mediano Plazo y el Plan Operativo Anual de Inversiones.

4.2. PRESENTACIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO GENERAL

Dentro de los primeros diez días del periodo de sesiones ordinarias que inicia el 20 de julio de cada año, el Gobierno Nacional a través del Ministro de Hacienda y Crédito Público, presenta ante el Legislativo, el Proyecto de Ley por el cual se expide el Presupuesto General de la Nación.

El Proyecto de Ley Anual de Presupuesto debe ser aprobado en tres debates al interior del Legislativo. El primer debate se realiza de forma conjunta por las Comisiones Económicas del Senado y la Cámara de Representantes y los dos siguientes deben darse en las Plenarias de la Cámara y el Senado de la República.

Antes del 15 de agosto, el Congreso puede devolver el proyecto de presupuesto al Gobierno para que realice ajustes, si considera que no se ajusta a los preceptos legales. En este caso el Gobierno tiene plazo hasta el 30 de agosto para volverlo a presentar con los ajustes requeridos.

Antes del 15 de septiembre, las Comisiones Económicas del Senado y la Cámara de Representantes, deberán aprobar inicialmente el monto total del presupuesto y antes del 25 de septiembre deberán haberlo aprobado en primer debate.

A partir del 1 de octubre deberá darse la aprobación en las plenarias de Senado y Cámara de Representantes, y antes de la media noche del 20 de octubre, el proyecto debe haber completado sus trámites de aprobación. Si el 21 de octubre el proyecto no completó sus aprobaciones, el Gobierno Nacional pondrá en vigencia a través de Decreto, el proyecto de presupuesto presentado, incluyendo las modificaciones que se hubiesen introducido y aprobado en el primer debate.

En el Congreso no podrán aumentarse los cómputos de las rentas, de los recursos del crédito y los provenientes del balance del Tesoro, sino con el concepto previo y favorable suscrito por el ministro del ramo. Tampoco podrá aumentar ninguna de las partidas del presupuesto de gastos propuestas por el Gobierno, ni incluir una nueva, sino con la aceptación escrita del ministro del ramo. Sin embargo, si podrá eliminar o reducir partidas de gastos propuestas por el Gobierno, si no corresponden a las que se necesitan para el servicio de la deuda pública, las demás obligaciones contractuales del Estado, la atención completa de los servicios ordinarios de la administración y las inversiones autorizadas en los planes y programas aprobados.

En caso en que el Gobierno Nacional no hubiese presentado oportunamente el proyecto de presupuesto, regirá el del año anterior, lo cual formalizará el Gobierno a través de Decreto, ajustando los gastos y los ingresos al monto del presupuesto del año anterior.

4.3. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO GENERAL

La Ejecución presupuestal debe llevarse a cabo tomando en consideración el Plan Anual Mensualizado de Caja, (PAC), el cual constituye un instrumento de programación y ejecución de la caja. En este instrumento se programa mensualmente las disponibilidades de caja con que contarán los órganos incorporados en el presupuesto, de acuerdo con los recaudos mensuales esperados por la Dirección de Crédito Público y del Tesoro del Ministerio de Hacienda, que constituye la Caja Central.

El Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF), permite el vínculo entre el PAC y la ejecución presupuestal de forma automática, en la medida en que cuando se va a registrar un gasto, solicita la programación de la fecha de pago y en caso de que no haya disponibilidad de caja programada, rechaza el registro del gasto, obligando a correr la programación hasta la fecha en la cual haya disponibilidad de recursos en el sistema de Cuenta Única Nacional²⁶¹ a través del cual se maneja la liquidez de los órganos incorporados en el Presupuesto General de la Nación.

En todas las entidades que tienen régimen presupuestal de derecho público en Colombia, la ejecución presupuestal se realiza a través de las siguientes etapas: CABRERA (2008). 1. Disponibilidad Presupuestal, 2. Ordenación del Gasto, 3. Registro presupuestal del Compromiso, 4. Cumplimiento de las obligaciones, 5. Registro de la Obligación y Pago.

²⁶¹ El Sistema de Cuenta Única Nacional es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. Es administrado por la Dirección de Crédito Público y del Tesoro del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

4.4. ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO DE REGALÍAS

Con base en las estimaciones realizadas en el Plan de Recursos (PR), en conjunto entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Departamento Nacional de Planeación, elaboran el proyecto de presupuesto bienal, de acuerdo con la información recibida de los Órganos Colegiados de Administración y Decisión (OCAD) y las reglas establecidas en la Ley para la distribución entre Fondos y Beneficiarios.

Dicho Proyecto de presupuesto es presentado a la Comisión Rectora del Sistema General de Regalías, quien rendirá su concepto y formulará las recomendaciones que consideren convenientes.

4.5. PRESENTACIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO DE REGALÍAS

Los Ministros de Hacienda y Crédito Público y de Minas y Energía deben presentar, cada dos años, durante el primer día hábil del mes de octubre, el Proyecto de ley de Presupuesto del Sistema General de Regalías. Dicho proyecto dispondrá de una exposición de motivos en la que se resalten los principales aspectos, objetivos y metas que se esperan cumplir con el Presupuesto que se presenta a consideración del Congreso de la República. Como anexo se incluye el Plan de Recursos.

El Proyecto de Ley Anual de Presupuesto debe ser aprobado en tres debates al interior del Legislativo. El primer debate se realiza de forma conjunta por las Comisiones Económicas del Senado y la Cámara de Representantes y los dos siguientes deben darse en las Plenarias de la Cámara y el Senado de la República. Antes del 15 de octubre, el Congreso puede devolver el proyecto de presupuesto al Gobierno para que realice ajustes, si considera que no se ajusta a los preceptos legales. En este caso el Gobierno tiene plazo hasta el 20 de octubre para volverlo a presentar con los ajustes requeridos.

La aprobación del proyecto, por parte de las comisiones, se hará antes del 5 de noviembre y las plenarias iniciarán su discusión a partir del 14 de noviembre del año en que se presente.

Si el Congreso no aprueba el Presupuesto del Sistema General de Regalías antes de la media noche del 5 de diciembre del año respectivo, regirá el proyecto presentado por el Gobierno, incluyendo las modificaciones que hayan sido aprobadas en el primer debate, lo cual formalizará a través de Decreto. También se expedirá por Decreto cuando la Corte Constitucional declare inexecutable la Ley aprobatoria del Presupuesto del Sistema General de Regalías.

El Congreso de la República podrá formular modificaciones al Proyecto de ley de Presupuesto del Sistema General de Regalías, las cuales, de ser pertinentes, requerirán autorización por escrito del Ministro de Hacienda y Crédito Público.

4.6. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE REGALÍAS

La ejecución de los recursos del Presupuesto de Regalías tiene las mismas etapas y requisitos que la ejecución del Presupuesto General; las diferencias surgen en que la ejecución del presupuesto de Regalías se realiza durante dos años, aunque en el caso de las Entidades Territoriales sus recursos se incorporan al Presupuesto Anual de la entidad territorial y en la Nación se manejan por aparte de los recursos del Presupuesto General e inclusive en un sistema de información aparte. Adicionalmente, el presupuesto de regalías es de caja y sus excedentes y compromisos se incorporan al presupuesto del siguiente bienio, y, por tanto, no se constituyen reservas, sino únicamente cuentas por pagar que se incorporan al nuevo presupuesto. Es decir, el sistema de Regalías no maneja reservas presupuestales.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

La clasificación del Presupuesto General de la Nación es una mezcla de las clasificaciones Administrativa u Orgánica, Funcional, por objetivos y por programas y también se presenta con fines informativos, más no de ejecución, la clasificación económica.

En el caso de los ingresos, la clasificación se realiza por la naturaleza del ingreso, sin distinguir las secciones diferentes para los órganos de la administración central y por tanto consolidando la totalidad de ingresos del presupuesto nacional. Los únicos que se diferencian con criterio administrativo u orgánico son las rentas propias de los establecimientos públicos que se encuentran incorporados en el Presupuesto General de la Nación.

En los gastos, el primer criterio de clasificación es el administrativo u orgánico para lo cual se desarrollan los conceptos de sección del presupuesto y unidad ejecutora, los cuales corresponden a las entidades principales de la administración central (cada órgano autónomo, Ministerio, Departamento Administrativo, Unidad Administrativa especial, o Agencia del Estado) y las unidades ejecutoras corresponden a la división interna de organizaciones de las secciones descritas.

Al interior de cada sección o unidad ejecutora, se clasifica con criterio funcional entre Funcionamiento, Servicio de la Deuda e Inversión y ésta a su vez, para funcionamiento se clasifica por objeto del gasto con criterio de clasificación por objetivo y algunos aspectos de clasificación económica. En el caso de la inversión ésta se clasifica inicialmente por sectores y luego por programas y proyectos respondiendo a un criterio de clasificación por programas.

La clasificación económica siguiendo los lineamientos de la clasificación diseñada por el Fondo Monetario Internacional, se elabora mediante un cuadro de homologación que es presentado como anexo del presupuesto con fines informativos, pero no hace parte de las clasificaciones con la que se registra la ejecución presupuestal.

5.1. CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS DEL PRESUPUESTO GENERAL

Por cada sección del Presupuesto de Gastos, se clasifica en Funcionamiento, Servicio de la Deuda e Inversión.

Los Gastos de Funcionamiento son aquellos que tienen por objeto atender las necesidades de los órganos para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en la Constitución y la ley, y son para cubrir las necesidades de provisión de bienes y servicios básicos, es decir el gasto recurrente para cumplir la función o prestar el servicio que le corresponde.

Los Gastos de Funcionamiento se clasifican a su interior con un criterio combinado por objeto del gasto y económica en Gastos de Personal, Gastos Generales, Transferencias y Gastos de Comercialización y Producción.

El Servicio de la Deuda Pública, tienen por objeto atender el cumplimiento de las obligaciones correspondientes a operaciones de crédito público que originan el pago de capital, intereses, las comisiones, e imprevistos. Incluye tanto operaciones de crédito interno como externo y se clasifica por objeto del gasto entre Amortización, Intereses y otros gastos de deuda.

Gastos de inversión. Son aquellas erogaciones susceptibles de causar réditos o de ser de algún modo económicamente productivas, o que se materialicen en bienes de utilización perdurable, llamados también de capital por oposición a los de funcionamiento, que se hayan destinado por lo común a extinguirse con su empleo. Así mismo, se incluyen como gastos de inversión aquellos gastos destinados a crear infraestructura social. La característica fundamental de éste debe ser que su asignación permita acrecentar la capacidad de producción y la productividad en el campo de la estructura física, económica y social.

Los Gastos de Inversión se clasifican por sectores económicos y sociales y éstos a su vez por programas, subprogramas, proyectos y subproyectos, para los cuales se estableció en la Ley la obligación de realizar presupuestación orientada a resultados, razón por la cual los proyectos se formulan con metodología de cadena de valor.

5.2. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS Y RENTAS DEL PRESUPUESTO GENERAL

El presupuesto de ingresos y rentas se encuentra clasificado en Ingresos Corrientes, Fondos Especiales, Contribuciones Parafiscales, Recursos de Capital e Ingresos de los Establecimientos Públicos, siguiendo una mezcla de criterio económico y naturaleza del ingreso.

Los Ingresos Corrientes están conformados por los ingresos que de forma habitual y/o periódica recibe la Nación y se Clasifican en Ingresos Tributarios y No tributarios. Los Ingresos Tributarios se clasifican Impuestos Directos e Impuestos Indirectos y los No tributarios incluyen las Tasas y Multas.

Los Fondos Especiales son los ingresos definidos en la ley para la prestación de un servicio público específico, así como los incluidos en fondos sin personería jurídica creados por el legislador.

Las Contribuciones Parafiscales son gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. Únicamente se incorporan al PGN cuando quien los administra es una entidad pública incorporada en el Presupuesto.

Los Recursos de Capital son recursos extraordinarios y/u ocasionales. Incluye los recursos del balance, los recursos del crédito interno y externo con vencimiento mayor a un año de acuerdo con los cupos autorizados por el Congreso de la República, los rendimientos financieros, el diferencial cambiario originado por la monetización de los desembolsos del crédito externo y de las inversiones en moneda extranjera, las donaciones, el excedente financiero de los establecimientos públicos del orden nacional, y de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado del orden Nacional y de las Sociedades de Economía Mixta con el régimen de aquellas, sin perjuicio de la autonomía que la Constitución y la Ley les otorga, y las utilidades del Banco de la República, descontadas las reservas de estabilización cambiaria y monetaria.

Los Ingresos de los Establecimientos Públicos se clasifican por separado y se clasifican en Rentas Propias y Recursos de Capital. La Categoría “Rentas Propias”, se creó con el fin de facilitar la consolidación del presupuesto al descontar de los ingresos corrientes, las transferencias recibidas de la administración central a fin de evitar la duplicación del recurso.

5.3. CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS DEL PRESUPUESTO DE REGALÍAS

En la Ley bienal de Regalías, los gastos se clasifican por capítulos, siendo el primer capítulo la distribución de recursos para los órganos del Sistema General de Regalías, lo cual se clasifica en subcapítulos y secciones. Los subcapítulos corresponden los gastos de administración del sistema; los de fiscalización de la explotación y cartografía; los del Sistema de monitoreo, seguimiento y control; y los de funcionamiento del sistema. La sección corresponde al órgano que los ejecuta de acuerdo con el tipo de gasto.

El siguiente capítulo, incluye la distribución de las asignaciones para los beneficiarios y fondos del sistema, identificando en cada fondo la entidad territorial beneficiaria y el concepto de distribución. Por último, se separa e identifica por cada entidad territorial, las denominadas regalías directas, que corresponden a la distribución de los recursos que les corresponden a las entidades territoriales en las cuales se explota el recurso natural no renovable y los puertos a través de los cuales se exporta.

5.4. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DEL PRESUPUESTO DE REGALÍAS

El Presupuesto de ingresos de regalías únicamente contempla los ingresos corrientes del Sistema General de Regalías y discrimina entre regalías por hidrocarburos y minería. Dado que se estructuró como un presupuesto de caja debe incluir la disponibilidad inicial como concepto en el presupuesto de ingresos.

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

6.1. TIPOS DE MODIFICACIONES

El presupuesto, así como su anexo pueden ser modificados durante el año dentro del cual rigen, siempre y cuando se cumplan algunas reglas:

— Adiciones

Consiste en la incorporación al presupuesto de recursos que no se encuentran contemplados en el presupuesto inicial, lo cual implica aumentar las rentas y los gastos. Estas modificaciones pueden ser efectuadas únicamente a través de Ley aprobada por el Legislativo o en caso de estados de excepción por decreto legislativo expedido por el Gobierno Nacional.

— Traslados

Consisten en la modificación de la composición del gasto, es decir el incremento de una partida, con la disminución de otra ya existente y con saldo disponible; si se modifican las partidas globales aprobadas por el legislativo, debe hacerse a través de Ley, y si no modifica las partidas globales aprobadas, sino el anexo de desagregación del presupuesto, se puede realizar por el Gobierno u órgano administrativo correspondiente a través de actos administrativos.

Adicionalmente, el Gobierno Nacional cuenta con instrumentos que le permiten ejercer un control de la totalidad del presupuesto, pudiendo suspender partidas o reducirlas durante su periodo de ejecución.

— Aplazamiento

Se denomina aplazamiento a la medida temporal que toma el Gobierno y que impide que se puedan adquirir compromisos con cargo a los montos y partidas suspendidas, cuando el recaudo del presupuesto no se ha comportado como se esperaba o cuando se requiere como parte de una política fiscal de contracción.

— Reducciones

Es una decisión definitiva que toma el Gobierno sobre el presupuesto, cuando tiene certeza de que las rentas estimadas no van a entrar en el monto previsto,

cuando el legislativo no aprueba el proyecto de recursos adicionales, o cuando el presupuesto es presentado desequilibrado²⁶². También se debe reducir, por razones de política macroeconómica o por no perfeccionarse los créditos autorizados.

— Otras modificaciones

El Gobierno Nacional puede realizar ajustes por decreto al presupuesto, cuando se fusionan entidades o cuando recibe donaciones. También se ha desarrollado²⁶³ la posibilidad de desagregar apropiaciones, asignar apropiaciones, ajustar apropiaciones por convenios entre entidades públicas, corregir errores aritméticos y de leyenda o cambiar la fuente de financiación de una partida específica. Sin embargo, y aunque la legislación aún no la ha desarrollado, la Corte Constitucional, estableció que se podían realizar sustituciones de fuentes, siempre y cuando dicha modificación se haga a través de Ley.

En relación con las modificaciones al Presupuesto del Sistema General de Regalías, se prevé la posibilidad de presentar un presupuesto adicional o adiciones cuando las estimaciones permitan establecer que los recaudos serán superiores, y ajustes por Decreto del Gobierno Nacional para modificar el anexo de la distribución a través de ajustes positivos y negativos, dependiendo si se aumentan o disminuyen las partidas.

Bibliografía

- Cabrera, C. A. (2008): Rentas y Presupuesto Municipal "Instrumentos para hacer viable el plan de desarrollo", Bogotá.
- CABRERA, C. A. (2009): "Reservas en Vigencia de la Ley de Responsabilidad Fiscal". *Derecho Fiscal* (4).
- CABRERA, C. A. (2012): Naturaleza Jurídica de las Regalías y Reforma al "sistema General de Regalías".
- CABRERA, C. A. (2014): *Sistema Presupuestal Comparado de España, México y Colombia*. Madrid.
- MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. (2011): *Aspectos Generales del Proceso Presupuestal Colombiano*. Bogotá.
- MORALES, D. F. (s.f.) (2011): *La Gestión del Presupuesto Público Colombiano*. Bogotá.
- UNIVERSIDAD JORGE TADEO LOZANO. (2011): Síntesis del Documento: Marco Fiscal de Mediano Plazo.

²⁶² El Artículo 347 de la Constitución permite presentar el presupuesto desequilibrado siempre y cuando al tiempo se presente un proyecto de Ley para establecer las fuentes de ingresos con las que se cubrirá el desbalance presupuestal.

²⁶³ Ver MORALES (2009).

Tema 2

EJECUCIÓN DE GASTOS E INGRESOS

SUMARIO

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN DE LOS GASTOS. 1.1. Introducción. 1.2. Gasto presupuestario y principios que lo rigen. 1.3. Procedimiento. 1.3.1. Apropiación. 1.3.2. Disponibilidad presupuestal. 1.3.3. Ordenación del gasto y trámite contractual. 1.3.4. Registro del compromiso presupuestal. 1.3.5. Cumplimiento de las obligaciones. 1.3.6. Registro de la obligación y ordenación del pago. 1.4. Excepciones al principio de la anualidad. 1.4.1. Reservas presupuestales y cuentas por pagar. 1.4.2. Vigencias futuras. 2. EL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 2.1. Cuenta única nacional (CUN) y pago efectivo. 3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS. 3.1. Caja menor. 3.2. Anticipos, pagos anticipados y avances. 4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS. 5.1. Plan anual mensualizado de caja (PAC). 6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA. 6.1. Contabilidad presupuestal. 6.2. Contabilidad financiera patrimonial. 6.3. Convergencia a normas internacionales. BIBLIOGRAFÍA, NORMATIVA Y SIGLAS.

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN DE LOS GASTOS

1.1. INTRODUCCIÓN

El concepto de gasto público en Colombia tiene dos acepciones dependiendo del instrumento y/o entidad. La primera, el criterio orgánico, es decir aquel que depende de la naturaleza jurídica de las entidades, según el cual, se considera gasto público el realizado por las entidades de naturaleza pública, con independencia de la rama del poder público a la que pertenezca o del nivel de Gobierno (central o territorial). Este criterio es utilizado por el Ministerio de Hacienda, para efectos de análisis y consolidación de la información fiscal y por tanto para la elaboración de los instrumentos de gestión fiscal macroeconómica (Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) y Marco de Gastos de Mediano Plazo (MGMP)). En la elaboración de las Estadísticas Fiscales, utiliza el Manual Fondo Monetario Internacional (FMI) del 2001 y por tanto excluye las empresas públicas únicamente para estos efectos.

De la misma forma la Contaduría General de la Nación (CGN), en el establecimiento de las normas contables y en los procesos de consolidación del Balance General de la Nación, utiliza únicamente el criterio orgánico incluyendo las empresas públicas²⁶⁴.

²⁶⁴ Aunque viene exigiendo reporte contable a algunos particulares que administran recursos públicos, dicha información no es utilizada para fines de consolidación.

La segunda, el criterio de naturaleza del recurso, tiene en cuenta es el origen y propiedad del recurso; con independencia de quien lo administre y, por tanto, incluye además de las entidades públicas, a los particulares que administran recursos públicos. Este criterio es utilizado por la Contraloría General de la República (CGR), a la cual le corresponde constitucionalmente el control fiscal de los recursos públicos, con independencia de quien los administre.

A pesar de lo descrito es importante señalar que la Corte Constitucional estableció que, las contribuciones parafiscales constituyen un recurso público y, por tanto, las entidades que administran parafiscales, se considera que administran recursos públicos.

Por lo anterior, la concepción de gasto público termina desbordando el criterio del gasto presupuestario, ya que, los particulares que administran recursos públicos no están todos incorporados en los presupuestos públicos en la medida en que, el criterio de incorporación presupuestal es el orgánico.

1.2. GASTO PRESUPUESTARIO Y PRINCIPIOS QUE LO RIGEN

Aunque al gasto le rigen la totalidad de los principios del Sistema Presupuestal, descritos en el primer capítulo de esta sección, es importante resaltar los principios de Unidad Presupuestal y Representación que en la Constitución se reflejan en el mandato según el cual:

“En tiempo de paz no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación con cargo al Tesoro que no se halle incluida en el de gastos.

Tampoco podrá hacerse ningún gasto público que no haya sido decretado por el Congreso, por las asambleas departamentales, o por los concejos distritales o municipales, ni transferir crédito alguno a objeto no previsto en el respectivo presupuesto”²⁶⁵.

De acuerdo a este precepto, el gasto público (y también el Ingreso) deben ser presupuestarios por principio²⁶⁶ y por tanto, el gasto público debe estar contemplado en los presupuestos públicos y debe ser decretado por los órganos de representación popular de elección directa en los diferentes niveles de Gobierno.

Adicionalmente, la Constitución se ocupa de establecer las fuentes que originan el gasto presupuestario en los siguientes términos:

“En la Ley de Apropiações no podrá incluirse partida alguna que no corresponda a un crédito judicialmente reconocido, o a un gasto decretado conforme a ley anterior, o a uno propuesto por el Gobierno para atender debidamente el funcionamiento de las

²⁶⁵ Constitución Política de Colombia, artículo 345.

²⁶⁶ Con excepción de las contribuciones parafiscales por su naturaleza.

ramas del poder público, o al servicio de la deuda, o destinado a dar cumplimiento al Plan Nacional de Desarrollo”²⁶⁷.

De acuerdo con la normativa transcrita, además del carácter limitativo del gasto público que establece; con excepción de los gastos de funcionamiento propuestos por el Gobierno en el Presupuesto, los gastos deben contar con ley o fallo judicial que los establezca con anterioridad a su incorporación al presupuesto, incluyendo la Ley del Plan Nacional de Desarrollo.

Por otra parte, también la Constitución regula el gasto público presupuestario, primero estableciendo que la presupuestación debe basarse en la necesidad y no en los recursos disponibles, razón por la cual autoriza la presentación del presupuesto desequilibrado al legislativo²⁶⁸, segundo, da prioridad al componente de gasto que denomina “gasto público social”²⁶⁹ y tercero, establece que, el presupuesto de inversión no se podrá disminuir porcentualmente con relación al año anterior, respecto del gasto total de la correspondiente ley de apropiaciones²⁷⁰.

El Presupuesto Público en Colombia es limitativo, incluyendo el de las empresas públicas, con la única excepción Constitucional para los Estados de Excepción²⁷¹ según los cuales el Gobierno Nacional con las facultades que le otorga la declaratoria de Estado de Excepción (guerra exterior, conmoción interior o emergencia económica), puede modificar de forma directa la Ley de Presupuesto, sin pasar por el legislativo y las apropiaciones no tendrán restricción en el monto.

Con la excepción descrita la inexistencia de crédito adecuado y suficiente impide adquirir compromisos o legalizarlos. De hecho, las prohibiciones son expresas:

“En consecuencia, ninguna autoridad podrá contraer obligaciones sobre apropiaciones inexistentes, o en exceso del saldo disponible, o sin la autorización previa del CONFIS o por quien éste delegue, para comprometer vigencias futuras y la adquisición de compromisos con cargo a los recursos del crédito autorizados”²⁷².

Y, por otra parte, en la Ley Anual de Presupuesto todos los años se incluye la prohibición de legalizar hechos cumplidos:

“Artículo 160. Prohíbese tramitar actos administrativos u obligaciones que afecten el presupuesto de gastos cuando no reúnan los requisitos legales o se configuren como hechos cumplidos. El representante legal y ordenador del gasto o en quienes estos

²⁶⁷ Constitución Política de Colombia, artículo 346.

²⁶⁸ *Ibidem* artículo 347.

²⁶⁹ *Ibidem* artículo 350.

²⁷⁰ *Ibidem*.

²⁷¹ *Ibidem* artículo 347.

²⁷² Estatuto Orgánico de Presupuesto (Decreto 111 de 1996), artículo 71.

hayan delegado, responderán disciplinaria, y penalmente por incumplir lo establecido en esta norma”²⁷³.

Se considera que existe un hecho cumplido cuando se omitió el procedimiento y por ejemplo se han recibido a satisfacción los bienes, servicios u obras con anterioridad al registro del compromiso en la Contabilidad Presupuestal, el cual se constituye en un requisito de ejecución de los contratos.

1.3. PROCEDIMIENTO

Como se indicó con anterioridad, las obligaciones presupuestarias pueden surgir de fallos judiciales o de gastos incorporados en el presupuesto que, a su vez, deben haber sido decretados por norma anterior, con excepción de las partidas para funcionamiento que haya propuesto el Gobierno en el presupuesto. Sin embargo, la programación y ejecución presupuestal deben articular y concretar el proceso de planificación tanto financiera como del desarrollo y, por tanto, responden a la lógica del Plan Nacional de Desarrollo (PND), al Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP), al Marco de Gastos de Mediano Plazo (MGMP), al Plan Operativo Anual de Inversiones (POAI) y por supuesto a las partidas autorizadas en el Presupuesto General de la Nación.

Estando el Presupuesto General de la Nación (PGN) aprobado y autorizados los cupos de pagos en el Plan Anual Mensualizado de Caja (PAC), el primero de enero de cada año los órganos incorporados en el PGN pueden iniciar la ejecución del presupuesto.

1.3.1. *Apropiación*

Para iniciar la ejecución presupuestal se requiere contar con apropiación aprobada:

“En esencia las apropiaciones son cupos de gastos que se asignan a las entidades por concepto de gasto para que desarrollen sus funciones, las cuales están financiadas con los ingresos estimados, de forma tal que una vez se adquiera una obligación se pueda hacer el pago respectivo. Es por esta razón que se denomina apropiación, pues se apropian las rentas recaudadas para atender un gasto específico.” MORALES (2012).

Las apropiaciones con el detalle de la clasificación del gasto incluida como anexo del Decreto de Liquidación del Presupuesto son cargadas al Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) y sobre ellas se lleva a cabo la ejecución presupuestal.

²⁷³ Decreto 2550 de 2015, “Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2016, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos”. Sin embargo, el texto se repite todos los años en el presupuesto.

1.3.2. *Disponibilidad presupuestal*

La ejecución de las apropiaciones en el presupuesto como se planteó en el primer capítulo, inicia con la solicitud por parte del ordenador de gasto de la certificación de disponibilidad presupuestal.

Son ordenadores del gasto todos los que sean jefe del respectivo órgano incorporado en el PGN o representantes legales de las personas jurídicas públicas incorporadas en él, pudiendo delegar dicha atribución en funcionarios del nivel directivo de la misma entidad.

El Certificado de Disponibilidad Presupuestal, (CDP) es expedido por el jefe de Presupuesto o quien haga sus veces, a través del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF), pero para su expedición debe tener en cuenta los siguientes parámetros:

- Que el ordenador de gasto cuenta con las facultades para ordenar dicho gasto.
- Que existe una apropiación autorizada en el presupuesto vigente, que permite adquirir el compromiso, para lo cual debe verificar que el objeto del compromiso corresponde con la definición de alguno de los rubros aprobados en el presupuesto, definiciones que se encuentran en las disposiciones generales del presupuesto, incorporadas en el decreto de liquidación. Además que se encuentra previsto en los planes y programas institucionales que respaldan los compromisos programados; así por ejemplo si es para realizar una compra, que dicha compra se encuentre prevista en el respectivo Plan Anual de Compras, si se trata de una inversión, que la misma esté prevista en el Plan Operativo Anual de Inversiones (POAI) y si es así, que se encuentre registrada y viabilizada en el Sistema Unificado de Inversiones y Finanzas Públicas (SUIF) y que el tipo de gasto relacionado con dicho proyecto, esté contemplado en la ficha del proyecto como necesaria para conseguir su objetivo. En caso de la nómina que ella corresponda con la autorizada y en caso de otros gastos de personal, que corresponda a los planes de contratación respectivos.
- Que el monto disponible en la apropiación es suficiente para adquirir el compromiso del cual se solicita la disponibilidad.

1.3.3. *Ordenación del gasto y trámite contractual*

La Ordenación del Gasto:

“El concepto de ordenador del gasto se refiere a la capacidad de ejecución del presupuesto. Ejecutar el gasto, significa que, a partir del programa de gastos aprobado - limitado por los recursos aprobados en la ley de presupuesto -, se decide la oportunidad de contratar, comprometer los recursos y ordenar el gasto, funciones que atañen al ordenador del gasto”²⁷⁴.

²⁷⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-101 de 1996.

Expedido el CDP, el ordenador de gasto puede iniciar el proceso de adquisición correspondiente. Para los casos en los cuales el origen del compromiso es un fallo judicial o una obligación de carácter legal, la ordenación del gasto se realiza a través de un acto administrativo (generalmente denominado Resolución) mediante el cual se reconoce y ordena pagar el compromiso correspondiente.

Para los compromisos de carácter contractual, el ordenador de gasto debe realizar los procesos de selección que correspondan de acuerdo con la naturaleza del contrato o con el monto del mismo.

Aunque el régimen contractual público establece en los principios la selección objetiva y como mecanismo general, la licitación o concurso de méritos para adjudicar un contrato, se encuentran autorizados para realizar procesos de selección abreviada, es decir sin la realización de un proceso minucioso y complejo²⁷⁵ de selección, entre los cuales se encuentra la contratación directa para: los Contratos de Prestación de Servicios Personales profesionales y de apoyo a la gestión, o para la ejecución de trabajos artísticos que sólo puedan encomendarse a determinadas personas naturales; los de Arrendamientos o adquisición de inmuebles; los Contratos interadministrativos; la contratación de bienes y servicios en el sector Defensa, seguridad nacional e inteligencia, cuando requiera de reserva; los contratos para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas; cuando no exista pluralidad de oferentes en el mercado y, los contratos de encargo fiduciario que celebren las entidades territoriales cuando estén en Ley de quiebras²⁷⁶.

En los demás contratos el criterio para realizar procesos de selección depende de la cuantía y de ésta el proceso de selección a aplicar. Los diferentes procesos de selección de acuerdo con su complejidad son la selección abreviada (mínima cuantía y menor cuantía), la licitación y el concurso de méritos.

A pesar de lo descrito y con independencia de los procesos de selección mencionados, desde el punto de vista presupuestal, el procedimiento es el mismo; se requiere la certificación de disponibilidad previa, y al suscribirse el contrato o aceptarse la oferta (en el caso de la mínima cuantía), deberá realizarse el correspondiente registro presupuestal del compromiso como requisito de ejecución de los contratos.

²⁷⁵ En todo caso, en virtud del principio de selección objetiva, aún para la contratación directa debe haber un estudio de mercado, una justificación en la selección del contratista y deben haberse realizado los estudios y documentos previos que permitan no solo realizar la selección sino controlar el desarrollo del objeto contractual.

²⁷⁶ Ley 550 de 1999

“Por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley.”

En todo caso, los ordenadores de gasto deberán cumplir prioritariamente con la atención de los sueldos de personal, prestaciones sociales, servicio de la deuda, servicios públicos, seguros, mantenimiento, sentencias, pensiones y transferencias asociadas a la nómina.

1.3.4. *Registro del compromiso presupuestal*

El Registro Presupuestal del Compromiso consiste en restar del saldo de apropiación autorizada, en la contabilidad presupuestal, lo que se va comprometiendo a través de actos y contratos, para evitar que se utilice en otro objeto y por tanto garantizar el principio de legalidad del gasto.

El registro presupuestal se realiza en el SIIF y para su realización se requiere que, en caso de ser un compromiso de carácter contractual, el contrato se encuentre suscrito por las partes y en caso de ser un acto administrativo, se encuentre suscrito por el funcionario competente de acuerdo con el tipo de compromiso.

Para la realización del registro, se consigna la siguiente información:

- Número del Certificado de Disponibilidad que lo respalda
- Nombre y número de identificación del contratista
- Objeto del compromiso
- Valor del contrato o compromiso
- Plazo y Fechas de pago programadas

Los compromisos y las obligaciones correspondientes a las apropiaciones financiadas con recursos provenientes de contratos, convenios o recursos del crédito sólo podrán ser asumidos cuando éstos se hayan perfeccionado y se encuentren debidamente previstos en los cupos de pagos del Programa Anual Mensualizado de Caja (PAC)²⁷⁷.

Las afectaciones al presupuesto se hacen teniendo en cuenta la prestación principal (objeto contractual o acto administrativo) originada en los compromisos que se adquieran y con cargo al mismo rubro se cubren los demás costos inherentes o accesorios, tales como: imprevistos, ajustes, revisión de valores e intereses moratorios, entre otros.

El Registro Presupuestal (RP) del compromiso puede ser adicionado, reducido o anulado de acuerdo con las condiciones del compromiso. No se pueden contraer obligaciones sobre apropiaciones inexistentes, o en exceso del saldo disponible, o sin la autorización previa del CONFIS, para comprometer vigencias futuras.

²⁷⁷ También se podrán adquirir los compromisos sin el perfeccionamiento de los Convenios o Contratos, cuando así lo autorice el CONFIS.

Cualquier compromiso que se adquiriera sin el lleno de estos requisitos crea responsabilidad personal y pecuniaria a cargo de quien las asuma.

Dado que el registro se realiza con fines de control, el funcionario que lo realiza debe verificar que:

- Que el ordenador de gasto cuenta con las facultades para suscribir el contrato o acto administrativo.
- Que existe una apropiación autorizada en el presupuesto vigente, que permite adquirir el compromiso y que el CDP que lo respalda es consistente con el compromiso adquirido.
- Que el monto disponible en la apropiación es suficiente para adquirir el compromiso del cual se solicita el registro y que el CDP cuenta con saldo para comprometer.
- Que en las fechas previstas para el pago existe cupo en el PAC. Este proceso es realizado de forma automática por el SIIF, en la medida en que no permite gravar el compromiso, si en la fecha prevista para el pago no hay disponibilidad de PAC, obligando a programar una fecha posterior.

Realizado el registro del compromiso en la contabilidad presupuestal a través del SIIF, el trámite posterior queda sujeto al cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato o del acto administrativo para poder continuar con la cadena presupuestal.

1.3.5. *Cumplimiento de las obligaciones*

En el sector público en Colombia únicamente se puede entregar dinero a particulares a dos títulos: Pago o anticipo²⁷⁸. Para el pago se requiere la entrega a satisfacción de los bienes, servicios u obras y para el anticipo se requiere la constitución y aprobación de una garantía (Póliza de Seguros o Bancaria) en la cual se proteja el riesgo en un 100% del valor del anticipo o pago anticipado. Adicionalmente, cuando se entrega anticipo, el cual no puede superar el 50% del valor contratado, se debe constituir un encargo fiduciario para administrar el dinero y los rendimientos que genere le pertenecen a la administración, debiendo ser devueltos.

En el caso de prestación de servicios, debe existir un supervisor o responsable de verificar que el servicio se prestó de forma oportuna y en las condiciones previstas contractualmente, y dicho funcionario deberá expedir la certificación correspondiente con la cual se realizará el trámite para el registro de la obligación.

En la compra de bienes sea a través de contratos de compra venta o de suministros, los bienes adquiridos deben ser recibidos por el funcionario que cumple funcio-

²⁷⁸ Aunque existe el anticipo y el pago anticipado, dado que hoy tienen los mismos requisitos (Póliza), para estos efectos se deben tomar como sinónimos.

nes de almacenista, el cual los debe incorporar al inventario y posteriormente entregar para su uso o consumo y por esta razón es quien con el alta de almacén da el recibo a satisfacción de dichos bienes.

Para el caso de obras públicas generalmente se debe contar con un interventor de obra, quien las recibe satisfacción para efecto de los pagos y, por tanto, certifica que se recibieron conforme a las condiciones pactadas.

En el caso de anticipos y pagos anticipados, la normatividad exige que el contratista constituya una póliza de correcto manejo del anticipo por un monto igual al 100% de los recursos entregados a título de anticipo o pago anticipado. Dicha póliza debe ser aprobada por la entidad pública a través de acto administrativo, acto que se constituye en el documento que valida la realización del registro de la obligación y para efectos de trámite en el cumplimiento de la obligación prevista para estos efectos.

1.3.6. *Registro de la obligación y ordenación del pago*

Recibido a satisfacción el bien, servicio u obra o aprobada la póliza de correcto manejo del anticipo, procede el registro de la obligación en la contabilidad presupuestal y de forma simultánea en la contabilidad financiera patrimonial, en la cual se registra el pasivo²⁷⁹. Ésta última operación es automática en el SIIF, de acuerdo con la parametrización realizada a dicho sistema.

El registro de la obligación implica el reconocimiento del derecho de un tercero y por tanto se debe proceder a la ordenación del pago.

La ordenación del pago consiste en el acto expedido por el pagador²⁸⁰ o quien hace sus veces, previa verificación del cumplimiento de los requisitos, a fin de que se realice el desembolso de los recursos correspondientes y se efectúen las retenciones a que haya lugar.

Realizada la ordenación del pago, se procede a efectuar el pago de forma efectiva, es decir a la entrega de los recursos a través del mecanismo establecido, que de forma general es el pago a través de medios electrónicos.

1.4. EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE LA ANUALIDAD

Aunque el presupuesto se rige por el principio de anualidad, al cierre de la vigencia el 31 de diciembre de cada año, se presentan situaciones relacionadas con la ejecución presupuestal, a las cuales la ley de estableció mecanismos que permitan garantizar el cumplimiento de los compromisos y obligaciones en la siguiente vigencia, a través de las figuras de Reserva Presupuestal y la Cuenta por Pagar. También la Ley estableció la posibilidad de adquirir compromisos plurianuales o de Vigencias Futuras.

²⁷⁹ Excepto en el caso de anticipo o pago anticipado, caso en el cual el registro contable es en las cuentas por cobrar hasta tanto se legalice dicho anticipo contra el cumplimiento del objeto contractual.

²⁸⁰ El pagador debe ser diferente al Ordenador de gasto por razones de control, ver RESTREPO (2007).

1.4.1. *Reservas presupuestales y cuentas por pagar*

Las Reservas Presupuestales se constituyen cuando a 31 de diciembre, se había ordenado y registrado un compromiso, pero no se han recibido a satisfacción el bien, el servicio, la obra o no se ha aprobado la póliza de correcto manejo del anticipo.

La constitución de las reservas se debe llevar a cabo a través de un acto administrativo, suscrito por el ordenador de gasto y el funcionario que cumple las funciones de jefe de presupuesto y en dicho acto se deben relacionar los compromisos que se encuentran en la situación descrita. En la práctica y de conformidad con el reglamento, las reservas se constituyen en el SIIF como resultado de los compromisos menos las obligaciones.

Constituidas las reservas, amparadas con recursos de la vigencia que se cierra, dichos recursos únicamente pueden ser utilizados en los compromisos para las cuales se constituyeron y no podrán ser destinados a otro objeto, a no ser que sean canceladas producto de la desaparición total o parcial de compromiso. Sin embargo, la ejecución de las reservas se debe llevar a cabo durante la vigencia para la cual se constituye, y en caso de que a 31 de diciembre no se haya ejecutado, dicha reserva deberá ser cancelada.

La ejecución de la reserva consiste en la finalización de la cadena presupuestal descrita, es decir que las reservas se deben obligar después de recibir a satisfacción el bien, servicio u obra o aprobada la póliza de correcto manejo del anticipo y después de obligada se debe ordenar el pago y pagar.

La constitución de reservas en la Ley tiene establecido una especie de castigo por el abuso de la figura, al establecer que, si se constituyen reservas y cuentas por pagar que superen el 2% del presupuesto de funcionamiento o el 15% de inversión, se deberá reducir el presupuesto de la entidad en el porcentaje que supere el límite establecido.

Las cuentas por pagar se constituyen a 31 de diciembre cuando se ha recibido a satisfacción el bien, servicio u obra o se aprobó la póliza de correcto manejo del anticipo, pero dentro de la vigencia no se alcanzó a pagar. Este concepto de cuenta por pagar difiere del concepto contable en la medida en que también existen cuentas por pagar que no son de origen presupuestal, y que constituyen el giro ordinario de las tesorerías. Tienen los mismos plazos y procedimiento de las reservas, y desde la perspectiva de la cadena presupuestal se realizan los pasos restantes, es decir la ordenación del pago y el pago.

1.4.2. *Vigencias futuras*

Las vigencias futuras es un mecanismo establecido por la Ley para adquirir compromisos que superen la anualidad calendario y por tanto permiten adquirir compromisos con cargo a presupuestos de años siguientes al que se encuentra en ejecución.

La Ley estableció dos tipos de vigencias futuras, unas que denominó Ordinarias y otras Excepcionales. Las ordinarias son aquellas que se adquieren en la vigencia e inicia su ejecución en la misma vigencia, finalizando su ejecución en años o vigencias fiscales posteriores.

Las Vigencias Futuras Excepcionales son con las que se respaldan compromisos adquiridos en la vigencia en que se solicita, pero que su ejecución se lleva a cabo en la (s) vigencia (s) siguiente (s).

Las autorizaciones de vigencias futuras no podrán superar el periodo de gobierno respectivo a no ser que sean declaradas de importancia estratégica por el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES), conformado básicamente por la totalidad de ministros del despacho.

Las vigencias futuras son aprobadas por el CONFIS²⁸¹, si son consistentes con el Marco Fiscal de Mediano Plazo y con los topes sectoriales previstos en el Marco de Gasto de Mediano Plazo, y en el caso de las vigencias futuras ordinarias, si se cuenta en el presupuesto de la vigencia con una apropiación de al menos un 15% del valor a comprometer.

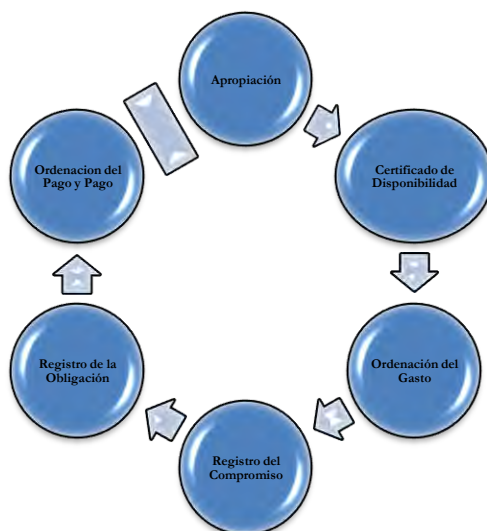
Las vigencias futuras excepcionales, como su nombre lo indica, solo se podrán autorizar de forma excepcional para las obras de infraestructura, energía, comunicaciones, aeronáutica, defensa y seguridad, así como para las garantías a las concesiones.

El trámite de solicitud de aprobación debe contar con el visto bueno del ministerio al cual se encuentra adscrita sectorialmente la entidad y en caso de ser para un proyecto de inversión, contar con el visto bueno del Departamento Nacional de Planeación (DNP).

La autorización de vigencia futura previa es requisito precontractual para los compromisos que superen la vigencia. Sin embargo, de acuerdo con el reglamento, también se pueden otorgar para contratos en ejecución, cuando producto de las vicisitudes de la ejecución vayan a superar la vigencia, caso en el cual se podrá sustituir el compromiso de forma parcial con la vigencia futura autorizada.

²⁸¹ En el caso de las vigencias futuras ordinarias, fueron delegadas por el CONFIS en el Director General de Presupuesto Nacional.

2. EL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS



El procedimiento de pago está constituido por un trámite administrativo complejo que incluye acciones por parte del beneficiario del pago y por parte de la entidad pública para la conformación de un expediente.

Generalmente el trámite se inicia por el interesado o beneficiario con la presentación de la factura o documento equivalente, con el cual realiza el cobro de los bienes, servicios u obras entregados. El interventor o supervisor de la entidad, sea funcionario o contratista, deberá adjuntar los documentos en los que certifica que el bien, servicio u obra se entregó con las especificaciones previstas y que por tanto es viable pagar.

Estos documentos²⁸² son la base para que se realice el registro de la obligación descrito con anterioridad y también, por supuesto, para la ordenación del pago por parte del funcionario competente. Generalmente el documento denominado orden de pago lleva, además, la liquidación de impuestos y demás retenciones que se efectuarán al momento del pago.

2.1. CUENTA ÚNICA NACIONAL (CUN) Y PAGO EFECTIVO

“La Cuenta Única del Tesoro (CUN) es un modelo de tesorería pública que centraliza los recursos generados por el Estado en la Tesorería Nacional con el fin de optimizar su administración, minimizar los costos y mitigar los riesgos. En esencia el Tesoro desarrolla las funciones de un banco.

²⁸² Las entidades de acuerdo con sus procedimientos internos y el nivel de automatización de los mismos solicitan para el pago, documentos tales como: copias del contrato, certificaciones tributarias, etc.

En Colombia la centralización se realiza para las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, con excepción de las que administran rentas parafiscales y de seguridad social.” MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (2016).

Tal como se describe, la CUN centraliza el manejo de tesorería y por tanto centraliza los recaudos realizados a través del sistema financiero, en una cuenta en el Banco de la República (Banca Central) y de allí sitúa y/o distribuye a cuentas en los bancos a las entidades incorporadas en el Presupuesto General de la Nación, para que éstas realicen los pagos²⁸³ o realiza el pago directo al beneficiario final con base en los pagos autorizados o tramitados a través del SIIF por las diferentes entidades.

En el SIIF se ha creado un sistema de “Libretas” para la administración por parte del Tesoro de las rentas propias de los establecimientos públicos, que les permita mantener el control de sus propios recursos, incluidos los rendimientos que generen dichos recursos, en la Cuenta Única Nacional.

Gracias a este sistema, el pago efectivo de los recursos es un procedimiento a través del cual, de forma electrónica, los recursos, se transfieren a la cuenta en un banco que el beneficiario haya registrado, previo descuento de los impuestos sujetos a retención o cualquier obligación prevista en las normas vigentes o autorizada por el beneficiario.

Existen casos excepcionales en los cuales el pago se realiza a través de cheque, cuando así es solicitado por el beneficiario, pero en general el pago se realiza con la transferencia a la cuenta del beneficiario de los recursos objeto del pago, previas las retenciones a que haya lugar.

3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS

3.1. CAJA MENOR

Las cajas menores son fondos renovables que se proveen con recursos del presupuesto de gastos, y su finalidad es atender erogaciones de menor cuantía que tengan el carácter de situaciones imprevistas, urgentes, imprescindibles o que no amerita el pago por el trámite administrativo ordinario, de conformidad con los procedimientos y reglamentación para ese tipo de gastos, necesarios para el cumplimiento de la misión institucional.

También se pueden pagar viáticos y gastos de viaje, trámite que se debe realizar antes del inicio de la Comisión o actividad respectiva.

²⁸³ Esta situación de recursos a las entidades para que realicen pagos es en virtud del nivel de implementación del sistema de Cuenta Única Nacional, ya que a futuro los pagos se realizarán en su totalidad de forma directa por la Dirección de Crédito Público y del Tesoro a través de medios electrónicos.

La regulación general sobre constitución y ejecución de cajas menores es competencia del Gobierno Nacional, quien estableció la cuantía máxima que se puede tener en una caja menor en proporción al presupuesto de la entidad así²⁸⁴:

Presupuesto vigente de la entidad en Salarios Mínimos ²⁸⁵				Valor máximo de caja menor
1	Menos	de	3.897	11
2	3.898	a	7.796	22
3	7.797	a	19.546	27
4	19.547	a	39.089	31
5	39.090	a	80.184	40
6	80.185	a	117.270	44
7	117.271	o	más	53

Las cajas menores se constituyen en cada entidad, únicamente para cada vigencia fiscal, mediante Resolución suscrita por el ordenador del gasto, en la cual se indican los siguientes aspectos:

- Cuantía
- Finalidad
- Unidad ejecutora y dependencia responsable de su manejo
- Objeto o finalidad de los fondos destinados a la caja menor
- Discriminación de los gastos que se puedan realizar de acuerdo con la normatividad.
- Los rubros presupuestales que se afectarán y su cuantía
- Cargo, nombre e identificación del funcionario asignado como responsable de su manejo
- Cargo del funcionario asignado como ordenador de la caja menor

El primer giro constituye el inicio operativo de la caja menor, previo cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que se haya expedido el certificado de disponibilidad presupuestal que ampare el valor de la constitución, el cual debe expedirse por el monto correspondiente a la suma del valor de la apertura y la proyección del número de reembolsos que se pretendan realizar en el respectivo año.
- Que exista acto administrativo de constitución de las cajas menores, expedido por el ordenador del gasto.

²⁸⁴ Decreto 2768 de 2012.

²⁸⁵ Para el año 2017 el Salario mínimo es de \$737.717, lo cual a tasa de cambio de cierre de la vigencia 2016 (\$ 3,000.00) es de 245,9 dólares de los Estados Unidos.

- Que el responsable de su manejo y administración tenga póliza de manejo vigente, aprobada con anterioridad al primer giro, o se encuentre dentro de una póliza global de manejo de la entidad amparando el monto total de la caja menor.
- Que se hayan surtido los trámites bancarios pertinentes, si su manejo se realiza a través de una cuenta corriente, entre ellos la certificación sobre exención del impuesto a las transacciones financieras, si aplica, y la autorización de apertura.

Cuando se trate de gastos que se deban pagar mediante cheque, éste deberá girarse únicamente a nombre del proveedor, con los sellos y demás condiciones acordadas con la entidad bancaria. (El correspondiente sello restrictivo de “páguese al primer beneficiario”). Los pagos superiores a tres salarios mínimos legales mensuales vigentes se hacen única y exclusivamente con cheque o pago electrónico.

Para efectos de la comprobación de cada gasto las facturas, recibos, cuentas y demás documentos que expida el proveedor o el prestatario del servicio deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Las facturas, documentos equivalentes, recibos y demás comprobantes deben cumplir los requisitos del Estatuto Tributario y deben estar a nombre de la entidad contratante
- Los documentos no podrán presentar enmendaduras o tachones.
- Cuando se adquieran elementos devolutivos se debe gestionar el ingreso a la bodega o almacén, mediante los documentos establecidos para tal fin.
- Los elementos devolutivos adquiridos con fondos de caja menor serán entregados al usuario y el almacén hará el movimiento respectivo en el inventario.

No se pueden realizar con fondos de caja menor las siguientes operaciones:

- Comprar elementos cuya existencia esté comprobada en almacén y se encuentre disponible para su entrega.
- Fraccionar compras de un mismo bien y/o servicio.
- Realizar pagos por concepto de servicios personales, contribuciones de ley, transferencias, cesantías, pensiones, sueldos, jornales, prestaciones sociales y demás gastos similares.
- Efectuar préstamos.
- Realizar cualquier pago por concepto de contratos.
- Cambiar cheques a personas naturales o jurídicas.
- Contratar obligaciones a crédito.

- Adquirir bienes y servicios por cuantía superior a los montos autorizados en el acto administrativo de creación
- Efectuar desembolsos que no formen parte del objeto del gasto señalado en el acto de creación
- Pagar gastos que no contengan los documentos soportes exigidos para su legalización
- Efectuar reintegros por obligaciones adquiridas con anterioridad a la expedición del Certificado de Disponibilidad Presupuestal para la constitución de la caja menor.

De conformidad con la normatividad y procedimientos vigentes, la solicitud de reembolso se efectuará por la cuantía de los gastos realizados, cuando se haya consumido más de un 50% de algunos o todos los valores de los rubros presupuestales afectados, sin exceder el monto previsto en el respectivo rubro presupuestal.

En el reembolso se deberán reportar los gastos realizados en todos los rubros presupuestales a fin de efectuar un corte de numeración y fechas.

Los gastos se referirán al objeto y funciones de la entidad y se ejecutarán estrictamente, conforme al fin para el cual fueron programadas las apropiaciones de los rubros presupuestales.

La legalización definitiva se hará antes del 28 de diciembre del año fiscal respectivo.

3.2. ANTICIPOS, PAGOS ANTICIPADOS Y AVANCES

Se considera anticipo el recurso girado a un contratista para el desarrollo o ejecución del contrato, de conformidad con las normas contractuales y lo expresamente pactado. En los estudios previos para la realización de una contratación, debe encontrarse la justificación técnica o económica para la entrega de recursos a título de anticipo y solo se podrán pactar, si la proyección del PAC permite prever que para la fecha de su giro se contará con disponibilidad de caja.

Para el giro de anticipos se deberá contar con la aprobación de la póliza por el funcionario competente, en los riesgos y cuantías previstos en la normatividad contractual y/o pactados en el contrato.

Los pagos anticipados constituyen el giro de los recursos a título definitivo, con anterioridad a la prestación del servicio. Se utilizan fundamentalmente en los contratos de arrendamiento, la adquisición de pólizas de seguros y la inscripción en eventos y cursos, suscripciones a revistas, periódicos y bases de datos que son pagados por la entidad.

Constituyen avances, el giro de recursos a funcionarios públicos, con el fin de que éstos adquieran a nombre de la entidad, bienes o servicios que se requieran y cuyo

trámite resulta más benéfico para la entidad en términos de tiempo y/o facilidad en el trámite.

A través de este mecanismo solo se pueden adquirir bienes o servicios que de acuerdo con las normas contractuales sean de contratación directa o para el pago de impuestos, cuando ello se requiera. No se pueden pagar por avances contratos de prestación de servicios profesionales o de apoyo.

El funcionario al que se gira el avance debe realizar las retenciones o descuentos a que haya lugar de acuerdo con la normatividad vigente, y legalizar el gasto efectuado, so pena de responder fiscalmente por los recursos recibidos.

4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

El recaudo de las rentas es conocido como la ejecución activa y corresponde a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para el caso de los órganos incorporados en el Presupuesto General de la Nación, diferentes a los Establecimientos públicos, los cuales no solo cuentan con sus propias tesorerías, sino que están autorizadas para el recaudo de sus rentas propias, con independencia que después deben ser giradas a la CUN.

De forma general el recaudo se realiza a través de la red bancaria, con la cual se tienen contratos de recaudo, pudiendo ser en ventanilla de banco o a través de giros o transferencias electrónicas, de acuerdo con los servicios brindados por el sector financiero en el país; aunque algunos establecimientos públicos, que prestan servicios puntuales realizan recaudos directos a través de ventanillas directas de la tesorería de la entidad.

En este proceso, deben tenerse en cuenta las siguientes etapas: el aforo inicial, el reconocimiento de las rentas y su recaudo.

El Aforo Inicial es monto de las rentas establecido en el presupuesto, donde se estipula el monto estimado recaudar en la vigencia.

Reconocimiento de las Rentas es el proceso durante el cual se determina la cuantía de lo que debe percibirse por concepto de rentas, transferencias o recursos de capital, cuando jurídicamente está consolidado el derecho sobre dichos recursos con independencia de su recaudo.

Recaudo es el proceso que se llevan a cabo, para percibir las rentas en las cuentas o en la Tesorería de la entidad.

Los métodos de estimación de las rentas propias deben obedecer a las tendencias observadas en vigencias anteriores, al Marco Fiscal de Mediano Plazo y a la política fiscal establecida por el Gobierno Nacional.

Las devoluciones se pueden realizar a través de dos métodos: uno a través de la devolución tesoral del recaudo y se registra como un menor valor recaudado o a través

de operaciones de crédito público en las cuales se entrega al beneficiario, un título de deuda pública en pago de la devolución.

Para la correspondiente vigencia fiscal no se pueden incluir en el presupuesto ingresos que no vayan a ser percibidos entre el primero de enero y el treinta y uno de diciembre así en la contabilidad financiera se causen en dicha vigencia.

5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

5.1. PLAN ANUAL MENSUALIZADO DE CAJA (PAC)

La programación de los pagos está sujeta a la disponibilidad de recursos en el Sistema de Cuenta Única Nacional, (CUN), el cual, a su vez, depende de la programación de recaudos y cupos de pagos, realizada en el Plan Anual Mensualizado de Caja (PAC).

El PAC es un flujo de caja programado y regulado para facilitar la distribución de la disponibilidad de tesorería en las cuentas a las que se cargan los pagos cuando la sección o unidad ejecutora solicita y/o autoriza la realización del pago con cargo a los recursos públicos.

El PAC tiene dos componentes de la programación mensualizada; la de los recaudos²⁸⁶ y la de los pagos. Con base en los recaudos estimados, incluyendo las operaciones de crédito público, se programan los cupos de pagos mensuales a las secciones y/o unidades ejecutoras y con base en dicha programación, el tesoro nacional sitúa los recursos en las cuentas de la sección y/o unidad ejecutora o realiza de forma directa el pago.

El PAC se elabora teniendo como límite máximo el monto de las apropiaciones. Sin embargo, el Consejo Nacional de Política Fiscal (CONFIS) es el que lo aprueba y, por tanto, establece de acuerdo con la política macroeconómica y en concordancia con el Marco Fiscal de Mediano Plazo y el Marco de Gasto de Mediano Plazo, los cupos máximos anuales para cada sección y/o unidad ejecutora, que puede ser inferior al monto de las apropiaciones aprobadas.

El CONFIS establece después de aprobado el presupuesto, las metas de PAC para los órganos incorporados en el presupuesto y dichos órganos presentan antes del 10 de diciembre de cada año una propuesta de PAC a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro.

La Dirección aprobará las asignaciones de PAC a los órganos, si no superan los cupos autorizados por el CONFIS y lo comunicará para que las entidades puedan iniciar la ejecución. En todo caso, la norma establece que la programación de PAC

²⁸⁶ En el sistema SIIF, las secciones y/o unidades ejecutoras, únicamente visualizan la programación de los pagos y a la de los ingresos tiene acceso y es usuario únicamente la Dirección de Crédito y del Tesoro del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a quien le corresponde centralizar los recaudos.

debe priorizar en su orden el pago de la Deuda Pública, los servicios públicos domiciliarios, los servicios personales, las pensiones, las cesantías y las transferencias de nómina.

En los casos en los cuales el cupo autorizado sea inferior a las apropiaciones, la autorización del cupo restante se programa como rezago, es decir, como si se fuesen a pagar en la siguiente vigencia fiscal y no dentro de la vigencia del presupuesto.

El PAC puede ser modificado durante su ejecución, para lo cual se encuentran previstas los siguientes tipos de modificación:

Adición: Cuando se aumenta el cupo global autorizado al órgano respectivo, lo cual solo es viable cuando hay diferencia entre el cupo autorizado y el monto de la apropiación. Es decir, se le permite programar en la vigencia los pagos que aparecían en el rezago, o la programación de recursos adicionados al presupuesto.

Reducciones: Cuando se disminuye el cupo global autorizado al órgano. Esto puede darse cuando hay suspensión de apropiaciones por disminución en los recaudos, a solicitud de la entidad porque considera que no lo va a ejecutar en los tiempos establecidos o como castigo por solicitar PAC y no utilizarlo.

Anticipos: Cuando se autoriza a un órgano a adelantar dentro de los meses del año, los pagos programados. Esto solo es posible, cuando la Dirección del Tesoro cuenta con los recursos disponibles o la entidad en caso de ser rentas propias de los Establecimientos Públicos.

Aplazamiento: Cuando la entidad solicita postergar a los meses siguientes pagos que se encontraban programados con anterioridad.

La gestión del PAC se realiza en su totalidad a través del SIIF, el cual vincula la programación y ejecución presupuestal, con la programación y ejecución del PAC y con la gestión de la Cuenta Única Nacional para garantizar el uso adecuado de la liquidez. El PAC se clasifica en los mismos conceptos globales que el presupuesto y permite que las modificaciones que no varíen los cupos aprobados por el CONFIS sean autorizados por la Dirección de Crédito Público y del Tesoro.

Aunque en el SIIF, el PAC tiene su módulo propios para su gestión, en la ejecución presupuestal, dicha programación se manifiesta al condicionar la realización del registro presupuestal de compromiso en tanto que, solicita se realice la programación de la fecha de pago del compromiso y al guardar dicho registro, verifica la disponibilidad de PAC para esa fecha y en caso de no existir o no ser suficiente, rechaza el registro, obligando a reprogramar el pago para cuando se cuente con disponibilidad de PAC.

6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA

La Contabilidad del Estado en Colombia está conformada por dos sistemas simultáneos de contabilidad: la Contabilidad Presupuestal y la Contabilidad Financiera Patrimonial. Las competencias en relación con dichas contabilidades están previstas en la Constitución de la siguiente forma:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad General de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley²⁸⁷.

De conformidad con lo transcrito, la Contabilidad Financiera Patrimonial es competencia del Contador General de la Nación, mientras que la Contabilidad Presupuestal, le corresponde al Contralor General de la República.

6.1. CONTABILIDAD PRESUPUESTAL

La Contabilidad Presupuestal se encuentra regulada por la Resolución Reglamentaria Orgánica 007 de 2016 de la Contraloría General de la República (CGR), estableciéndose un sistema de Contabilidad Presupuestal en los siguientes términos:

“El Sistema de Contabilidad del Presupuesto General de Sector Público es el conjunto de órganos, normas, procedimientos, medios de registro e instrumentos de reporte que conforman la contabilidad de la ejecución presupuestal, de las entidades del sector público, y de los particulares que manejan recursos de la Nación, que busca garantizar el adecuado registro y control de las operaciones presupuestales.

La Contabilidad Presupuestal consiste en el registro ordenado de las operaciones y hechos que afectan el proceso presupuestal, que realizan las entidades de que trata el artículo 2 de la presente Resolución. La Contraloría General de la República, actualizará el contenido de los libros, catálogos, dinámicas y demás conceptos necesarios para la contabilidad de la ejecución presupuestal²⁸⁸.

En la misma resolución la Contraloría General de la República (CGR), se establecen los mecanismos, tiempos y responsables de rendir la información necesaria para la consolidación de la Contabilidad de la Ejecución del Presupuesto.

También se encuentran establecidos los libros de contabilidad presupuestal que deberá llevar cada entidad. Estos libros son:

²⁸⁷ Artículo 354 de la Constitución.

²⁸⁸ Artículos 6 y 7 Resolución Reglamentaria Orgánica 007 de 2016.

- Libro de ingresos: se deben registrar el aforo, las causaciones, los recaudos y devoluciones, así como las modificaciones autorizadas a dichos conceptos.
- Libro de gastos: Se registra la cadena de ejecución del presupuesto, es decir la apropiación, los Certificados de disponibilidad presupuestal, Los registros presupuestales, las obligaciones y los pagos, así como las modificaciones autorizadas a dichos conceptos.
- Libro de Vigencias futuras: deben registrarse las autorizaciones, sus montos y vigencias abarcadas, así como el registro de su ejecución en el tiempo.
- Libro de reservas presupuestales: permite registrar la finalización de la ejecución de los compromisos constituidos en reserva presupuestal y por tanto registra la obligación y el pago de las mismas.
- Libro de Cuentas por Pagar: Permite registrar la finalización del registro de las obligaciones que quedaron pendientes de paga a 31 de diciembre.
- Libro de Legalización del gasto: permite el registro de la ejecución de recursos públicos después de que se han girado por la entidad, cuando con el giro no se ha cumplido el objeto de la apropiación. Es decir, permite controlar el recibo de bienes, servicios y obras, cuando la entidad entrega anticipos o gira los recursos a fiducias y otras figuras legales, sin haber cumplido el objeto de la apropiación.

El resultado de la consolidación de la contabilidad presupuestal por parte de la CGR es la Cuenta General de Presupuesto y del Tesoro, que es presentada cada año a la Comisión Legal de Cuentas de Congreso de la República en donde se analizan los resultados fiscales obtenidos con los recursos fiscales registrados en la Contabilidad del Presupuesto.

6.1. CONTABILIDAD FINANCIERA PATRIMONIAL

Por su parte, la Ley 298 de 1996, crea el Sistema Nacional de Contabilidad Pública y lo define como el:

“... es el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública”²⁸⁹.

También define o más bien establece el alcance de Contabilidad General de la Nación:

“Para los efectos de la presente ley la Contabilidad General de la Nación comprende la de los órganos que integran las Ramas del Poder Público en el nivel nacional, la

²⁸⁹ Artículo 7 de la Ley 298 de 1996.

de las entidades u organismos estatales autónomos e independientes, la de los organismos creados por la Constitución Nacional o por la ley, que tienen régimen especial, adscritos a cualquier Rama del Poder Público, la de las personas naturales o jurídicas y la de cualquier otro tipo de organización o sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con éstos”²⁹⁰.

Y la Contabilidad Pública:

“Para efectos de la presente ley, la contabilidad pública comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con éstos”²⁹¹.

De acuerdo con el Plan General de la Contabilidad Pública²⁹², la contabilidad se concreta en los Estados, Informes y Reportes Contables Públicos, entre los que encontramos los Estados Contables Básicos; Los Estados Contables Consolidados; y los Informes Contables específicos.

Los Estados Contables básicos son el Balance General; el Estado de actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; El Estado de Cambios en el Patrimonio; el Estado de Flujos de Efectivo y las Notas a los estados Contables Básicos.

Los Estados Contables Consolidados son el Balance General; el Estado de actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental y El Estado de Cambios en el Patrimonio. Los informes Contables Específicos son el informe de Costos de Producción y los informes Contables por Segmentos.

Los Informes Contables Complementarios, son el informe de objetivos; Informe Cuadro de Mando o Tablero de Control; Informe de Operaciones Efectivas de Caja; Informe de Ahorro, Inversión y Financiamiento; Informe de Fuentes y Usos del Ingreso; Informe de Variación Patrimonial; y el de Producción o Valor Agregado.

Y los Reportes Contables regulados son: el Formulario de saldos y Movimientos; Formulario de Operaciones Recíprocas; El formulario de Composición Patrimonial y el Formulario de Notas de Carácter General y Específico.

En el Conjunto de Estados e Informes listados, se concreta el resultado de la Contabilidad Pública en Colombia.

²⁹⁰ Artículo 9 *Ibidem*.

²⁹¹ Artículo 10 *Ibidem*.

²⁹² Ver Plan General de Contabilidad.

6.3. CONVERGENCIA A NORMAS INTERNACIONALES²⁹³

La Ley 1314 de 2009, establece como política, la convergencia de la regulación contable del país hacia normas internacionales de información financiera y de contabilidad. Esta ley define las autoridades de regulación y normalización técnica, respetando en materia de contabilidad pública, la competencia de la Contaduría General de la Nación (CGN).

La CGN en el mes de junio de 2013 publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, con el cual estableció los fundamentos de dicho proceso.

La estrategia previó la definición de los siguientes tres (3) marcos normativos de contabilidad: a) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, b) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y c) Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público y Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, ya se encuentran en aplicación las normas, mientras que para las entidades de gobierno en el primer trimestre de 2018 deberán presentar los primeros estados contables cumpliendo con los nuevos marcos normativos.

Bibliografía

- MORALES, D. F. (2009): *La Gestión del Presupuesto Público Colombiano*. Bogotá.
- RESTREPO J. C. (2007): *Hacienda Pública*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá.

²⁹³ Contaduría General de la Nación, Informe sobre el Balance General de la Nación 2016.

Normativa

Constitución Política de Colombia – Título XII.

Acto Legislativo 3 de 2011, Por el cual se establece el principio de sostenibilidad fiscal.

Ley 38 de 1989 - Normativa del Presupuesto General de la Nación.

Ley 179 de 1994 - Por la cual se introducen algunas modificaciones a la Ley 38 de 1989, Orgánica de Presupuesto.

Ley 225 de 1995 - Por la cual se modifica la Ley Orgánica de Presupuesto.

Ley 344 de 1995 - Por la cual se dictan normas tendientes a la racionalización del gasto público, se conceden unas facultades extraordinarias y se expiden otras disposiciones.

Ley 617 de 2000 - Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la Ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional.

Ley 718 de 2001 - por la cual se reglamenta el Fondo de Compensación Interministerial, creado por el artículo 70 de la Ley 38 de 1989.

Ley 819 de 2003 - Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones.

La Ley 1314 de 2009 - Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Ley 1473 de 2011 - Por medio de la cual se establece una regla fiscal y se dictan otras disposiciones.

Ley 1483 de 2011 - Por medio de la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal para las entidades territoriales.

Ley 1508 de 2012 - Por la cual se establece el régimen jurídico de las Asociaciones Público-Privadas, se dictan normas orgánicas de presupuesto y se dictan otras disposiciones.

Ley 1530 de 2012 - Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías.

Decreto 111 de 1996 - Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto.

Decreto 1068 de 2015 - Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público.

Decreto 1082 de 2015 - Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Planeación Nacional.

Siglas

BPINR	Banco de Programas y Proyectos de Inversión del Sistema General de Regalías
CDP	Certificado de Disponibilidad Presupuestal
CONFIS	Consejo Nacional de Política Fiscal
CONPES	Consejo Nacional de Política Económica y Social
CGR	Contraloría General de la República
CGN	Contaduría General de la Nación
CUN	Cuenta Única Nacional
DNP	Departamento Nacional de Planeación
FMI	Fondo Monetario Internacional
MFMP	Marco Fiscal de Mediano Plazo
MGMP	Marco de Gastos de Mediano Plazo
PAC	Programa Anual Mensualizado de Caja
PND	Plan Nacional de Desarrollo
PIB	Producto Interno Bruto
POAI	Plan Operativo Anual de Inversiones
PF	Plan Financiero
PGN	Presupuesto General de la Nación
PR	Plan de Recursos
PSGR	Presupuesto del Sistema General de Regalías
RP	El Registro Presupuestal
SIIF	Sistema Integrado de Información Financiera
SUIFP	Sistema Unificado de Inversión y Finanzas Públicas
SGR	Sistema General de Regalías

Tema 3

EL CONTROL EN COLOMBIA

SUMARIO

1. EL CONTROL. 1.1. Definición del control. 1.2. Tipos de control. 1.2.1. Control parlamentario (control político). 1.2.2. Control externo. 1.2.3. Organismos de control externo en Colombia. 1.2.3.1. El Ministerio Público. 1.2.3.2. Procuraduría General de la Nación. 1.2.3.3. La Personería. 1.2.3.4. Defensoría del pueblo en Colombia. 1.2.3.5. Contraloría General de la República – CGR. 2. CONTROL FISCAL. 2.1. Marco conceptual para la vigilancia y control fiscal de las regalías. 3. INFORMES CONSTITUCIONALES. 3.1. Informe del control interno fiscal de las entidades u organismos del Estado. 3.2. Informe sobre la deuda pública del Estado. 3.3. Informe de auditoría al balance general de Hacienda Pública. 3.4. Informe sobre la Cuenta General del Presupuesto y el Tesoro. 3.5. Informe sobre la situación de las finanzas del Estado. 3.6. Informe de las finanzas del Estado – resultado fiscal del sistema nacional de regalías. 3.7. Informe sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente. 3.7.1. Auditoría General de la República. 3.8. Control interno. 3.8.1. Estructura del Modelo Estándar de Control Interno MECI. 4. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS. 4.1. Responsabilidad fiscal. 4.2. Responsabilidad disciplinaria. 4.3. Responsabilidad administrativa. 4.4. Responsabilidad penal. 4.5. Responsabilidad civil. 5. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS. 5.1. Transparencia. 5.2. Ley de transparencia y del derecho a la información pública nacional. 5.2.1. Mecanismos para la transparencia y acceso a la información. 5.2.2. El derecho de acceso a la información pública. 6. Rendición de cuentas. BIBLIOGRAFÍA, NORMATIVA Y SIGLAS.

1. EL CONTROL

1.1. DEFINICIÓN DEL CONTROL

El control es entendido como una función administrativa esencial, que busca dar sostenimiento a largo plazo a las organizaciones, toda vez que permite dentro de ciertos márgenes de tolerancia, garantizar el cumplimiento de los objetivos trazados en todos los niveles organizacionales. Es importante resaltar que además, el proceso de control incluye dentro sus etapas, la de medición, considerando que es necesaria la verificación, regulación y comparación con estándares, a fin de establecer los ajustes requeridos para el logro de las metas trazadas²⁹⁴.

²⁹⁴ *Guía Rol de las Oficinas de Control Interno*, DAFP Bogotá, D. C., septiembre de 2009.

1.2. TIPOS DE CONTROL

El control sobre la actividad económica pública puede realizarse de diversas formas y finalidades, entre las cuales se mencionan las siguientes:

1.2.1. *Control parlamentario (control político)*²⁹⁵

El control parlamentario en Colombia se refiere a un control jurídico- político del que se vale el parlamento, que para el modelo de Colombia debe tenerse como el que tiene el Congreso, y no es otra cosa que la facultad de este para incidir en la dirección y evaluación de la gestión de la rama ejecutiva del poder público.

Este control permite también contribuir en el mantenimiento del balance de poder entre las distintas ramas del poder público.

A diferencia de otros estados con regímenes parlamentarios, este tipo de control²⁹⁶ se da por medio de la “concesión o retiro de la confianza al *jefe de gobierno* o al consejo de ministros”. En los sistemas presidencialistas, como es el caso del régimen Colombiano el control puede ser de tipo político, de fiscalización, presupuestales, electorales, administrativos o jurisdiccionales. La única fuente de atribuciones para el ejercicio del control parlamentario es la Constitución y la normatividad del Congreso.

Este tipo de control cobija, como ya se había indicado, los mecanismos de control que tiene a su cargo el Congreso (legislador) encaminados al ejercicio de una función de vigilancia o contrapeso frente al Gobierno.

Tenemos entonces que los mecanismos de los que se vale el control parlamentario en principio son: el de la citación, la moción de censura y la audiencia pública, establecidos en el artículo 135 Constitucional numerales 8 y 9, modificado a su vez por el Acto Legislativo No. 1 de 2007. Por medio de este mismo acto legislativo, se extiende el concepto de este control a las asambleas departamentales y concejos municipales y distritales, que pese a ser corporaciones de tipo administrativo, ejercen este tipo de control sobre la administración local.

El objeto del Control Político consiste en la actividad de los cuerpos colegiados (Senadores, Representantes a la Cámara, Diputados y Concejales) dirigida a verificar la acción político-administrativa del Gobierno y de la Administración en sus niveles Nacional, Departamental y Municipal, poniendo de manifiesto y estableciendo la responsabilidad política.

²⁹⁵ Germán LOZANO VILLEGAS: “Algunas propuestas para mejorar el control parlamentario en Colombia”, *Revista Derecho del Estado*- Universidad Externado No. 13 de 2012.

²⁹⁶ [Http://www.cijc.org/miembros/Colombia/Documents/Corte%20Constitucional%20de%20Colombia.pdf](http://www.cijc.org/miembros/Colombia/Documents/Corte%20Constitucional%20de%20Colombia.pdf)

1.2.2. *Control externo*

El control externo de la actividad de las entidades públicas es aquel en el que no existe relación alguna de dependencia o subordinación jerárquica entre la entidad titular del control y la entidad controlada; bajo esta modalidad, se trata de informar o comunicar la regularidad en el cumplimiento de las normas y valoración de la gestión a terceros, no relacionados directamente con la gestión de la organización²⁹⁷.

1.2.3. *Organismos de control externo en Colombia*

Conforme a lo establecido en la Carta Política de 1991 (arts. 117-119 y Título X), los organismos de control en Colombia son entes autónomos estatales cuyas funciones no se encuentran enmarcadas en ninguna de las tres ramas del poder público, que cuentan con autonomía administrativa y presupuestal para adelantar las funciones de control asignadas por la Constitución. Estas son: El Ministerio Público y la Contraloría General de la República.

1.2.3.1. El Ministerio Público

De acuerdo a lo establecido en la Constitución Política de Colombia en su artículo 118, el Ministerio Público es ejercido por el Procurador General de la Nación, por el Defensor del Pueblo, por los procuradores delegados y los agentes del ministerio público, ante las autoridades jurisdiccionales, por los personeros municipales y por los demás funcionarios que determine la ley. Al Ministerio Público corresponde la guarda y promoción de los derechos humanos, la protección del interés público y la vigilancia de la conducta oficial de quienes desempeñan funciones públicas²⁹⁸.

1.2.3.2. Procuraduría General de la Nación

La Procuraduría General de la Nación es uno de los organismos autónomos de Colombia que se encargan de representar los intereses civiles ante el Estado Colombiano, ello junto a la Personería y la Defensoría. Sus funciones se amparan en las estipulaciones de los artículos 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 283 y 284 de la Constitución de 1991. Ante irregularidades, este organismo es autónomo en el ejercicio de sus investigaciones y en la ejecución de sus determinaciones. Su máximo representante es el Procurador General de la Nación, que es elegido por el Senado a partir de una terna conformada por los candidatos del poder ejecutivo, el poder judicial y el Consejo de Estado, para ejercer por un periodo de cuatro años, con posibilidad de reelección indefinida y contando con el apoyo de al menos uno de los sufragantes.

²⁹⁷ LÓPEZ HERNÁNDEZ y ORTIZ RODRÍGUEZ, D. (2005): “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, en *La ciencia de la contabilidad*. Doctor Mario Pifarré Riera, pp. 501- 518. Ed. Universidad de Barcelona.

²⁹⁸ Constitución Política de Colombia, artículo 118.

Para ser Procurador General de la Nación se requiere ser colombiano de nacimiento y ciudadano en ejercicio, ser abogado, no haber sido condenado por sentencia judicial a pena privativa de la libertad, excepto por delitos políticos o culposos, haber desempeñado, durante quince años, cargos en la Rama Judicial o en el Ministerio Público, o haber ejercido, con buen crédito, por el mismo tiempo, la profesión de abogado o la cátedra universitaria en disciplinas jurídicas en establecimientos reconocidos oficialmente.

1.2.3.3. La Personería

Conforme a la Ley 136 de 1994, las Personerías son un ente del Ministerio Público que ejerce, vigila y hace control sobre la gestión de las alcaldías y entes descentralizados; velan por la promoción y protección de los derechos humanos; vigilan el debido proceso, la conservación del medio ambiente, el patrimonio público y la prestación eficiente de los servicios públicos, garantizando a la ciudadanía la defensa de sus derechos e intereses.

Las personerías del Distrito Capital, Distritales y Municipales, cuentan con autonomía presupuestal y administrativa. Para ser personero, se requiere ser colombiano por nacimiento, ciudadano en ejercicio y ser abogado titulado. Los personeros serán elegidos por el Concejo Municipal o Distrital, en los primeros diez (10) días del mes de enero del año respectivo y tomarán posesión de su cargo ante el Concejo o en su defecto ante el juez civil o promiscuo municipal, primero o único del lugar²⁹⁹.

Para ser Personero se requiere ser colombiano de nacimiento, ciudadano en ejercicio y ser abogado titulado. Los personeros son elegidos por un periodo de 4 años el Concejo Municipal o Distrital, en los primeros diez (10) días del mes de enero del año respectivo y toman posesión de su cargo ante el Concejo o en su defecto ante el juez civil o promiscuo municipal, primero o único del lugar.

1.2.3.4. Defensoría del pueblo de Colombia

Es un órgano constitucional y autónomo, con autonomía administrativa y presupuestal, creado por la Constitución de Colombia de 1991, en su Capítulo II, cuyo propósito es el de “velar por la promoción, el ejercicio y la divulgación de los “*derechos humanos*” dentro del Estado social de derecho, “democrático, participativo y pluralista”, así como la divulgación y promoción del *Derecho Internacional Humanitario*³⁰⁰.

La organización y funcionamiento de la Defensoría del Pueblo en Colombia está regulada por la Ley 24 de 1992 y demás normas que la adicionan o modifican, de acuerdo con el artículo 281 de la Constitución Política, el Defensor del Pueblo ejerce sus funciones de manera autónoma y es elegido por la Cámara de Representantes para

²⁹⁹ Ley 136 de 1994.

³⁰⁰ Constitución de Colombia de 1991, Capítulo II.

un periodo institucional de cuatro años de terna elaborada por el Presidente de la República.

Según el artículo 3 de la Ley 24 de 1992, el Defensor del Pueblo deberá reunir las mismas calidades exigidas para ser Magistrado de la Corte Suprema de Justicia, de la Corte Constitucional o del Consejo de Estado, es decir, se requiere ser colombiano de nacimiento y ciudadano en ejercicio y ser abogado.

1.2.3.5. Contraloría General de la República – CGR

De conformidad con la Ley, la Contraloría General de la República es un órgano de control del Estado de carácter técnico, con autonomía administrativa y presupuestal para administrar sus asuntos en los términos y en las condiciones establecidas en la Constitución y en las leyes³⁰¹.

Así mismo, la Contraloría General de la República, ejerce³⁰² en representación de la comunidad, la vigilancia de la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación; evalúa los resultados obtenidos por las diferentes organizaciones y entidades del Estado en la correcta, eficiente, económica, eficaz y equitativa administración del patrimonio público, de los recursos naturales y del medio ambiente; genera una cultura del control del patrimonio del Estado y de la gestión pública; establece las responsabilidades fiscales e impone las sanciones pecuniarias que correspondan y las demás acciones derivadas del ejercicio de la vigilancia fiscal y procurar el resarcimiento del patrimonio público.

Es importante precisar que la jurisprudencia proveniente de la Honorable Corte Constitucional la ha definido como un privilegio exorbitante de la Administración, que consiste en la facultad de cobrar directamente, sin que medie intervención judicial, las deudas a su favor, adquiriendo la doble calidad de juez y parte, cuya justificación se encuentra en la prevalencia del interés general, en cuanto dichos recursos se necesitan con urgencia para cumplir eficazmente los fines estatales, sin que signifique esto, que constituya un órgano jurisdiccional.

El Contralor es elegido por el Congreso en Pleno, por mayoría absoluta, en el primer mes de sus sesiones para un periodo igual al del Presidente de la República, de lista de elegibles conformada por convocatoria pública con base en lo dispuesto en el artículo 126 de la Constitución y no podrá ser reelegido ni continuar en ejercicio de sus funciones al vencimiento del mismo. Solo el Congreso puede admitir la renuncia que presente el Contralor y proveer las faltas absolutas y temporales del cargo.

Para ser elegido Contralor General de la República se requiere ser colombiano de nacimiento y en ejercicio de la ciudadanía; tener más de 35 años de edad; tener título universitario; o haber sido profesor universitario durante un tiempo no menor de 5

³⁰¹ Artículo 1 del Decreto –Ley 267 de 2000.

³⁰² Artículo 3, Decreto –Ley 267 de 2000.

años; y acreditar las calidades adicionales que exija la ley. No podrá ser elegido Contralor General quien sea o haya sido miembro del Congreso u ocupado cargo público alguno del orden nacional, salvo la docencia, en el año inmediatamente anterior a la elección. Tampoco podrá ser elegido quien haya sido condenado a pena de prisión por delitos comunes. En ningún caso podrán intervenir en la postulación o elección del Contralor personas que se hallen dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad y primero civil o legal respecto de los candidatos.

2. CONTROL FISCAL

El Control Fiscal en Colombia se encuentra normado por la Ley 42 de 1993, por medio de la cual se organiza el sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen. El Control Fiscal está definido como “una función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles”. Es ejercido en forma posterior y selectiva por la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y municipales. Son sujetos de control fiscal los órganos que integran las ramas legislativa y judicial, los órganos autónomos e Independientes como los de control y electorales, los organismos que hacen parte de la estructura de la administración nacional y demás entidades nacionales, los organismos creados por la Constitución Nacional y la ley que tienen régimen especial, las sociedades de economía mixta, entre otras, las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del Estado en lo relacionado con éstos y el Banco de la República y en el orden territorial, los organismos que integran la estructura de la administración departamental y municipal y las entidades que manejen recursos del estado. (Apartes tomados Ley 42 de 1993).

En la presente administración de la CGR, se formuló el Plan Estratégico 2014-2018, definiendo su visión para el año 2018, como un organismo que “será reconocida como una entidad autónoma e independiente que, con el fortalecimiento del control y la vigilancia de la gestión fiscal, contribuyó al buen manejo de los recursos públicos y a la eficacia en el cumplimiento de los fines del Estado”.

Para alcanzar esta visión, se emprendió la estrategia de adecuar los sistemas de vigilancia y control fiscal a las normas³⁰³ internacionales de auditoría, NIA del sector público, y a las normas internacionales de auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS - ISSAI³⁰⁴ (por sus siglas en inglés)³⁰⁵, las cuales recomiendan el uso especializado de los sistemas de control.

³⁰³ normas internacionales de auditoría, NIA.

³⁰⁴ Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI).

³⁰⁵ Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS - ISSAI (por sus siglas en inglés).

Las normas ISSAI son expedidas por la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores a nivel mundial INTOSAI, integrada por grupos regionales de todos los continentes y que para el caso nuestro en América Latina se encuentra conformado por la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores OLACEFS, de la cual hace parte la Contraloría General de la República de Colombia.

Dentro de este contexto la Contraloría General de la República de Colombia, el 28 de marzo de 2014 suscribió en Brasilia, en conjunto con la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI (IDI) y con la Organización Latinoamericana de Entidades de Fiscalización Superior (OLACEFS), la Declaración de Compromisos de la Iniciativa de Implementación de las ISSAI.

En desarrollo de ese compromiso, se establecen los PRINCIPIOS, FUNDAMENTOS Y ASPECTOS GENERALES PARA LAS AUDITORÍAS EN LA CGR en el Marco de las Normas de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI, los cuales rigen cualquier tipo de auditoría que lleve a cabo la CGR y, por tanto, se constituyen en el principio rector para el desarrollo de las auditorías especializadas. Asimismo, de elaboraron las Guías para los diferentes tipos de auditoría que se aplicarán por parte de la CGR como son: Financiera, de Cumplimiento y de Desempeño con base en las mencionadas normas internacionales.

Es así, como con la Resolución Reglamentaria Orgánica 012 del 24 de marzo 2017 se adoptan Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las auditorías en la CGR y la Guía de Auditoría Financiera, como instrumentos de control posterior y selectivo dentro de los parámetros de las normas internacionales de auditoría para las entidades fiscalizadoras superiores ISSAI.

Acorde con el artículo quinto de la mencionada resolución, la Guía de Auditoría³⁰⁶ de la CGR adoptada mediante Resolución Orgánica No. 6368 de agosto 22 de 2011, se aplicará cuando, siguiendo los lineamientos del Señor Contralor General, se programen auditorías integrales.

2.1. MARCO CONCEPTUAL PARA LA VIGILANCIA Y CONTROL FISCAL DE LAS REGALÍAS

La explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía³⁰⁷, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte. En materia de competencias para ejercer el control³⁰⁸ y la vigilancia de naturaleza fiscal sobre los recursos del Sistema General de Regalías, la prevalencia la tiene la Contraloría General de la República como máximo

³⁰⁶ Resolución Orgánica No. 6368 de agosto 22 de 2011.

³⁰⁷ Artículo 360 de la Constitución Política de Colombia.

³⁰⁸ Inciso 1° del Artículo 152 de la Ley 1530 de 2012, régimen legal del Acto Legislativo 05 de 2011.

organismo de control fiscal y no las Contralorías Departamentales, Distritales y Municipales.

Dichas competencias parten de la discrecionalidad que tiene el legislador de optar por cuál o cuáles son los órganos de control que tendrán a su cargo la vigilancia y el control fiscal de los recursos del nuevo Sistema General de Regalías.

Los ingresos del Sistema General de Regalías³⁰⁹ -SGR se destinarán al financiamiento de proyectos para el desarrollo social, económico y ambiental de las entidades territoriales; al ahorro para su pasivo pensional; para inversiones en educación, ciencia, tecnología e innovación; para la generación de ahorro público; para la fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos y conocimiento y cartografía geológica del subsuelo y para aumentar la competitividad general de la economía buscando mejorar las condiciones sociales de la población. El ciclo de generación de regalías³¹⁰ y compensaciones comprende las actividades de fiscalización, liquidación, recaudo, transferencia, distribución y giros a los beneficiarios de las asignaciones y compensaciones directas.

3. INFORMES CONSTITUCIONALES³¹¹

La Contraloría General de la República, en cumplimiento del mandato constitucional del artículo 268 numeral 11 y al artículo 41 de la Ley 42 de 1993, presenta al Congreso de la República y al Presidente de la República, los siguientes informes:

3.1. INFORME DEL CONTROL INTERNO FISCAL DE LAS ENTIDADES U ORGANISMOS DEL ESTADO

En cumplimiento a lo preceptuado en el numeral 6 del artículo 268 de la C.P, el Contralor General de la República tiene la atribución de “Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado”; en tal sentido, se elabora y presenta anualmente, ante los poderes ejecutivo y legislativo, un informe que consolida los resultados obtenidos a través del proceso auditor, producto de la evaluación y calificación del diseño y la efectividad de los controles establecidos por los entes auditados para mitigar principalmente los riesgos de pérdida de los recursos públicos puestos a su disposición o de una gestión fiscal inadecuada que afecte el cumplimiento de su objeto misional.

³⁰⁹ Artículo 361 de la Constitución.

³¹⁰ Ley 1530 de 2012, Artículo 12.

³¹¹ <http://www.contraloriagen.gov.co/web/guest/informesconstitucionales>

3.2. INFORME SOBRE LA DEUDA PÚBLICA DEL ESTADO

La Contraloría General de la República (CGR) presenta al Congreso de la República de Colombia y al señor Presidente de la República el informe sobre la Situación de la Deuda Pública dando cumplimiento a las disposiciones contenidas en el artículo 268 de la Constitución Política sobre el registro de la deuda pública de la Nación y de las entidades territoriales. El informe se estructura de acuerdo con el artículo 310 de la Ley 5 de 1992, el cual establece que “la Cuenta General del Presupuesto y del Tesoro contendrá los siguientes aspectos: (...) Estado de deuda pública nacional al finalizar el año fiscal, con clasificación de deuda interna y deuda externa, capital amortizado durante el año, monto de la amortización causada, pagada y debida, saldo y circulación al final de la vigencia, monto de los intereses causados, pagados y pendientes, y comisiones y otros gastos pagados”.

3.3. INFORME DE AUDITORIA AL BALANCE GENERAL DE HACIENDA PÚBLICA

La Contraloría General de la República (CGR), acorde a lo dispuesto en el artículo 268, el parágrafo del artículo 354 de la Constitución Política, el artículo 47 de la Ley 42 de 1993, elabora el informe de Auditoría al Balance General Consolidado del Sector Público, en adelante Balance General de Hacienda Pública, preparado por la Contaduría General de la Nación (CGN), denominado: Situación financiera y de resultados del sector público y que contiene el balance general consolidado, el estado de actividad financiera económica, social y ambiental, el estado de cambios en el patrimonio y las notas de carácter general y específico.

3.4. INFORME SOBRE LA CUENTA GENERAL DEL PRESUPUESTO Y EL TESORO

La Contraloría General de la República (CGR) presenta a la Cámara de Representantes, el Informe sobre la Cuenta General del Presupuesto y del Tesoro, en cumplimiento del mandato constitucional de los artículos 268 y 354, los artículos 38, 39 y 40 de la Ley 42 de 1993 y del artículo 310 de Ley 5 de 1992. Este informe examina el Presupuesto General de la Nación (PGN) y registra los resultados de la gestión de la Tesorería Nacional como parte integral del análisis que la Contraloría hace anualmente sobre las finanzas públicas.

3.5. INFORME SOBRE LA SITUACIÓN DE LAS FINANZAS DEL ESTADO

La Contraloría General de la República, en cumplimiento del mandato constitucional del artículo 268 numeral 11 y al artículo 41 de la Ley 42 de 1993, presenta al Congreso de la República y al Presidente de la República, el Informe y la Certificación de la Situación de las Finanzas del Estado de la vigencia 2014, con base en el resultado

fiscal (superávit o déficit) del sector público. El cálculo del balance fiscal se realiza utilizando los lineamientos sugeridos por el Fondo Monetario Internacional (FMI).

3.6. INFORME DE LAS FINANZAS DEL ESTADO – RESULTADO FISCAL DEL SISTEMA NACIONAL DE REGALÍAS

El Acto Legislativo 05 de 2011 modificó la Constitución Política frente al sistema general de regalías del país, con el objetivo de garantizar el principio de equidad. En cumplimiento del artículo 268, numeral 11 de la Constitución Política la Contraloría General de la República presenta el resultado fiscal del Sistema General de Regalías, como parte del Informe de las Finanzas del Estado.

3.7. INFORME SOBRE EL ESTADO DE LOS RECURSOS NATURALES Y DEL AMBIENTE

El Contralor General de la República cumple la función atribuida en la Constitución Política, artículo 267 de presentar informe al congreso sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente, el cual contribuye a orientar el ejercicio legislativo y de control político, así como al diseño y mejoramiento de las políticas públicas ambientales, la gestión y resultados que en dicho campo deben realizar las autoridades del Sistema Nacional Ambiental -SINA, y las demás entidades que por sus funciones les corresponde regular y controlar, especialmente aquellas acciones referidas a las actividades productivas que generen riesgo de daño ambiental, con el fin de hacer realidad el postulado sobre la armonía que debe existir entre el desarrollo económico y social, la conservación de los recursos naturales, y el derecho de todas las personas a gozar de un ambiente sano.

3.7.1. *Auditoría General de la República*

Aunque la Auditoría General de la República constitucionalmente no es clasificada como un Organismo de control externo, se incluye en el presente capítulo por ser un organismo de vigilancia de la gestión fiscal, de conformidad con la Constitución Política y el Decreto –Ley 267 de 2000, dotado de autonomía jurídica, administrativa, contractual y presupuestal el cual está a cargo del Auditor de que trata el artículo 274 de la Constitución Política. Le corresponde a la Auditoría General de la República ejercer la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de República, de las contralorías departamentales, distritales y municipales. El Auditor General es elegido por un periodo de 2 años por el Consejo de Estado con una de terna enviada por la Corte Suprema de Justicia y debe acreditar ser Profesional en ciencias económicas, contables, jurídicas, financieras o de administración.

La Auditoría General de la República, aunque no es un órgano jurisdiccional, impone sanciones pecuniarias del caso, recauda su monto y ejerce la jurisdicción coactiva sobre los alcances deducidos de la misma.

3.8. CONTROL INTERNO

La Ley 87 de 1993, señala que se entiende por control interno

“El sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una organización, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos³¹²”.

De conformidad con lo dispuesto en dicha norma, el control interno se expresa a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas organizaciones y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal acorde con la normatividad vigente.

Dado lo anterior, se precisa que de acuerdo con lo establecido en el Artículo 6 de la precitada Ley, el establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, es responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también es responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Así las cosas, en relación con la evaluación a cargo de las Oficinas de Control Interno, es importante enunciar lo establecido en la Ley 1474 del 2011 en su Artículo 8. “Designación de responsable del control interno³¹³, el cual especifica que, para la verificación y evaluación permanente del Sistema de Control, el Presidente de la República designará en las entidades estatales de la rama ejecutiva del orden nacional al jefe de la Unidad de la oficina de control interno o quien haga sus veces, quien será de libre nombramiento y remoción. De igual manera, cuando se trate de entidades de la rama ejecutiva del orden territorial, la designación se hará por la máxima autoridad administrativa de la respectiva entidad territorial. Este funcionario será designado por un período fijo de cuatro años, en la mitad del respectivo período del alcalde o gobernador.

³¹² La Ley 87 de 1993. El Congreso de Colombia. Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones, noviembre 29 de 1993.

³¹³ Ley 1474 del 2011. Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública. Colombia Julio 12 de 2011.

Para desempeñar el cargo de asesor, coordinador o de auditor interno se deberá acreditar formación profesional y experiencia mínima de tres (3) años en asuntos del control interno.

Ahora bien, en el Decreto 648 de 2017, Artículo 2.2.21.4.7 se especifica que el jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces dependerá administrativamente del organismo en donde ejerce su labor; por lo tanto, deberá cumplir con diligencia, eficiencia e imparcialidad sus funciones y cumplir con las políticas de operación de la respectiva entidad. Así mismo, en este decreto, en el Artículo 2.2.21.5.3 se estipula que las Unidades u Oficinas de Control Interno desarrollarán su labor a través de los roles de liderazgo estratégico; enfoque hacia la prevención, evaluación de la gestión del riesgo, evaluación y seguimiento y relación con entes externos de control, convirtiéndose así una labor de asesoría a la alta dirección con un enfoque preventivo para la acertada toma de decisiones. De igual manera en su Rol de Evaluación y Seguimiento, los informes de auditoría, seguimientos y evaluaciones tendrán como destinatario principal al representante legal de la entidad y al comité de coordinación de control interno y/o comité de auditoría y/o junta directiva, y serán remitidos al nominador cuando este lo requiera y tendrán valor probatorio en los procesos disciplinarios, administrativos, judiciales y fiscales cuando las autoridades pertinentes así lo soliciten³¹⁴.

3.8.1. Estructura del Modelo Estándar de Control Interno MECI³¹⁵

De acuerdo con el artículo 5 de La Ley 87 de 1993, el Modelo Estándar de Control Interno MECI debe ser aplicado por todos los organismos y organizaciones de las Ramas del Poder Público en sus diferentes órdenes y niveles, por la organización electoral, los organismos de control, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las cuales el Estado posea el 90% o más de capital social, el Banco de la República y los fondos de origen presupuestal. En consecuencia, dichas organizaciones deberán adaptar el modelo acorde con el tamaño y la naturaleza de las actividades según su objeto legal.

Este Modelo se formuló desde el año 2005, con el propósito de que las organizaciones del Estado obligadas a contar con Sistemas de Control Interno según lo dispuesto en La Ley 87 de 1993, pudieran mejorar su desempeño institucional mediante el fortalecimiento continuo de los controles al interior de la organización y de los procesos de evaluación que deben llevar a cabo las Oficinas de Control Interno, Unidades de Auditoría Interna o quien haga sus veces.

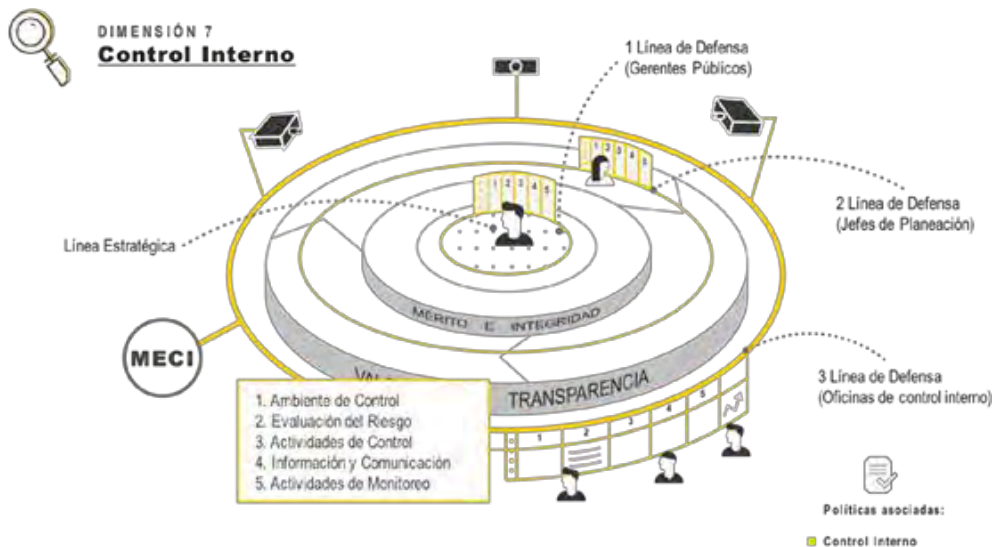
La nueva estructura del MECI³¹⁶ busca una alineación a las buenas prácticas de control referenciadas desde el Modelo COSO, razón por la cual la estructura del

³¹⁴ Decreto 648 de 2017.

³¹⁵ *Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para El Estado Colombiano MECI 2014* – DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA – DAFP.

MECI se fundamenta en cinco componentes. Esta estructura está acompañada de un esquema de asignación de responsabilidades y roles para la gestión del riesgo y el control, el cual se distribuye en diversos servidores de la entidad, no siendo ésta una tarea exclusiva de las oficinas de control interno. El siguiente gráfico ilustra la estructura del Modelo, así: Componentes ((i) ambiente de control, (ii) administración del riesgo, (iii) actividades de control, (iv) información y comunicación y (v) actividades de monitoreo) y Líneas de defensa ((i) Línea estratégica, conformada por la alta dirección y el equipo directivo; (ii) Primera Línea, conformada por los gerentes públicos y los líderes de proceso; (iii) Segunda Línea, conformada por servidores responsables de monitoreo y evaluación de controles y gestión del riesgo (jefes de planeación, supervisores e interventores de contratos o proyectos, comités de riesgos donde existan, comité de contratación, entre otros); y (iv) Tercera Línea, conformada por la oficina de control interno.

Estructura del MECI



Fuente: FUNCIÓN PÚBLICA, 2017.

Conforme a lo estipulado en el Decreto 1499 de 2017, los representantes legales y Jefes de organismos de las entidades a las que les aplica la Ley 87 de 1993 deberán medir el estado de avance del Modelo Estándar de Control Interno y para efectos de la medición de la efectividad de dicho Modelo, los Jefes de Control Interno o quienes hagan sus veces la realizarán. Así mismo Los resultados de esta medición servirán de

³¹⁶ Manual Operativo Modelo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión, Departamento ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. Bogotá 2017.

base para el informe que sobre el avance del Control Interno en el Estado presentará el Presidente de la República al Congreso de la República, al inicio de cada legislatura³¹⁷.

4. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS

Es el resultado de una conducta que atenta contra la función del estado originando un juicio de responsabilidad. Dentro de las responsabilidades que se originan a cargo de los gestores públicos, encontramos las fiscales, penales, disciplinarias y civiles cuando sus actuaciones no son adecuadas a la Constitución, a ley o reglamentos.

4.1. RESPONSABILIDAD FISCAL

Es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por la Contraloría con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares que administran recursos públicos, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado. Mediante este proceso se persigue recuperar los dineros públicos malversados o extraviados como consecuencia de una inadecuada gestión fiscal.

La responsabilidad fiscal está relacionada con el manejo y administración de los recursos públicos (del Estado). La responsabilidad fiscal se deriva de la gestión fiscal que hagan los funcionarios públicos, o los particulares que administren recursos del estado.

En Colombia, la responsabilidad fiscal debe ser determinada por la Contraloría General de la República, y esta debe buscar que en el proceso de responsabilidad fiscal se conduzca a obtener una declaración jurídica, en la cual se precisa con certeza que un determinado servidor público o particular debe asumir las consecuencias que se derivan por sus actuaciones irregulares en la gestión fiscal que haya realizado y que está obligado a reparar el daño causado al erario público, por su conducta dolosa o culposa.

La responsabilidad fiscal, básicamente tiene dos clases o variantes: Sancionatoria y Resarcitoria. La primera busca sancionar al responsable del manejo indebido de los recursos públicos, y la segunda busca que el responsable, reintegre o resarza el daño o el detrimento causado al patrimonio público.

³¹⁷ Decreto 1499 de 2017.

4.2. RESPONSABILIDAD DISCIPLINARIA

A este tipo de responsabilidad, pertenecen aquellos actos o hechos de un funcionario o empleado, que sin tipificarse como un delito, son hechos y actos que perturbaban el normal, cabal y adecuado cumplimiento de las funciones asignadas a la persona.

La acción u omisión de las funciones de una persona, que de una u otra manera perjudique el correcto desempeño de un determinado ente, conlleva una responsabilidad y una sanción disciplinaria, sanción que será gradual según la gravedad o levedad de la falta, y de las consecuencias de esta.

Desde el punto de vista estatal, en Colombia el marco jurídico del control disciplinario actualmente está confinado por la Ley 734 de 2002, el cual recae sobre los servidores públicos o los particulares que cumplan funciones públicas o labores de interventoría en los contratos estatales.

Por lo tanto, de acuerdo a las circunstancias de tiempo, modo en que se haya celebrado y ejecutado un acto administrativo, al servidor público se le aplicara lo establecido en los artículos 42 , 43 y 44 y subsiguientes de la Ley 734 de 2002, de acuerdo a la responsabilidad desligada por sus actuaciones en la ejecución del contrato.

En el sector privado, cada empresa podrá incluir en su lo reglamento interno, los actos y hechos sancionables, lo mismo que las sanciones, y los procedimientos a seguir para su aplicación.

4.3. RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA

Se llama responsabilidad administrativa a aquella responsabilidad que surge de la comisión de una contravención administrativa propia de quien ejerce cargos directivos en una organización pública o privada. Existe la responsabilidad administrativa por todo perjuicio o daño causado a terceros por la acción u omisión de un acto administrativo.

La responsabilidad administrativa es propia de quienes ejercen cargos directivos, de quienes tomas las decisiones que luego causan los perjuicios, y son las consecuencias jurídicas de sus actos las que configuran la responsabilidad administrativa la que bien puede tener implicaciones penales o civiles.

4.4. RESPONSABILIDAD PENAL

Son las responsabilidades que se aplican a los servidores públicos por comisión de delitos, específicamente delitos contra la administración pública.

La responsabilidad penal la impone el Estado, y consiste en una pena que busca castigar al delincuente e intentar su reinserción para evitar que vuelva a delinquir. Este tipo de responsabilidad se presenta cuando el funcionario ha realizado una conducta que se tiene tipificada como delito en el Código Penal; entre ellas podemos mencionar:

el peculado, el cohecho, el prevaricato; o cuando exista por parte del servidor público un interés ilícito en la celebración de contratos, para provecho propio o de un tercero, en cualquier clase de contrato u operación en que deba intervenir por razón de su cargo o de sus funciones; o Cuando trámite cualquier actuación contractual sin el cumplimiento de los requisitos legales o esenciales como la celebración o la liquidación del contrato, para obtener un provecho ilícito para sí mismo, para el contratista o para un tercero.

Tipos de responsabilidad penal:

Común: cuando el delito cometido puede ser realizado por cualquier individuo, como por ejemplo: el robo, el abuso sexual o el homicidio.

Especial: cuando el delito es cometido por un funcionario público aprovechándose de su condición, por ejemplo: el peculado (malversación de caudales públicos), la prevaricación o la concusión.

4.5. RESPONSABILIDAD CIVIL

Es la obligación de reparar a través de una compensación monetaria un daño por los perjuicios que se haya causado.

Todo el que hace un daño debe indemnizarlo³¹⁸, esta es una regla contemplada en el código civil colombiano en el artículo 2343; cuando se celebra un contrato y este es incumplido por una de las partes se genera responsabilidad civil contractual. Por otro lado, existe la responsabilidad civil extracontractual que se genera de la realización de un hecho que genera un daño sin mediar contrato.

El código civil habla de las siguientes responsabilidades:

- Responsabilidad solidaria.
- Responsabilidad por ebriedad: si una persona en estado de embriaguez causa un daño sin perjuicio de la responsabilidad penal, debe responder civilmente por los daños que cause.
- Responsabilidad por daños causados por personas impúberes o personas con discapacidad mental: en este caso el código habla de menores de diez (10) años y de personas con discapacidad mental, cuando los daños sean causados por ellos se le impondrá la responsabilidad a las personas que estén a cargo, si se les puede imputar negligencia según lo preceptuado en el artículo 2346 del código civil.
- Responsabilidad por el hecho ajeno: los padres son responsables de los daños que causen sus hijos, los tutores o curadores del daño que causen sus pupilos, los maestros y directores son responsables de los daños que causen sus alum-

³¹⁸ Código Civil Colombiano en el artículo 2343.

nos mientras estén bajo su cuidado, pero dicha responsabilidad cesa si con la autoridad y cuidado que representan no hubieren podido impedir que se causara el daño.

- Responsabilidad de los padres por los daños ocasionados por sus hijos menores.
- Responsabilidad por los daños causados por los trabajadores: esta clase de responsabilidad se da cuando los empleados han actuado de manera impropia no teniendo el debido cuidado.
- Responsabilidad por los daños ocasionados por el edificio en ruina: aquí la responsabilidad le compete al dueño del edificio que omitió las reparaciones correspondientes.
- Responsabilidad por daño causado por animal doméstico o fiero: en este caso ya sea el animal doméstico o fiero es responsable de los daños que estos causen su dueño.
- Responsabilidad por objetos que caen o se arrojan de un edificio: aquí la responsabilidad es de la persona que viven en el mismo lado del edificio a menos que se pruebe la culpa exclusiva de una persona.
- Responsabilidad por actividades peligrosas.

5. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS³¹⁹

5.1. TRANSPARENCIA

En Colombia, la Secretaría de Transparencia, se creó mediante el decreto 4637 el 9 de diciembre de 2011, con la misión de asesorar y apoyar directamente al Presidente de la República en el diseño de una Política Integral de Transparencia y Lucha contra la Corrupción y coordinar su implementación. Atendiendo a las obligaciones estipuladas en el Estatuto Anticorrupción, Ley 1474 del 2011 y en respuesta a los compromisos enunciados en el Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2014- 2018 “Todos por un Nuevo País”, se formularon los objetivos específicos alineados a la política pública, así:

- Incrementar la transparencia y el acceso a la información pública.
- Mejorar las herramientas de gestión pública.
- Mejorar la incidencia del control social en el Estado y la Sociedad.

³¹⁹ Manual Único de Rendición de Cuentas Comité Técnico: Presidencia de la República-Secretaría de Transparencia, Departamento Administrativo de la Función Pública, Departamento Nacional de Planeación. Bogotá- Colombia, 14 de junio de 2014.

- Desarrollar y promover una cultura de la legalidad.
- Luchar contra la impunidad en actos de corrupción.

5.2. LEY DE TRANSPARENCIA Y DEL DERECHO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA NACIONAL³²⁰

El objetivo es regular el derecho de acceso a la información pública, los procedimientos para el ejercicio y garantía del derecho y las excepciones a la publicidad de la información.

5.2.1. *Mecanismos para la transparencia y acceso a la información*

Es un componente que está a cargo de la Secretaría de Transparencia como entidad líder del diseño, promoción e implementación de la Política de Acceso a la Información Pública, en coordinación con el Ministerio de Tecnología de la Información y Comunicaciones MINTIC, Función Pública, el Departamento Nacional de Planeación DNP, el Archivo General de la Nación y el Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE³²¹. El componente se enmarca en las acciones para la implementación de la Ley de Transparencia y Acceso a Información Pública Nacional 1712 de 2014 y los lineamientos del primer objetivo³²² del Consejo Nacional de Política Económica y Social CONPES 167 de 2013 “Estrategia para el mejoramiento del acceso y la calidad de la información pública”.

5.2.2. *El derecho de acceso a la información pública*

Este componente recoge los lineamientos para la garantía del derecho fundamental de acceso a la Información Pública regulado por la Ley 1712 de 2014 y el Decreto Reglamentario 1081 de 2015, según la cual toda persona puede acceder a la información pública en posesión o bajo el control de los sujetos obligados de la ley. En tal sentido, las entidades están llamadas a incluir en su plan anticorrupción acciones encaminadas al fortalecimiento del derecho de acceso a la información pública tanto en la gestión administrativa, como en los servidores públicos y ciudadanos³²³.

6. RENDICIÓN DE CUENTAS

El concepto de Rendición de cuentas es introducido al ordenamiento Colombiano por Constitución Política, y tiene como objetivo el control de la gestión del poder

³²⁰ Ley 1712 de 2014.

³²¹ Ley 1712 de 2014. Artículo 32.

³²² CONPES 167 de 2013 “Estrategia para el mejoramiento del acceso y la calidad de la información pública”.

³²³ Ley 1712 de 2014.

ejecutivo por parte de la ciudadanía en general. De acuerdo a esto la Ley 489 de 1998 dispuso que todas las entidades y organismos de la administración pública tengan la obligación de desarrollar su gestión acorde con los principios de la democracia participativa y democratización de la gestión pública, para lo cual dichas organizaciones deben realizar la rendición de cuentas ante la ciudadanía.

Así mismo mediante el CONPES 3654 de 2010³²⁴, “por el cual se establece la Política de Rendición de Cuentas”; la Ley 1712 de 2014, “por medio de la cual se crea la ley de transparencia y del derecho de acceso a la información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones”; y el Manual Único de Rendición de Cuentas, del Departamento Administrativo de la Función Pública, se reitera el compromiso de realizar esta actividad que promueve los principios de Transparencia y Participación Ciudadana.

Así también con la sanción de la Ley Estatutaria 1757 de 2015, “Por la cual se dictan disposiciones en materia de promoción y protección del derecho a la participación democrática”, establece en su título IV de la Rendición de Cuentas en el capítulo 1 artículos del 48 al 59, dispone la definición de rendición de cuentas como “el proceso conformado por un conjunto de normas, procedimientos, metodologías, estructuras, prácticas y resultados mediante los cuales, las entidades de la administración pública del nivel nacional y territorial y los servidores públicos informan, explican y dan a conocer los resultados de su gestión a los ciudadanos, la sociedad civil, otras entidades públicas y a los organismos de control, a partir de la promoción del diálogo³²⁵”.

Esta misma ley en su artículo 51 dispone la creación de un Manual Único y lineamientos para el proceso de Rendición de Cuentas. A cargo del Gobierno Nacional, a través del Departamento Administrativo de la Función Pública con el apoyo del Departamento Nacional de Planeación, y este manual como guía de obligatoria observancia para las entidades públicas en el desarrollo del proceso de rendición de cuentas.

De esta manera, la rendición de cuentas es una obligación del representante legal de todas las entidades públicas, y no es otra cosa que la rendición de un informe que debe contener la evidencia del cumplimiento de la misión y objetivos, como también de la administración y rendimiento de los recursos públicos a su cargo.

Como ya se había mencionado, la rendición de cuentas se hace hacia la ciudadanía, no obstante la CGR tiene la función de administrar la información recibida, verificarla selectivamente y ponerla a disposición de la población para el ejercicio del control social de la gestión de los titulares.

³²⁴ Departamento Nacional de Planeación. Consejo Nacional de Política Económica y Social. “Política de Rendición de Cuentas de la Rama Ejecutiva a los Ciudadanos”. Documento Conpes 3654 de 2010. Disponible en: <http://ebookbrowse.com/documento-conpes-3654-de-2010-rendici%C3%B3n-de-cuentas-a-la-ciudadan%C3%ADa-pdf-d75195182> (21/03/2012).

³²⁵ Ley Estatutaria 1757 de 2015, “Por la cual se dictan disposiciones en materia de promoción y protección del derecho a la participación democrática.

Refiriéndonos al papel de la Contraloría General de la República - CGR en el tema de rendición de cuentas, tenemos que hay dos tipos, a saber:

- Informe Anual de Rendición de Cuentas. Es el informe de la gestión del titular de la entidad pública del lapso comprendido entre el 01 de enero de cada vigencia hasta el 31 de diciembre.
- Informe Final de Rendición de Cuentas. Es el informe de la gestión del gerente público hasta la fecha de retiro de su cargo.

En términos políticos y de la estructura del Estado, la rendición de cuentas es el conjunto de estructuras (conjunto de normas jurídicas y de instituciones responsables de informar, explicar y enfrentar premios o sanciones por sus actos), prácticas (acciones concretas adelantadas por las instituciones, los servidores públicos, la sociedad civil y la ciudadanía en general) y resultados (productos y consecuencias generados a partir de las prácticas) mediante los cuales, las organizaciones estatales y los servidores públicos informan, explican y enfrentan premios o sanciones por sus actos a otras instituciones públicas, organismos internacionales y a los ciudadanos y la sociedad civil, quienes tienen el derecho de recibir información y explicaciones y la capacidad de imponer sanciones o premios, al menos simbólicos. Todas las entidades públicas de la rama ejecutiva en los diferentes niveles territoriales deben:

- Elaborar anualmente una Estrategia de Rendición de Cuentas, la cual será incluida en el Plan Anticorrupción de Atención a los Ciudadanos. (Art. 52).
- Comprometerse a realizar y generar espacios y encuentros (presenciales y/o virtuales) para la rendición de cuentas (Art. 53).
- Todas las corporaciones públicas del orden territorial deben elaborar anualmente un plan de Acción de Rendición de Cuentas (Art. 59).

Temas, aspectos y contenidos relevantes que la entidad debe comunicar y sobre los cuales debe rendir cuentas³²⁶

Temas	Aspectos	Contenidos generales	Contenido fundamental
Presupuesto	Ejecución Presupuestal	Presupuesto de ingresos y gastos (funcionamiento, inversión y servicio de la deuda) en ejercicio detallado de la vigencia (apropiaciones iniciales y finales, % de recursos ejecutados en ingresos y compromisos y obligaciones en gastos).	% de recursos ejecutados (ingresos y gastos) a la fecha.
		Comparativo con respecto al mismo período del año anterior.	Comparativo (agregado) con respecto al mismo período del año anterior.
	Estados Financieros	Estados financieros de las últimas dos vigencias, con corte a diciembre del año respectivo.	
Cumplimiento de metas	Plan de Acción	Objetivos, estrategias, proyectos, metas, responsables, planes generales de compras y distribución presupuestal de sus proyectos de inversión.	Mención de proyectos y programas en ejecución a la fecha y los proyectos y programas a ejecutar por la entidad durante el resto de la vigencia.
	Programas y proyectos en ejecución	Plan operativo anual de inversiones o el instrumento donde se consignen los proyectos de inversión o programas que se ejecuten en cada vigencia.	% de avance en las metas dentro de los proyectos y programas en ejecución, a la fecha.

³²⁶ Manual Único de Rendición de Cuentas Comité Técnico: Presidencia de la República-Secretaría de Transparencia, Departamento Administrativo de la Función Pública, Departamento Nacional de Planeación. Bogotá- Colombia, 14 de junio de 2014.

Gestión	Informes de Gestión	Informe del grado de avance de las Políticas de Desarrollo Administrativo del modelo Integrado de Planeación y Gestión:	Información al instante de acciones de gestión de la entidad. Aporte al cumplimiento en metas de gestión y al desarrollo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión.
		Gestión misional y de gobierno.	
		Transparencia, participación y servicio al ciudadano.	
		Gestión del Talento Humano.	
		Eficiencia Administrativa.	
		Gestión Financiera.	
	Metas e Indicadores de Gestión	Metas e indicadores de gestión y/o desempeño, de acuerdo con su planeación estratégica.	% de avance metas, indicadores de gestión y/o desempeño, de acuerdo con su planeación estratégica, a la fecha.
	Informes de los entes de Control que vigilan a la entidad	Relación de todas las entidades que vigilan y los mecanismos de control que existen al interior y al exterior para hacer un seguimiento efectivo sobre la gestión de la misma.	Concepto de los informes de los organismos que controlan la entidad. Plan de acción de la entidad ante la calificación
Contratación	Procesos Contractuales	Relación y estado de los procesos de contratación.	Información actualizada de los procesos de contratación.
	Gestión contractual	Número y valor de los contratos terminados y en ejecución.	Información actualizada de los contratos: Objeto, monto y estado
Impactos de la Gestión	Cambios en el sector o en la población beneficiaria	A partir de las evaluaciones realizadas, informar sobre los cambios concretos que ha tenido la población o la ciudadanía en el sector o en el territorio.	Información sobre la mejora de la condición de bienestar general de los ciudadanos.
Acciones de mejoramiento de la entidad	Planes de mejora	Información sobre las acciones y la elaboración de planes de mejoramiento a partir de los múltiples requerimientos: informes de organismos de control, PQRS, jornadas de rendición de cuentas.	Planes de mejoramiento de las entidades.

Bibliografía

- AGENCIA DE LOS ESTADOS UNIDOS PARA EL DESARROLLO INTERNACIONAL – USAID (2004): *Marco Conceptual. Programa Fortalecimiento Continuo de la Transparencia y la Rendición de Cuentas*. Bogotá, D.C, Colombia.
- AGN (2014): *Guía Técnica Planificación de Auditoría*. Bogotá, Colombia.
- BERBIA, Patricia (2008): *Evaluación Eficaz del Sistema de Control Interno*. Fundación de Investigaciones del Instituto de Auditores Internos. Bogotá, Colombia.
- CPC (1991): Constitución política de Colombia, Organismos de Control del Estado. Bogotá, Colombia.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TRADEMAY COMISSION (COSO) Gestión de Riesgos Corporativos. Marco Integrado. 2009.
- CONSEJO DE AUDITORÍA INTERNA GENERAL DE GOBIERNO (1992): “Documento Técnico Planificación General de Auditoría” No. 33 –Versión 0.2 –. Chile.
- Constitución Política de Colombia. 1991.
- Colombia, CORTE CONSTITUCIONAL (2011, agosto): “Sentencia C-599”, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva, Bogotá.
- Colombia, CORTE CONSTITUCIONAL (2000, octubre): “Sentencia C – 1339”, M. P. Antonio Barrera Carbonell, Bogotá; Colombia, CORTE CONSTITUCIONAL (1998, septiembre) “Sentencia C – 499”, M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz, Bogotá.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2003a): Serie Documentos de Consulta Plan Nacional de Control Social. Bogotá, D.C.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2003b): Formación y capacitación guías sobre inducción y reinducción y diagnóstico y formulación de programas, Bogotá, D.C.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2005a): *Armonización MECI1000:2005-NTCGP1000:2004*, Bogotá, Colombia.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2005b): *Guía de Rendición de Cuentas de la Administración Pública a la Ciudadanía*. Bogotá, D.C.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2005c): *Guía de Intervención: Calidad de vida laboral*. Bogotá, D.C.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2005d): *Guía Metodológica para la elaboración de los Acuerdos de Gestión*. Bogotá, D.C.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2008): *Metodología para evaluación de la capacitación*. Bogotá, D.C.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2008): *Guía para la Formulación del Plan Nacional de Capacitación –PIC* Bogotá, D.C.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. (2009): *Guía Rol de las Oficinas de Control Interno, o quien haga sus veces*. Bogotá, D.C.
- DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN. CONSEJO NACIONAL DE POLÍTICA ECONÓMICA Y SOCIAL (2010): “Política de Rendición de Cuentas de la Rama Ejecutiva a los Ciudadanos”. Documento Conpes 3654.

- COMITÉ DE APOYO TÉCNICO DE LA POLÍTICA DE RENDICIÓN DE CUENTAS (2014): *Manual Único de Rendición de Cuentas*. Bogotá.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (1998): *Mapas de Riesgos, aproximación técnica y práctica al estudio e identificación de riesgos de corrupción*, Bogotá.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2000): *Proyectos de Moralización de la Administración Pública Colombiana. Riesgos de la Administración Pública*. Bogotá.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2011): *Guía Para la Administración del Riesgo*.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2015): *Guía para la Administración del Riesgo*.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA Y DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN (2014): *Manual Único de Rendición de Cuentas*. Bogotá.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA: *Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014*.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA (2014): *Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano – MECI*.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA PRESIDENCIA (2012): *Estrategias para la construcción del Plan Anticorrupción y de Atención al Ciudadano*. Bogotá.
- DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN, PROGRAMA DE SERVICIO AL CIUDADANO (2014): *Guía metodológica para la caracterización de ciudadanos, usuarios o grupos de interés*.
- GLEIM N, Irvin. (2006): *Revisión para Certificación CLA*. Parte II Realizar el Trabajo de Auditoría Interna. Gleim Publications, University of Florida.
- GOBIERNO DE COLOMBIA (2012): *Metodología para la implementación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión*. Bogotá.
- IIA. INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE COLOMBIA (2013): *Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*. Actualizado. Colombia
- IIA GLOBAL (2009): *Fundación de Investigaciones*.
- INSTITUTO COLOMBIANO DE NORMAS TÉCNICAS Y CERTIFICACIÓN ICONTEC. NTC31000:2011. *Gestión del Riesgo. Principios. Directrices*. Bogotá, 2011.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y ORTIZ RODRÍGUEZ, D. (2005): “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, en *La ciencia de la contabilidad*. Doctor Mario Pifarré Riera, pp. 501- 518. Ed. Universidad de Barcelona.
- MINISTERIO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y COMUNICACIONES. *Manual para la implementación de la Estrategia de Gobierno en línea en las entidades del orden nacional de la República de Colombia*. Bogotá
- LOZANO VILLEGAS, German, (2012): “Algunas propuestas para mejorar el control parlamentario en Colombia”. *Revista Derecho del Estado- Universidad Externado* No. 13.
- MOJICA, Francisco José (2008): *Introducción a la Prospectiva Estratégica*, Universidad Externado De Colombia. Bogotá.
- PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN (2007): *Guía participación Ciudadana*, Colombia.
- VEEDURÍA DISTRITAL (2010): *Cómo atender adecuadamente las quejas ciudadanas*. Bogotá.

Normativa

CONPES 167 DE 2013.

CONPES 3785 de 2013.

Decreto 4637 de 2011. Por medio del cual se crea la Secretaría de Transparencia del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.

Decreto - LEY 0019 de 2012. Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública.

Decreto 2641 DE 2013. Reglamenta los artículos 73 y 76 del Estatuto Anticorrupción.

Decreto 1649 de 2014. Por el cual se modifica la estructura del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.

Decreto 943 de 2014: Por el cual se adopta el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado.

Decreto 1081 de 2015. Por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República.

Decreto 1083 de 2015. Por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Función Pública.

Decreto 648 de 2017. Por el cual se modifica y adiciona el Decreto 1083 de 2015, Reglamentario Único del Sector de la Función Pública

Decreto 1499 de 2017. Por medio del cual se modifica el Decreto 1083 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública, en lo relacionado con el Sistema de Gestión establecido en el artículo 133 de la Ley 1753 de 2015

Ley 5 de 1992. Reglamento del Congreso, Senado y Cámara de Representantes.

Ley 87 de 1993. El Congreso de Colombia. Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones, noviembre 29 de 1993.

Ley 489 de 1998. Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional.

Ley 734 de 2002. Código Único Disciplinario.

Ley 134 de 1994 (mayo 31) Diario Oficial 41.373, del 31 de mayo de 1994. Por la cual se dictan normas sobre mecanismos de participación ciudadana.

Ley 850 de 2003. Reglamenta las veedurías ciudadanas.

Ley 1437 de 2011. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Ley 1474 del 2011. Estatuto Anticorrupción. Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública. Colombia Julio 12 de 2011.

Ley 1712 de 2014. Por medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional.

Ley 1755 de 2015. Por medio de la cual se regula el derecho fundamental de Petición.

Ley Estatutaria 1757 de 2015. Por la cual se dictan disposiciones en materia de promoción y protección del derecho a la participación democrática.

Ley 962 de 2005. Por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos.

Sentencia C-1338 del 4 de Octubre de 2000.

Sentencia C103 de 2015.

Enlaces internet:

<http://www.cjc.org/miembros/Colombia/Documents/Corte%20Constitucional%20de%20Colombia.pdf>

<http://es.presidencia.gov.co/dapre/rendicion-de-cuentas/rendicion-cuentas>.

<http://www.procuraduria.gov.co/portal/grupotransparencia.page>

<http://www.cjc.org/miembros/Colombia/Documents/Corte%20Constitucional%20de%20Colombia.pdf>

Siglas

AGR:	Auditoría General de la República
CGN:	Contaduría General de la Nación
CGR:	Contraloría General de la República
CONPES:	Consejo Nacional de Política Económica y Social
CP:	Constitución Política
CR:	Congreso de la República
COSO:	Committee of Sponsoring Organizations of the Trademay Comission
DAFP:	Departamento Administrativo de la Función Pública
DANE:	Departamento Administrativo Nacional de Estadística
FMI:	Fondo Monetario Internacional
IIA:	Instituto de Auditores Internos de Colombia
ISSAI:	Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
INTOSAI:	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
MECI:	Modelo Estándar de Control Interno
MIPG:	Modelo Integrado de Planeación y Gestión
MINTIC:	Ministerio de Tecnología de la Información y Comunicaciones
NIA:	Normas Internacionales de Auditoría
NTCGP:	Norma Técnica del Sistema de Gestión de Calidad
OCI:	Oficina de Control Interno
OLACEFS:	Organización Latinoamericana de Entidades de Fiscalización Superior
PND:	Plan Nacional de Desarrollo
PGN:	Procuraduría General de la Nación
PGNP:	Presupuesto General de la Nación

PQRS:	Peticiones, quejas, reclamos y sugerencias
SINA:	Sistema Nacional Ambiental
SGR:	Sistema General de Regalías
SISTEDA:	Sistema de Desarrollo Administrativo.

COSTA RICA
DIEGO OVIDIO LEIVA MORA

Tema 1

PRESUPUESTACIÓN PÚBLICA

SUMARIO

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.3. Principios. 2. MARCO FISCAL. 2.1. Marco fiscal. 2.2. Reglas fiscales. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. Programación y formulación presupuestaria. 4.2. Aprobación presupuestaria. 4.2.1. Aprobación presupuestaria a cargo de la Asamblea Legislativa. 4.2.2. Aprobación presupuestaria a cargo de la Contraloría General de la República. 4.3. Ejecución presupuestaria. 4.4. Evaluación presupuestaria. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Clasificación presupuestaria de egresos. 5.2. Clasificación presupuestaria de ingresos. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Tipos de modificaciones. 6.2. Competencias para la aprobación de las modificaciones.

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

1.1. CONCEPTO

El presupuesto público constituye el límite de acción del Gobierno Central. Es un documento técnico que incorpora la totalidad de gastos autorizados en relación con la previsión de ingresos con que serán cubiertos dichos gastos. Reviste gran importancia para el cumplimiento de los objetivos y metas encomendadas a las instituciones públicas en la Constitución Política³²⁷ y en otras leyes conexas.

Es la expresión financiera de los planes anuales operativos, de conformidad con las políticas, lineamientos y directrices presupuestarias establecidas por el Poder Ejecutivo, reguladas en la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP; N° 8131) y en concordancia con el Plan Nacional de Desarrollo (PND).

1.2. CONTENIDO

El Presupuesto de la República es un instrumento de suma relevancia en las dimensiones económica, financiera, jurídica y política del accionar de la sociedad. En la económica, por cuanto el presupuesto incide sobre la distribución del ingreso, aparte

³²⁷ Constitución Política de la República de Costa Rica del 7 de noviembre de 1949 y sus reformas.

de estar inspirado en principios de economía, eficacia y eficiencia; en la financiera, porque la forma en que se financian los gastos del Gobierno repercute en el costo de los recursos monetarios para el resto de la colectividad y para el Estado mismo; en la jurídica, toda vez que el presupuesto, en el marco del principio de legalidad, impone cometidos y limitaciones al uso de los recursos públicos; y en la política, porque a lo largo del ciclo de vida del presupuesto participan las diversas ramas del poder que operan en una república democrática como la costarricense.

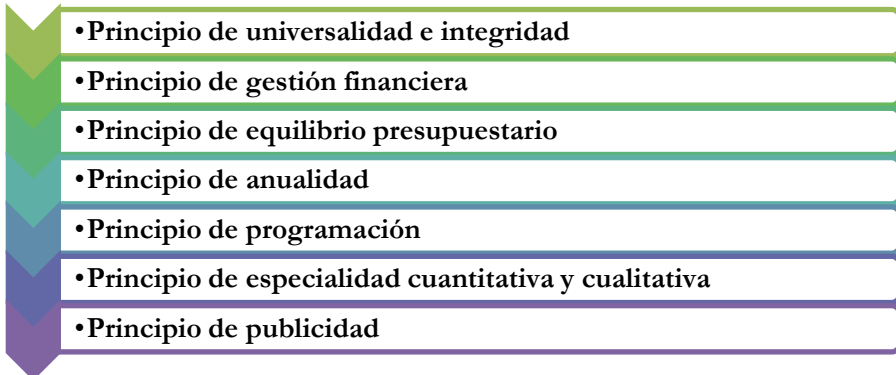
Como expresión financiera del plan, es el instrumento de política económica más importante de los Gobiernos, dado que refleja sus prioridades. Un sistema presupuestario que funciona bien contribuye significativamente al desarrollo económico y social de un país.

Éste constituye un instrumento para una sana administración de los fondos públicos, fundamentado en principios presupuestarios y en la planificación operativa, que a su vez se sustenta en la planificación de mediano y largo plazo. Además, constituye una herramienta fundamental para sobrellevar los procesos de toma de decisiones, evaluación de resultados, rendición de cuentas y para propiciar la transparencia institucional.

La Ley N° 8131 “Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos” (LAFRPP)³²⁸ establece en el artículo 4.- Sujeción al Plan Nacional de Desarrollo-, que todo presupuesto público debe responder a los planes operativos institucionales anuales, de mediano y largo plazo, así como a los principios presupuestarios generalmente aceptados y define que el Plan Nacional de Desarrollo (PND) constituye el marco global orientador de los planes operativos institucionales.

1.3 PRINCIPIOS

En el artículo 5 de la citada Ley N° 8131 se definieron los siguientes siete principios presupuestarios.



³²⁸ Ley N°. 8131 del 18 de septiembre de 2001, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N°. 198 del 16 de octubre de 2001.

El principio de universalidad e integridad establece que el presupuesto debe contener, de manera explícita, todos los ingresos y gastos originados en la actividad financiera, y que deben incluirse por su importe íntegro.

En el caso del principio de gestión financiera se indica que la administración de los recursos financieros del sector público se orienta a los intereses generales de la sociedad, atendiendo los principios de economía, eficacia y eficiencia.

El principio de equilibrio presupuestario establece que el presupuesto debe reflejar el equilibrio entre los ingresos, los egresos y las fuentes de financiamiento. Además, según el principio de anualidad, el presupuesto rige para cada ejercicio económico que va del 1° de enero al 31 de diciembre.

Mediante el principio de programación se establece que los presupuestos públicos deben expresar con claridad los objetivos, las metas y los productos que se pretenden alcanzar, así como los recursos necesarios para cumplirlos, de manera que puedan reflejar el costo.

El principio de especialidad cuantitativa y cualitativa norma que las asignaciones presupuestarias del presupuesto de gastos, constituyen el límite máximo de autorizaciones para gastar. Por tal razón, las instituciones no pueden adquirir compromisos para los cuales no existan saldos presupuestarios disponibles y tampoco pueden destinarse saldos presupuestarios a una finalidad distinta de la prevista en el presupuesto.

El principio de publicidad define que en aras de la transparencia, el presupuesto debe ser accesible al conocimiento público, por los medios electrónicos y físicos que estén disponibles.

Adicionalmente, la Contraloría General de la República propuso como iniciativa a la Asamblea Legislativa el Proyecto de Ley³²⁹ N° 19.584, que busca establecer en el ordenamiento jurídico costarricense los principios de sostenibilidad fiscal y plurianualidad en los presupuestos públicos. Iniciativa que a la fecha de elaboración de este Manual, se encuentra en trámite en la Asamblea Legislativa.

2. MARCO FISCAL

2.1. MARCO FISCAL

El marco fiscal del presupuesto público en Costa Rica se circunscribe en el ámbito anual. Según lo establece el artículo 176 de la Constitución Política, Título XIII “La Hacienda Pública”, capítulo I “El Presupuesto de la República”, el presupuesto ordinario de la República comprende todos los ingresos probables y todos los gastos auto-

³²⁹ Proyecto de Ley N° 19.584. Adición de un párrafo primero y reforma del tercer párrafo del artículo 176 de la Constitución Política de la República de Costa Rica (principios de sostenibilidad fiscal y presupuestación plurianual).

rizados de la administración pública, durante todo el año económico. En ningún caso el monto de los gastos presupuestos podrá exceder el de los ingresos probables. (...) *El presupuesto de la República se emitirá para el término de un año, del primero de enero al treinta y uno de diciembre.*

Sin embargo, el Ministerio de Hacienda ha venido realizando esfuerzos para encastrar el presupuesto bajo una técnica de presupuestación basada en resultados, y para ello como primer aspecto la Dirección General de Presupuesto Nacional (DGPN) del Ministerio de Hacienda (MINHAC), todos los años en el mes de agosto realiza un ejercicio indicativo denominado: “Marco Fiscal Presupuestario de Mediano Plazo.”

En este documento, que se publica desde el año 2007, se hace un recuento del contexto macroeconómico del país y se realizan dos proyecciones fiscales y presupuestarias considerando dos escenarios y los respectivos supuestos de estimación. Un primer escenario denominado “Base” (sin considerar los posibles efectos de una reforma fiscal) y otro escenario alternativo que se le denomina de “Política”, en el cual se considera como supuesto la reforma fiscal.

Con este ejercicio se brindan insumos a los tomadores de decisiones públicas, mostrando resultados esperados con un horizonte de tiempo de cuatro años, para variables relevantes como son los gastos, ingresos, indicadores de carga tributaria, déficit fiscal, déficit primario, entre otros.

2.2. REGLAS FISCALES

Este marco fiscal del presupuesto se caracteriza por adolecer de Reglas Fiscales o de Responsabilidad Fiscal, en temáticas como límite de gasto, límite de deuda pública o de equilibrio presupuestal, como sí las tiene por ejemplo España. Sin embargo, quizás la regla fiscal más importante de que dispone el país, es la que se establece en el artículo 6° de la Ley N° 8131-Financiamiento de gastos corrientes.- la cual establece que

“Para los efectos de una adecuada gestión financiera, no podrán financiarse gastos corrientes con ingresos de capital”.

Pese a la existencia de la regla fiscal anterior, la problemática en el país es que ésta por muchos años ha sido complicada de cumplir. Dado este incumplimiento que se ha dado por años de dicha regla fiscal que tiene el país, la Contraloría General ha manifestado que se requiere una solución gradual al financiamiento de gastos corrientes con deuda.

En vista de la importancia que se ha visto en las reglas fiscales o de responsabilidad fiscal para ordenar y limitar el crecimiento del gasto público y aumentar la recaudación tributaria, en el país se presentó a la corriente Legislativa el Proyecto de Ley N° 19.952 “Ley de Responsabilidad Fiscal de la República”, la cual busca, entre otras cosas, instaurar en el país una regla fiscal que contribuya con la sostenibilidad de las

finanzas públicas, controlar y racionalizar el crecimiento del gasto público, el endeudamiento e incrementar la recaudación de impuestos. A la fecha de emisión del presente Manual, este Proyecto de Ley se encuentra pendiente de aprobar en la Asamblea Legislativa.

3. ÁMBITO INSTITUCIONAL

Según lo estableció el citado artículo 176 de la Constitución Política, el presupuesto ordinario de la República comprende todos los ingresos probables y todos los gastos autorizados de la administración pública (...). Entendiendo a la administración pública como el Estado y todos los demás entes públicos, cada uno con personalidad jurídica y capacidad de derecho público y privado³³⁰.

En esa misma línea, la Ley N° 8131 en el artículo 1°, incisos a) b) y c) establece en relación con el ámbito de aplicación, que el régimen económico-financiero de los órganos y entes administradores o custodios de los fondos públicos será aplicable a la Administración Central, constituida por el Poder Ejecutivo y sus dependencias; a los Poderes Legislativo y Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones, sus dependencias y órganos auxiliares y a la Administración Descentralizada y las empresas públicas del Estado.

De esta forma, el ámbito institucional del presupuesto en el país abarca en el caso del Gobierno Central, cuya aprobación compete a la Asamblea Legislativa, un total de 18 títulos presupuestarios (Ministerios), más el presupuesto de la Asamblea Legislativa (y de la Contraloría General de la República y la Defensoría de los Habitantes, en calidad de órganos auxiliares), el Poder Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones (TSE). En el caso del sector descentralizado y municipal, estos presupuestos son sujetos de aprobación por parte de la Contraloría General de la República (CGR).

Como se desprende del párrafo anterior, el presupuesto público en Costa Rica tiene una peculiaridad que lo distingue de otros países de América Latina, y es el hecho de que en el proceso presupuestario además de la aprobación que realiza la Asamblea Legislativa con los presupuestos del Gobierno Central (Ministerios y órganos adscritos a éstos) y Poderes de la República³³¹, también interviene la Contraloría General de la República (CGR), como Órgano de Control y Fiscalización Superior de la Hacienda Pública costarricense, con una función de fiscalización y aprobación presupuestaria en el ámbito de las instituciones del sector descentralizado y municipal.

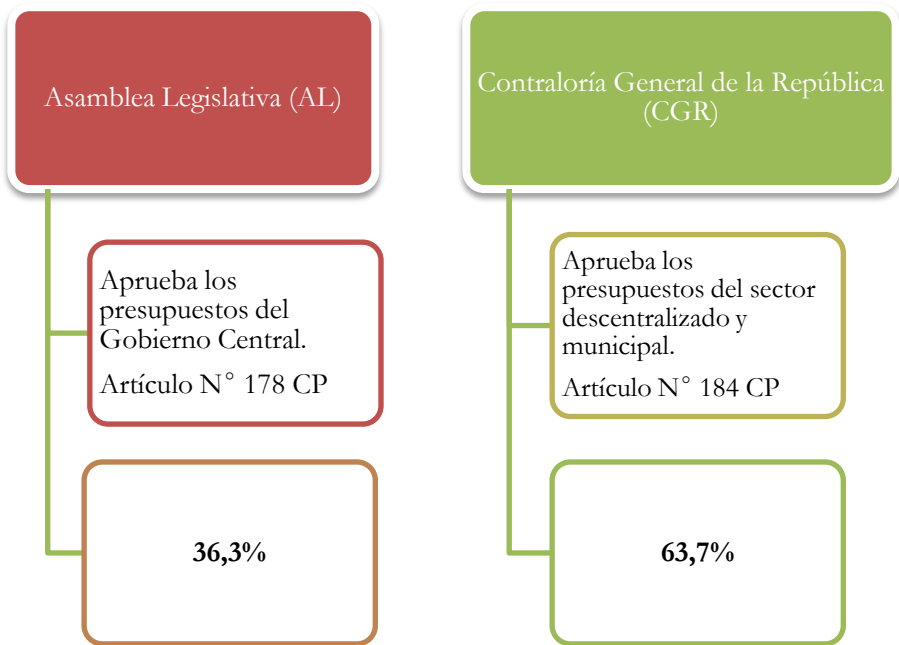
³³⁰ Ley N° 6227 del 2 de mayo de 1978 y sus reformas. Ley General de la Administración Pública.

³³¹ Los Poderes de la República son: el Poder Legislativo (Asamblea Legislativa y sus Órganos Auxiliares: Defensoría de los Habitantes de la República (DHR) y la Contraloría General de la República (CGR), el Poder Ejecutivo (Ministerios y órgano adscritos a éstos), el Poder Judicial (PJ) (Corte Suprema de Justicia, Salas, Tribunales, Juzgados, entre otras dependencias) y el Tribunal Supremo de Elecciones (TSE), en temas electorales y de sufragio.

Esta potestad de aprobación presupuestaria fue otorgada a la Contraloría General a nivel constitucional en el artículo 184. En dicho artículo se estableció como deberes y atribuciones del Órgano Contralor: 1) Fiscalizar la ejecución y liquidación de los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República; y 2) Examinar, aprobar o improbar los presupuestos de las Municipalidades e instituciones autónomas, y fiscalizar su ejecución y liquidación.

En el caso específico de las Municipalidades, el artículo 175 de la Constitución Política es claro en el sentido de establecer que dichos Gobiernos Locales dictarán sus presupuestos ordinarios o extraordinarios, los cuales necesitarán para entrar en vigencia, la aprobación de la Contraloría General quien además fiscalizará su ejecución.

Vale acotar que, en promedio, los presupuestos aprobados por la Contraloría General representan aproximadamente el 63,7% del total de recursos públicos, mientras que el restante 36,3% de los presupuestos del Gobierno Central, es aprobado por la Asamblea Legislativa.



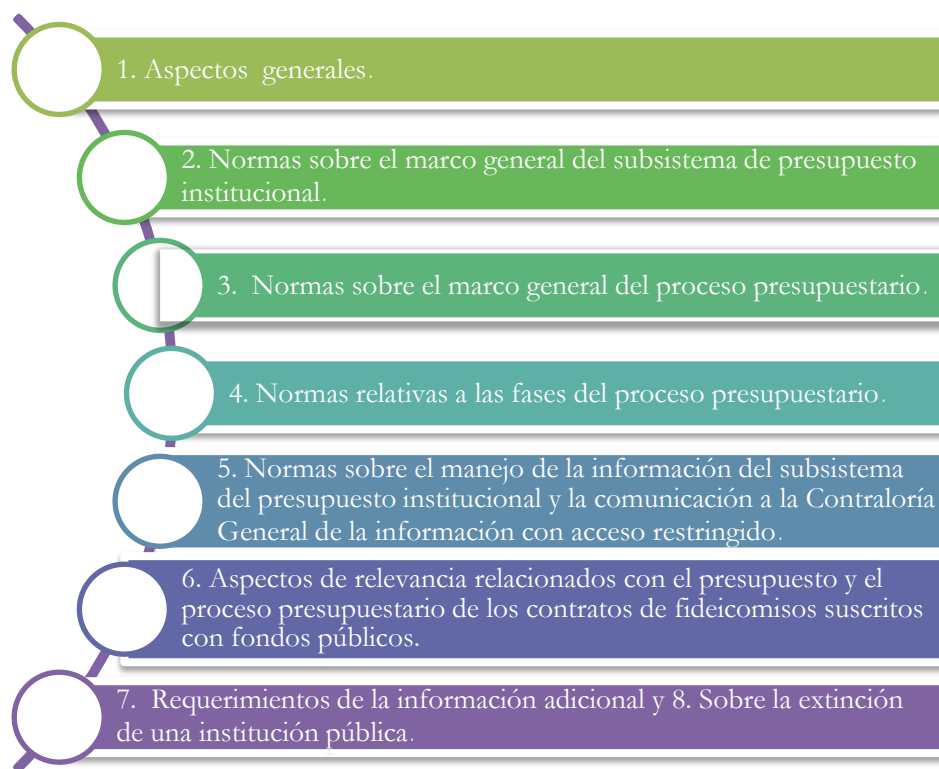
La Contraloría General de la República efectúa la aprobación del presupuesto de las instituciones descentralizadas, órganos desconcentrados, instituciones del sector municipal y algunas entidades del sector privado que administran fondos públicos, con algunas excepciones estipuladas a nivel normativo³³².

³³² Quedan excluidas algunas instituciones por el monto de su presupuesto (artículo 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República -LOCGR-), algunos fideicomisos y otras instituciones según la normativa aplicable.

En el artículo 53 de la Ley N° 8131 se determinó que los presupuestos sujetos a la aprobación de la Contraloría General de la República se deben preparar atendiendo las normas técnicas dictadas por ese Órgano Contralor.

Al respecto, la Contraloría General de la República, emitió las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público³³³, las cuales, establecen las reglas básicas que de acuerdo con la técnica presupuestaria, deben implementarse en la Administración Pública, especialmente en el sector descentralizado.

De manera resumida, las Normas Técnicas de Presupuesto Público se estructuran en los siguientes ocho capítulos a saber:



Para analizar y publicitar las cuentas del presupuesto de las entidades del sector descentralizado y municipal, la Contraloría General creó desde el año 2006 el Sistema de Información de Planes y Presupuestos (SIPP), en el cual se puede consultar información de ingresos, gastos y resultados de la gestión institucional de la mayoría de instituciones del sector público.

³³³ Resolución del Despacho Contralor N° R-DC—24-2012 del 27 de febrero de 2012 (N-1-2012-DC-DFOE).

4. CICLO PRESUPUESTARIO

El ciclo presupuestario en Costa Rica se compone de cuatro fases: programación y formulación, aprobación, ejecución y evaluación. Cada una de estas fases conlleva una serie de procesos y actividades realizadas por diferentes actores que intervienen en el ciclo presupuestario. Seguidamente se explica brevemente cada una de ellas.



4.1. PROGRAMACIÓN Y FORMULACIÓN PRESUPUESTARIA

El proceso de programación y formulación es clave para el buen inicio del ciclo presupuestario, pues en esta etapa es donde entra en juego el proceso de planificación y presupuestación a nivel institucional, mediante el cual cada entidad define las prioridades de gasto y los recursos con que se van a cubrir dichas erogaciones, las cuales por demás deben estar vinculadas con los objetivos estratégicos y las metas definidas en el Plan Nacional de Desarrollo (PND). Como parte de esta fase, cada institución finiquita una propuesta (Anteproyecto de Presupuesto) que debe remitir a la Dirección General de Presupuesto Nacional (DGPN), vía Sistema de Formulación Presupuestaria (SFP), para el respectivo proceso de análisis y planteamiento de ajustes y aclaraciones.

Según lo estatúa el artículo 177 de la Constitución Política, la preparación del proyecto ordinario de presupuesto corresponde al Poder Ejecutivo por medio de un Departamento especializado en la materia, denominada: Dirección General de Presupuesto Nacional.

Esta Dirección de Presupuesto tiene autoridad para reducir o suprimir cualquiera de las partidas que figuren en los anteproyectos formulados por los Ministerios, la Asamblea Legislativa, el Poder Judicial o el Tribunal Supremo de Elecciones (TSE).

Sin embargo, la misma Constitución estableció que los gastos presupuestados por el TSE para dar efectividad al sufragio, no podrán ser objetados por la DGPN.

Tal y como lo establece el artículo 37 del Reglamento a la Ley N° 8131, la formulación presupuestaria comprende la presupuestación de los ingresos y de los gastos que conformarán finalmente los proyectos de Ley de Presupuesto de la República.

Para dicho proceso de formulación, la DGPN elabora y remite a cada uno de los jerarcas institucionales, las directrices, normas técnicas, instrucciones e instrumentos que defina para la elaboración de los anteproyectos de presupuesto. Así por ejemplo, la Dirección General de Presupuesto Nacional (DGPN) elabora las Directrices Técnicas y Metodológicas para la formulación presupuestaria. Estas Directrices establecen los límites en materia de crecimiento del gasto acorde con la previsión macroeconómica que establece el Banco Central de Costa Rica (BCCR).

Según está establecido en el artículo 38 del Reglamento a la Ley N° 8131.-Asignación de recursos financieros-, a más tardar el 15 de abril de cada año, previa presentación ante el Consejo de Gobierno, el Ministerio de Hacienda debe comunicar a las instituciones de la Administración Central los lineamientos generales y específicos para la asignación de los recursos financieros del siguiente ejercicio económico. Y de acuerdo con el artículo 46 de dicho Reglamento.-Aprobación- corresponde al jerarca institucional aprobar el anteproyecto de presupuesto de su dependencia, que deberá ser remitido al Ministro de Hacienda a más tardar el 15 de junio de cada año.

Una vez que la DGPN cuenta con los anteproyectos de presupuesto, según lo establecido en el artículo 48 del citado Reglamento, debe preparar y remitir el proyecto de presupuesto definitivo al Ministro de Hacienda para ser ratificado por el Presidente de la República, para que finalmente sea presentado a la Asamblea Legislativa, a más tardar el 1° de septiembre de cada año, culminando así la fase de programación y formulación e iniciando la fase de aprobación presupuestaria.

Al elaborar el proyecto de presupuesto, se deben enfrentar las rigideces presupuestarias producto de una serie de normas legales y constitucionales que determinan la forma en que los recursos deben asignarse, situación que resulta en un margen de maniobra muy escaso.

4.2. APROBACIÓN PRESUPUESTARIA

4.2.1. *Aprobación presupuestaria a cargo de la Asamblea Legislativa*

La fase de aprobación de los presupuestos del Gobierno Central inicia el 1° de septiembre de cada año con la presentación del Proyecto por parte del Poder Ejecutivo a la Asamblea Legislativa. Es un proceso que se caracteriza por la discusión y comparecencia de Ministros en la Asamblea Legislativa, para argumentar y defender ante los Diputados los montos y justificaciones de los egresos e ingresos propuestos.

Este proceso de aprobación presupuestaria, como se indicó, se caracteriza por una rigidez, debido a que hay una serie de disposiciones constitucionales y/o legales que crean un destino específico de los dineros, como por ejemplo para educación, el Poder Judicial y el gasto electoral. Por otro lado, se tienen egresos rígidos como son el pago de remuneraciones (salarios) a los funcionarios de Gobierno, la atención del servicio de la deuda y el pago de pensiones con cargo al Presupuesto Nacional.

Estos destinos específicos no permiten que los dineros puedan ser utilizados de otra manera, por lo que ese mandato hace que el presupuesto se vuelva rígido para la distribución de recursos.

El Ministerio de Hacienda presenta a la Asamblea Legislativa el 1° de septiembre de cada año, el Proyecto de Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para cada ejercicio económico, con copia a la Contraloría General de la República (CGR), de acuerdo con lo establecido en los artículos N°. 140 inciso 15) y 178 de la Constitución Política de Costa Rica, 38 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP) y en apego también del artículo 113 del Reglamento de la Asamblea Legislativa (RAL).

Además, el artículo 49 de la Ley N° 8131 establece que el Ministerio de Hacienda, por medio de la Dirección General de Presupuesto Nacional, brindará el apoyo técnico que la Asamblea Legislativa requiera para el proceso de discusión y aprobación del proyecto de Ley de Presupuesto Nacional.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 121 inciso 11), del capítulo II de la Constitución Política de Costa Rica “Atribuciones de la Asamblea Legislativa”, es una función exclusiva de la Asamblea Legislativa dictar los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República.

Además, según se ha comentado, el artículo 180 de la Constitución Política de Costa Rica estableció que el presupuesto ordinario y los extraordinarios constituyen el límite de acción de los Poderes Públicos para el uso y disposición de los recursos del Estado, y sólo podrán ser modificados por leyes de iniciativa del Poder Ejecutivo.

En esa misma línea, el artículo 178 de la citada Constitución, determinó que el proyecto de presupuesto ordinario debe ser sometido a conocimiento de la Asamblea Legislativa por el Poder Ejecutivo, a más tardar el primero de septiembre de cada año, y la Ley de Presupuesto deberá estar definitivamente aprobada antes del treinta de noviembre del mismo año.

Además, el artículo 179 Constitucional, también determinó que la Asamblea Legislativa no puede aumentar los gastos presupuestados por el Poder Ejecutivo, si no es señalando los nuevos ingresos que hubieren de cubrirlos, previo informe de la Contraloría General de la República sobre la efectividad fiscal de los mismos.

Este proceso de certificación de la efectividad fiscal de los ingresos del Gobierno Central, consiste en una estimación que realiza el Área de Fiscalización del Sistema de

Administración Financiera de la República de la CGR, de los posibles ingresos corrientes y de capital que se espera recaudará el Gobierno Central en el ejercicio económico siguiente.

Se trata de un trabajo técnico que realiza la Contraloría General, que parte de la utilización de técnicas estadísticas, econométricas y de análisis de series de tiempo aplicadas a las series de recaudación observada de los ingresos.

Además, implica determinar la correlación (grado de asociación entre variables) entre la recaudación tributaria y las variables explicativas, entre las cuales se suelen utilizar variables macroeconómicas como la variación esperada del producto interno bruto, el nivel esperado de inflación, el comportamiento esperado de las importaciones sin regímenes especiales ni hidrocarburos, así como las expectativas de evolución del tipo de cambio, entre otras.

Como principales fuentes de información para las variables mencionadas, están las instituciones públicas que guardan relación con la determinación de la base imponible de los impuestos, la Contabilidad Nacional del Ministerio de Hacienda en lo que respecta a las series mensuales de recaudación de los diversos rubros de rentas del presupuesto, y el Banco Central de Costa Rica (BCCR) en relación con las proyecciones de las variables macroeconómicas del país.

La Contraloría General de la República realiza todo este trabajo de Certificación de la efectividad fiscal en acatamiento a lo establecido en los artículos 176, 179 y 180 de la Constitución Política, al artículo 38 de la Ley N° 8131 de la Administración Financiera, y al artículo 4° de la Ley N° 6955 del 24 de febrero de 1984 (Ley para el Equilibrio Financiero del Sector Público).

Tal y como se mencionó en el apartado del ámbito institucional de este Manual, en este proceso de aprobación presupuestaria intervienen tanto la Asamblea Legislativa, en el caso de la aprobación de los presupuestos del Gobierno Central, como la Contraloría General de la República, en la aprobación de los presupuestos del sector descentralizado y municipal.

El periodo de aprobación del presupuesto, en el caso del Gobierno Central, comprende el periodo que va desde el 1° de septiembre hasta el 30 de noviembre de cada año.

Como se indicó, dicha etapa inicia el 1° de septiembre con el envío del Proyecto de Ley de Presupuesto por parte del Ministerio de Hacienda a la Asamblea Legislativa. Posteriormente, a lo interno de la Asamblea Legislativa se encuentra conformada una Comisión de Asuntos Hacendarios, que es la que revisa el tema presupuestario, quien a su vez designa una Subcomisión de presupuesto, la cual debe rendir un informe el 01 de octubre de cada año.

En este proceso también participa la Contraloría General, en calidad de Órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa, elaborando y remitiendo a la Asamblea Legislativa

el 30 de septiembre de cada año, un Informe Técnico sobre el Proyecto de Ley de Presupuesto de la República.

Este documento técnico se constituye en fuente de información, análisis y criterio que sirve de insumo en el proceso de discusión y aprobación del mencionado proyecto de ley en la Asamblea Legislativa, el cual en virtud del mandato constitucional, debe culminar con la aprobación de la Ley de Presupuesto, a más tardar el 30 de noviembre de cada año. La Contraloría General realiza este informe técnico en acatamiento de lo establecido en el artículo 40 de la Ley N° 8131.

Posteriormente, el 25 de octubre la subcomisión rinde un dictamen sobre el proyecto a la Comisión de Asuntos Hacendarios y la aprobación en la Comisión de Asuntos Hacendarios se realiza aproximadamente el 20 de octubre, a la vez que el 25 de octubre el dictamen se remite al Plenario (integrado por la totalidad de los 57 Diputados), los cuales tienen tiempo de aprobar el presupuesto en primer y segundo debate hasta el 30 de noviembre de cada año.

En caso de que el Presupuesto del Gobierno Central no fuera aprobado en la Asamblea Legislativa a más tardar el 30 de noviembre de cada año, la Constitución Política estipula que entrará a regir el presupuesto del ejercicio económico anterior.

4.2.2. *Aprobación presupuestaria a cargo de la Contraloría General de la República*

La función de aprobación presupuestaria que ejerce la Contraloría General de la República de Costa Rica está establecida en el ya citado artículo 184 incisos 1) y 2) de la Constitución Política y además esta función es amparada también por otra normativa legal, establecida en la Ley N° 8131 (en el artículo 14 para el caso de los Fideicomisos) y en los artículos 18 y 37 inciso 6) de la Ley Orgánica de la Contraloría General.

La Contraloría General ejerce un control tanto previo como posterior sobre los presupuestos públicos de las instituciones pertenecientes al sector descentralizado y municipal. Se trata de un control formal que es realizado por un órgano de control externo; lo cual garantiza en las instituciones públicas un criterio independiente y basado en criterio técnico que sirve como oportunidad de mejora en los entes para optimizar el proceso presupuestario.

Se trata de un control de legalidad, contable, técnico y de eficiencia del manejo de los fondos públicos. A la Contraloría General no le compete el control político, de ahí que no cuenta con facultades para modificar los presupuestos sometidos a su aprobación.

La Contraloría General tiene facultades para la emisión de normativa en materia presupuestaria y para ello cuenta con un margen de discrecionalidad para definir la forma o modalidad. En ese sentido, las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público son el marco regulatorio general de los aspectos básicos en materia presupuestaria aplicable a los sujetos a los que el ordenamiento jurídico les obliga a presentar sus presupuestos a aprobación de la Contraloría General.

El artículo 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República³³⁴ establece que en caso de que algún presupuesto bajo el ámbito de cobertura de la CGR sea improbadado, regirá el del año inmediato anterior.

4.3. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

La ejecución del presupuesto se compone de las transacciones y operaciones financieras que llevan a cabo cada una de las instituciones públicas, en el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

La ejecución del gasto la van realizando las instituciones acorde con el monto de presupuesto asignado a nivel de programa y subprograma presupuestario y acorde con la programación financiera definida. Toda ejecución de un gasto público debe tener como respaldo la fuente de ingresos que respalda tal erogación. Mayor detalle de esta etapa del presupuesto se desarrolla en el segundo capítulo de este Manual.

4.4. EVALUACIÓN PRESUPUESTARIA

La fase de evaluación presupuestaria es la que culmina el ciclo del presupuesto. Es una fase muy importante, en el sentido de que permite comparar si los objetivos y las metas institucionales planteadas en el presupuesto, que estaban en concordancia con la planificación operativa institucional, se cumplieron de acuerdo con la ejecución del gasto.

Con la evaluación presupuestaria se busca que tanto la ciudadanía como los actores políticos obtengan información e insumos acerca de la gestión institucional, que sirva para la toma de decisiones públicas, todo en aras de un ejercicio de rendición de cuentas sobre el uso de los recursos públicos que se administraron durante un ejercicio económico en el cumplimiento de los objetivos y metas planteados. Mayor detalle de esta etapa del presupuesto se desarrolla en el tercer capítulo de este Manual.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

La estructura presupuestaria que prevalece en el país es por programas. Mediante la técnica de programación presupuestaria por programas (PPP) se establecen los productos e insumos que las instituciones públicas deben alcanzar con los recursos que se le asignan.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 35 del Reglamento a la Ley N° 8131, el objetivo de la programación presupuestaria es garantizar la asignación de los recursos a las prioridades establecidas en el Plan Nacional de Desarrollo.

³³⁴ Ley N° 7428 del 07 de septiembre de 1994 y sus reformas. Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

De esta forma, la programación presupuestaria comprende una serie de acciones coordinadas, que permiten mediante la participación activa de los niveles directivos responsables, tanto en el plano institucional como programático, traducir los planes de largo y mediano plazo en un plan anual.

En esa línea, el artículo 36 del Reglamento a la Ley N° 8131 establece los elementos que debe contemplar la programación presupuestaria. Estos son: la misión institucional, la producción, los objetivos, las metas de gestión, los indicadores de desempeño, así como otros elementos que defina la Dirección General de Presupuesto Nacional, por medio de lineamientos técnicos.

En relación con las clasificaciones presupuestarias, el artículo 37 de la Ley N° 8131 establece que habrán clasificaciones de gastos y de ingresos, las cuales se determinarán vía Reglamento y que para su elaboración se deben considerar las necesidades de cada una de las etapas del proceso presupuestario.

El Ministerio de Hacienda, específicamente la Dirección General de Presupuesto Nacional (DGPN), elaboró seis clasificadores presupuestarios del sector público costarricense, de los cuales cuatro son para la clasificación de los egresos y dos se utilizan para la clasificación de los ingresos, según se observa en la siguiente ilustración.



5.1. CLASIFICACIÓN PRESUPUESTARIA DE EGRESOS

En el caso de los clasificadores de egresos, éstos se definen en el artículo 43 del Reglamento a la Ley N° 8131. Al respecto, el *clasificador económico* del gasto identifica y agrupa en categorías homogéneas los egresos del sector público, según las características económicas de la transacción. Este clasificador permite diferenciar el gasto según la finalidad económica, ya sea en gasto corriente, de capital, las transacciones financieras y las sumas sin asignación presupuestaria.

— El *clasificador por objeto del gasto* define y agrupa las cuentas de gasto de acuerdo con la naturaleza del bien o servicio que se adquiere. En su mayor nivel de agregación este clasificador se conforma por las siguientes nueve partidas:

- 0 Remuneraciones.
- 1 Servicios.
- 2 Materiales y suministros.
- 3 Intereses y comisiones.
- 4 Activos financieros.
- 5 Bienes Duraderos.
- 6 Transferencias corrientes.
- 7 Transferencias de capital.
- 8 Amortización.
- 9 Cuentas especiales.

— En el caso del *clasificador funcional*, este identifica y agrupa las finalidades o propósitos del gasto público, según los servicios que brindan las instituciones públicas. En este clasificador se establecen tres clases que se consideran como las principales funciones que realiza el sector público costarricense: Funciones de servicios públicos generales, funciones de servicios económicos y funciones de servicios sociales.

— El *clasificador institucional* agrupa a los diferentes entes y órganos que conforman las instituciones del sector público costarricense, con base en criterios de la naturaleza económica, la competencia en la administración de los recursos públicos y por cuestiones político-administrativas. En este clasificador el sector público costarricense se divide en sector público no financiero y sector público financiero.

Se debe destacar que el Ministerio de Hacienda ha venido realizando esfuerzos para mejorar la rigurosidad técnica del proceso presupuestario, desarrollando metodologías e impartiendo capacitación sobre programación y evaluación de la gestión presupuestaria.

El fin principal es avanzar hacia una verdadera gestión orientada a resultados, que permita mostrar la efectividad de la política pública en términos de prestación de servicios por parte de los órganos del Gobierno de la República. Bajo esta estructura de presupuestación más moderna, se busca que las instituciones públicas vean la importancia de establecer objetivos, metas e indicadores de desempeño, que permitan medir la gestión institucional y promover la rendición de cuentas. Esto es muy importante, ya que bajo el enfoque de la gestión pública por resultados se busca prestar especial atención a los bienes y servicios que brindan las instituciones públicas, cómo mejorar sus procesos de trabajo interno para hacerlos más eficaces y eficientes, pero también en condiciones de calidad y economía en la prestación de bienes y servicios públicos, con el fin último de contribuir en las mejores condiciones de vida de la población.

5.2. CLASIFICACIÓN PRESUPUESTARIA DE INGRESOS

En el caso de los ingresos, se utilizan el clasificador de los ingresos del sector público y el clasificador por fuente de financiamiento del sector público. La clasificación de los ingresos está definida en el artículo 41 del Reglamento a la Ley N° 8131³³⁵, en donde se establece que el presupuesto de ingresos se debe elaborar considerando su naturaleza económica, para lo cual se distingue entre ingresos corrientes (conformados por los ingresos tributarios, las contribuciones sociales, los ingresos no tributarios y las transferencias corrientes), los ingresos de capital (conformados por la venta de activos, recuperación y anticipos por obra de utilidad pública, recuperación de préstamos, transferencias de capital y otros ingresos de capital) y por las fuentes de financiamiento (financiamiento interno, financiamiento externo, recursos de vigencias anteriores y recursos de emisión monetaria).

El clasificador por fuente de financiamiento permite determinar el origen de los recursos (ingresos) con que son financiados los gastos públicos. De esta forma, es posible clasificar los ingresos corrientes que financian los respectivos gastos con el código 001, los ingresos de capital con los códigos del 002 al 199 y las cuentas que se financian con ingresos de financiamiento (tanto interno como externo) con los códigos que van del 200 al 999. Las fuentes de financiamiento más utilizadas en el Presupuesto de la República son la 001 (ingresos corrientes) y la fuente 280 (títulos valores de deuda interna).

³³⁵ Decreto Ejecutivo N° 32988 del 31 de enero de 2006. Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 74 del 18 de abril de 2006.

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

6.1. TIPOS DE MODIFICACIONES

Entre los tipos de modificaciones presupuestarias que se realizan en el país están las siguientes:

- a) Traslados entre partidas: Este tipo de modificaciones presupuestarias tienen un efecto neto en el presupuesto, es decir ni lo aumentan ni lo rebajan. Este tipo de modificaciones se realizan para atender faltantes entre mismas partidas de un programa o subprograma presupuestario.
- b) Modificación por compromisos no devengados: Se trata de los gastos comprometidos pero no devengados antes del 31 de diciembre de cada año que afectan los saldos disponibles del siguiente ejercicio económico (se arrastran).
- c) Modificación por presupuestos extraordinarios: Este tipo de modificación queda reservada para la aprobación de la Asamblea Legislativa, en el tanto modifican (incrementan o rebajan) partidas del Presupuesto de la República.
- d) Modificación por revalidación de saldos del crédito externo: Corresponde a la incorporación al presupuesto nacional de los créditos (préstamos) externos aprobados a un determinado momento.

Además, según lo estableció el artículo 61 del Reglamento a la Ley N° 8131, mediante Decreto Ejecutivo elaborado por el Ministerio de Hacienda, podrán realizarse modificaciones presupuestarias dentro de un mismo programa o subprograma, para atender lo siguiente:

- a) Adecuar los recursos presupuestarios a la programación, según las prioridades definidas por los Órganos del Gobierno de la República, mediante traspasos de partidas presupuestarias entre los gastos autorizados en las leyes de presupuesto ordinario y extraordinario de la República del ejercicio que se tratare, sin modificar el monto total de los recursos asignados al programa. También se podrán ordenar traspasos de partidas entre subprogramas dentro de un mismo programa, sin modificar el monto total del programa.

Asimismo se podrán realizar traspasos de partidas presupuestarias entre los gastos autorizados en las leyes de presupuesto ordinario y extraordinario de la República del mismo ejercicio económico, para incorporar otras subpartidas de gasto que no figuren en el presupuesto inicialmente autorizado, toda vez que las mismas resulten indispensables para conseguir los objetivos y las metas establecidas por cada programa o subprograma presupuestario.

- b) Adecuar la programación presupuestaria como producto de variaciones en la asignación presupuestaria, o bien como producto de cambios en las prioridades definidas por los responsables de los programas o subprogramas presupuestarios, de los Órganos del Gobierno de la República.

- c) Trasladar recursos entre las subpartidas del título presupuestario del Servicio de la Deuda Pública, e incorporar en caso de ser necesario, otras subpartidas que no figuren en el presupuesto inicialmente autorizado para ese título presupuestario.
- d) Recodificar los presupuestos ordinarios y extraordinarios, según la codificación general vigente.

Además, según el artículo 62 del citado Reglamento, las solicitudes de traspaso de partidas de un mismo programa o subprograma, deben presentarse a la Dirección General de Presupuesto Nacional por escrito, firmadas por el jefe del programa o del subprograma y autorizadas por el máximo jerarca de la dependencia.

Las mismas deberán ser acompañadas por las respectivas justificaciones y la certificación firmada por el responsable de la Unidad Financiera Institucional sobre la efectividad de los saldos disponibles de las subpartidas propuestas a rebajar.

La Dirección General de Presupuesto Nacional tiene la facultad de devolver sin el trámite respectivo aquellas solicitudes que muestren problemas de contenido económico al momento de formularse el respectivo Decreto Ejecutivo. Asimismo, no dará curso a aquellas solicitudes de modificaciones presupuestarias que no vengán acompañadas de la respectiva propuesta de afectación a la programación presupuestaria, y en caso de que la dependencia solicitante argumente que la misma no implica cambios en la programación presupuestaria, deberá remitir igualmente una explicación rigurosa que dé cuenta de las razones por las cuales los movimientos de gastos solicitados no afectan los objetivos y metas planteadas.

También en el citado Reglamento a la Ley N° 8131 se estableció que las dependencias del Gobierno de la República deberán observar las siguientes restricciones, en cualquier solicitud de modificación presupuestaria que se tramite por la vía del Decreto Ejecutivo:

- a) El monto total del presupuesto no podrá ser afectado a través de Decreto Ejecutivo.
- b) En ningún caso podrán financiarse gastos corrientes con ingresos de capital, ni podrá incrementarse el gasto corriente como producto de rebajar los gastos de capital.
- c) Cualquier otra restricción que el Poder Ejecutivo establezca, sin perjuicio de las competencias constitucionales propias de las dependencias del Gobierno de la República.

También el artículo 64 estableció que la Dirección General de Presupuesto Nacional debe comunicar por medio de una circular, las fechas en que recibirá las respectivas solicitudes de modificación presupuestaria, así como cualquier otro requerimiento técnico que estime pertinente, de acuerdo con la programación que para tales efectos defina.

En relación con el tratamiento de las contingencias, es necesario aclarar que en el presupuesto de gastos del Gobierno Central no se consideran este tipo de partidas, que lo que buscan es atender situaciones de emergencia o imprevistos de índole nacional, tales como desastres naturales por ejemplo.

En caso de que suceda una contingencia de éstas, por ejemplo un desastre natural fuerte, en el país se creó una institución que se llama: Comisión Nacional de Prevención de Riesgos y Atención de Emergencias (CNE), que realiza un papel de rectoría en lo referente a la coordinación de las labores preventivas de situaciones de riesgo inminente, de mitigación y de respuesta a situaciones de emergencia.

Esta Comisión financia las contingencias con recursos que se establecen vía Decreto de Emergencia Nacional emitido y firmado por el Presidente de la República, en cuyo caso, por un criterio de emergencia se puede financiar el gasto, a pesar de que presupuestariamente ninguna entidad lo haya contemplado en el proceso de formulación presupuestaria.

6.2. COMPETENCIAS PARA LA APROBACIÓN DE LAS MODIFICACIONES

Las competencias para aprobar modificaciones presupuestarias se establecen en el artículo 45 de la Ley N° 8131. En dicho artículo se define que pueden dictarse presupuestos extraordinarios y modificaciones del presupuesto nacional, según las siguientes consideraciones:

- a) Quedan reservados a la Asamblea Legislativa:
 - i) Los que afecten el monto total del presupuesto.
 - ii) Los que conlleven un aumento de los gastos corrientes en detrimento de los gastos de capital.
 - iii) Las transferencias entre programas presupuestarios.
 - iv) Los que afecten el monto total de endeudamiento.
 - v) Las transferencias entre servicios no personales y servicios personales.
- b) Quedan reservadas al Poder Ejecutivo todas las modificaciones no indicadas en el inciso anterior, de acuerdo con la reglamentación respectiva que se dicte para tal efecto.

Tema 2

EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

SUMARIO

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DEL GASTO. 1.1. Introducción. 1.2. Momentos contables del gasto. 2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO. 4. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS. 6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA. 6.1. Principios generales. 6.2. Normas internacionales de contabilidad pública. 6.3. Competencias en materia contable pública.

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DEL GASTO

1.1. INTRODUCCIÓN

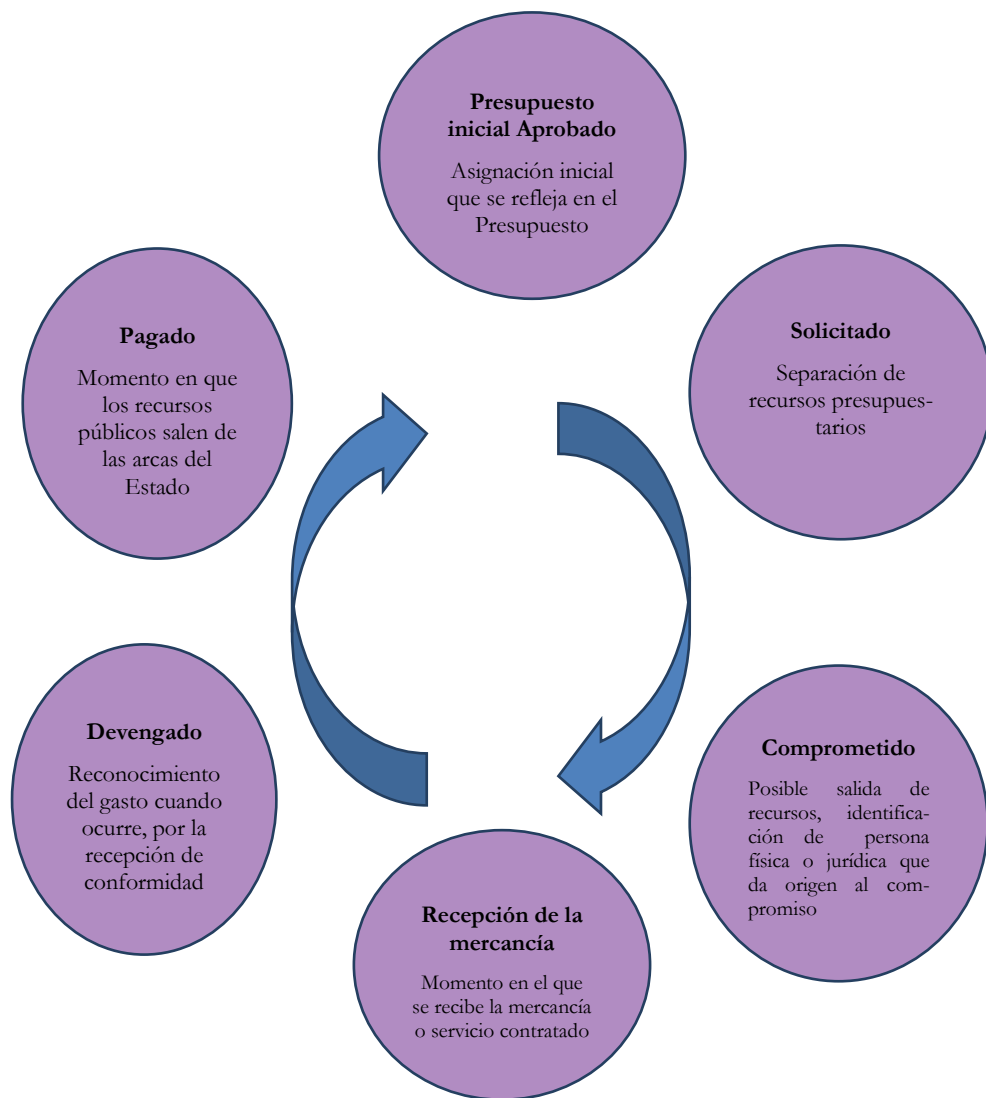
En el artículo 51 del Reglamento³³⁶ a la Ley N° 8131 se establecen las etapas que comprenden la ejecución del gasto público. La ejecución del gasto es una labor que fundamentalmente es responsabilidad de las Unidades Financieras de cada una de las dependencias públicas.

Para ello, en el artículo 2° de la Ley N° 8131 se definió el concepto de Programación financiera de la ejecución presupuestaria, estableciendo que es el proceso que permite mantener el equilibrio entre los ingresos efectivos y los gastos autorizados para ejecutar el presupuesto, en donde la Dirección General de Presupuesto Nacional (DGPN), conjuntamente con la Tesorería Nacional, aprueban las cuotas de gasto del ejercicio económico de que se trate.

1.2. MOMENTOS CONTABLES DEL GASTO

El procedimiento ordinario de ejecución del gasto público en el país se muestra en la siguiente ilustración:

³³⁶ Decreto Ejecutivo N° 32988 del 31 de enero de 2006. Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 74 del 18 de abril de 2006.



La etapa de Solicitud consiste en la separación de los recursos presupuestarios para adquirir bienes y servicios o realizar otros gastos, de manera que se garantice el contenido presupuestario.

En el caso del Compromiso, se trata del encargo real de los recursos como resultado de una contratación efectuada con terceros para adquirir bienes o servicios, o de realizar gastos por otros conceptos. En esta etapa se representa la posible salida de recursos, condicionada a la prestación o no de los bienes y servicios contratados. Con-

lleva la identificación de la persona física o jurídica con la cual se establece la relación que da origen al compromiso, así como la especie y la cantidad de los bienes por recibir, o, en su defecto, el destino de los gastos sin contraprestación.

En el caso de la etapa del Devengo, esta consiste en el reconocimiento del gasto por la recepción a conformidad, por parte del órgano respectivo, de cualquier clase de bien y servicios contratados o consumidos, durante el ejercicio económico, independientemente de cuándo se efectúe el pago de la obligación.

Todo este proceso de gestión y programación financiera del gasto público las entidades lo realizan con el apoyo de un sistema informático que se concibió en el artículo 125 de la Ley N° 8131, el cual se denominó: Sistema Integrado de Gestión de Administración Financiera (SIGAF), producto de la cual se registran cada una de las transacciones entre las diferentes dependencias. El SIGAF es un sistema que apoya la gestión administrativa y financiera de cada uno de los Ministerios.

Toda la gestión del gasto se realiza considerando los Subsistemas que comprenden el Sistema de Administración Financiera de la República (SAF). En la siguiente ilustración se muestran los Subsistemas mencionados, los cuales fueron definidos en el artículo 29 de la Ley N° 8131.

Además, dicha Ley previó la creación del Sistema de Administración de Bienes y Contratación Administrativa (cuyo órgano rector es la Dirección General de Administración de Bienes y Contratación Administrativa -DGABCA-), al cual lo concibió como un sistema complementario de la Administración Financiera.

Para gestionar la programación financiera del gasto público las instituciones de previo deben realizar una calendarización que se realiza en conjunto con la DGPN y en coordinación con la Tesorería Nacional (TN) que es quien realiza los pagos. Conforme las necesidades de recursos, y acorde con dicha programación financiera, las entidades van obteniendo los recursos para gestionar los gastos.

También en el artículo 56 del Reglamento a la Ley N° 8131 se determinó que existen los siguientes tipos de documentos de ejecución presupuestaria, los cuales son definidos por la DGPN:

- a) Solicitud de pedido: se utiliza para realizar una separación presupuestaria de fondos, permitiéndole al órgano ejecutor el desarrollo de procesos de contratación administrativa. Para efectos de la contabilidad presupuestaria, afecta el Solicitado.
- b) Pedido: se utiliza para comprometer el pago con los proveedores de mercancías o servicios. Para efectos de la contabilidad presupuestaria, afecta el Comprometido.
- c) Reserva de Recursos: permite separar fondos presupuestarios para la adquisición de bienes o servicios, o para el pago de obligaciones con terceros que no

- requieren formalizarse mediante un proceso de contratación administrativa. Para efectos de la contabilidad presupuestaria, afecta el Comprometido.
- d) Factura: permite registrar la obligación de pago a un tercero por parte del Gobierno, por concepto de contraprestación de bienes, servicios u otras obligaciones. Así como, para el registro de giro de recursos correspondientes a subvenciones, transferencias y gastos por servicios personales. Para efectos de la contabilidad presupuestaria afecta el Devengado.
 - e) Pagos: Se utiliza para registrar la ejecución del pago. Para efectos de la contabilidad presupuestaria, afecta el Pagado.
 - f) Traslado de Recursos: se utiliza para realizar ajustes contables a las partidas de presupuesto mediante Notas de Cargo y Notas de Abono que serán emitidos y registrados en el SIGAF.

Las Notas de Cargo, además de los ajustes contables, se utilizan para registrar los pagos por concepto de servicio de la deuda pública y transferencias de ejecución particular, como es el caso de los Certificados de Abono Tributario y los Certificados de Abono Forestal, previa existencia de la Reserva de Recursos respectiva. Para efectos de la contabilidad presupuestaria afecta el Devengado y el Pagado.

Así también en el artículo 57 de ese Reglamento se determinó que el control de la ejecución presupuestaria tiene como objetivo verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y técnicas que regulan la gestión presupuestaria. Este control es ejercido por medio de la Unidad Financiera del órgano de la Administración Central respectivo.

Cuando el trámite de ejecución del gasto solicitado por el responsable de un programa, subprograma o proyecto, contravenga alguna de las disposiciones indicadas, en forma escrita, el jefe de esa Unidad deberá comunicarlo al responsable del nivel programático respectivo las razones técnicas que lo asisten para rechazar la ejecución del gasto solicitado.

Sin perjuicio de la superior competencia de la Contraloría General de la República (CGR), la DGPN debe dar seguimiento y verificar que los resultados del control de la ejecución presupuestaria en los órganos de la Administración Central, con el fin de garantizar que se ajuste a la aplicación de normas, lineamientos, directrices y otras disposiciones que la regulan, de acuerdo con los principios de centralización normativa y desconcentración operativa.

De acuerdo con el artículo 52 del Reglamento a la Ley N° 8131, la ejecución presupuestaria se debe desarrollar de conformidad con los fundamentos que rigen la centralización normativa y desconcentración operativa de la ejecución presupuestaria del Gobierno Central, de manera que corresponde a la DGPN emitir la normativa técnica que orientará la ejecución del presupuesto, así como velar por su cumplimiento y

competente a las Unidades Financieras, cumplir las disposiciones normativas y técnicas establecidas.

Adicionalmente, en la Ley de Presupuesto de cada año se incluyen aquellas normas presupuestarias que se consideren necesarias para lograr la adecuada ejecución de las asignaciones de recursos y la atención de situaciones especiales.

Además, en el artículo 2º del citado Reglamento se definieron los conceptos de centralización normativa y desconcentración operativa en los siguientes términos:

Centralización normativa: Atribución que tienen los órganos rectores de los subsistemas del Sistema de Administración Financiera del Sector Público y el Sistema Complementario de Administración de Bienes y Contratación Administrativa, para definir el conjunto de los principios, técnicas, métodos y procedimientos empleados en el proceso a su cargo.

Desconcentración operativa: Atribución de competencia al órgano que ejecuta un determinado proceso, para adoptar decisiones administrativas y operativas con el propósito de alcanzar objetivos que le son propios, con apego al marco normativo establecido por el órgano competente.

2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS

El procedimiento de pago de las obligaciones públicas se realiza según un proceso de calendarización trimestral que se tiene establecido. En este proceso de pago de las obligaciones de los entes es clave la función que realiza la Tesorería Nacional (TN), en su calidad de órgano rector del Subsistema de Tesorería y en coordinación con la DGPN, en su calidad de rector del Subsistema de Presupuesto.

Según lo establece el artículo 185, capítulo III de la Constitución Política de Costa Rica, la Tesorería Nacional es el centro de operaciones de todas las oficinas de rentas nacionales; y es el único organismo que tiene facultad legal para pagar a nombre del Estado y recibir las cantidades que a títulos de rentas o por cualquier otro motivo, deban ingresar a las arcas nacionales.

De igual forma, según lo establece el artículo 58 de la Ley N° 8131, el Subsistema de Tesorería se encarga del seguimiento y control de los recursos financieros del tesoro público y de los pagos de las obligaciones contraídas de conformidad con la Ley de presupuesto, así como la administración y custodia de los fondos públicos generados.

En esa línea, en el artículo 59 de la citada Ley N° 8131 se establecen como objetivos del Subsistema de Tesorería los siguientes:

- a) Mantener al menor costo posible la liquidez necesaria, para cumplir oportunamente los compromisos financieros de la ejecución del Presupuesto de la República.

- b) Propiciar la recaudación adecuada de los ingresos correspondientes al tesoro público.
- c) Realizar, de manera eficiente y eficaz, los pagos que correspondan.
- d) Administrar la liquidez del Gobierno de la República en procura del mayor beneficio de las finanzas públicas.
- e) Mantener al día el servicio de la deuda pública.

Por su parte, en el artículo 60 se establece que el órgano rector del Subsistema de Tesorería lo constituye la Tesorería Nacional, para lo cual en el artículo 61 de esta misma normativa se le establecen las siguientes atribuciones:

- a) Elaborar, con la Dirección de Presupuesto Nacional, la programación financiera de la ejecución del presupuesto nacional.
- b) Preparar el flujo de fondos y administrar el sistema de caja única establecido en el artículo 65 de esta Ley, efectuar las estimaciones y proyecciones presupuestarias del servicio de la deuda del tesoro y darles seguimiento.
- c) Procurar el rendimiento óptimo de los recursos financieros del tesoro público.
- d) Emitir letras del tesoro, de conformidad con el artículo 75 de esta Ley.
- e) Custodiar los títulos y valores del Gobierno de la República o de terceros que se pongan a su cargo; para esto, podrá contratar entidades especializadas en prestar estos servicios, de conformidad con la Ley de Contratación Administrativa y la reglamentación que se emita sobre este particular.
- f) Velar por la percepción adecuada de las rentas recibidas por los cajeros auxiliares autorizados para tal efecto.
- g) Establecer, en coordinación con la CGR, los requerimientos de información y procedimientos que deberán atender las entidades públicas y privadas para recibir transferencias de recursos de la Administración Central, para asegurarse de que se realicen de acuerdo con la ley y los reglamentos.
- h) Autorizar el uso de cajas chicas en las dependencias de la Administración Central para gastos menores, conforme a la reglamentación que se dictará para el efecto.
- i) Proponer su propia organización, la cual se determinará y regulará mediante reglamento.
- j) Definir los procedimientos de emisión, colocación y redención de la deuda interna del Gobierno de la República.

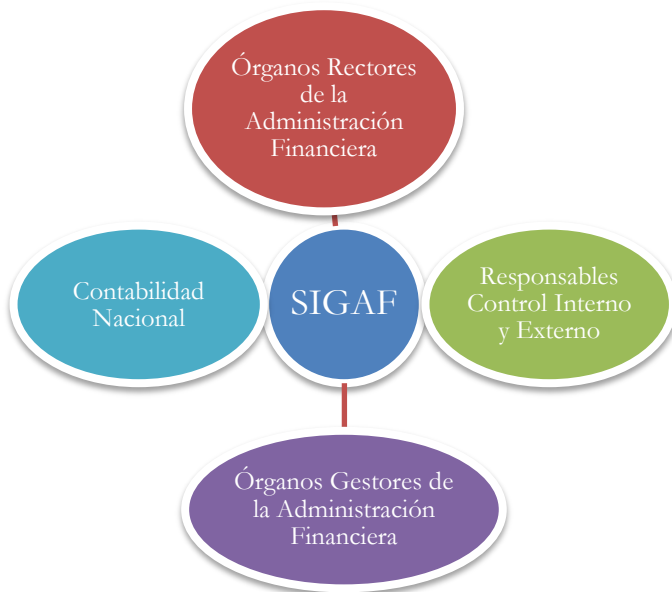
Además, en el artículo 62 de la mencionada Ley N° 8131 se establece que en la administración de los recursos las funciones de cajero del Estado son confiadas al Banco Central de Costa Rica (BCCR), que tendrá el carácter de cajero general. En

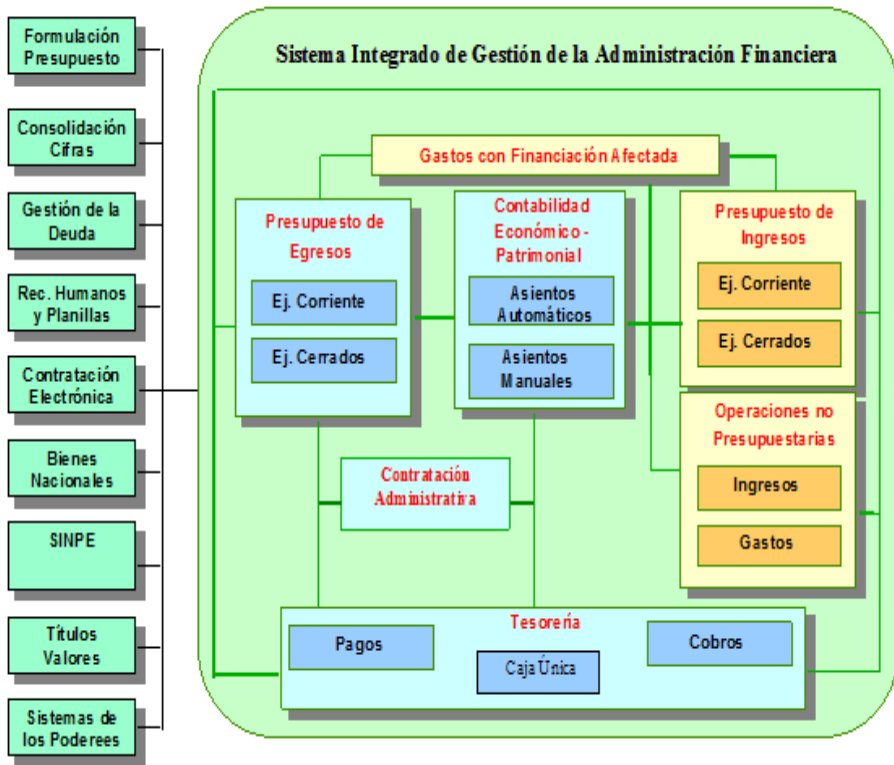
cuanto realice esas funciones, se considerará como auxiliar de la Tesorería Nacional; queda sujeto a sus disposiciones y no podrá disponer de los fondos del Gobierno, ni pagar suma alguna con cargo a ellos, si no es mediante la orden de pago respectiva.

De acuerdo con el artículo 100 del Reglamento a la Ley N° 8131.-Cuota de pago, la Tesorería Nacional asignará semanalmente a los ministerios y al Tribunal Supremo de Elecciones las cuotas de pago a acreedores. Con base en dichas cuotas, estos órganos deberán realizar una propuesta de pago de sus obligaciones pendientes e informará a la Tesorería para que proceda a su pago.

De igual forma, en el artículo 101 del citado Reglamento.-Aprobación-, se determinó que para el pago de proveedores, alquileres, becas, transferencias y gastos en general, deberá existir la respectiva aprobación electrónica en el Sistema Integrado de Información de la Administración Financiera, por parte de los responsables de los procesos financieros.

El proceso de registro de los gastos en el SIGAF se lleva a cabo según las siguientes secuencias. Este sistema se basa en el principio de Administración Financiera que establece la desconcentración operativa y la centralización normativa.





Fuente: Elaboración propia con base en el Ministerio de Hacienda.

3 PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

El procedimiento especial más significativo de ejecución de gasto público en el país, lo constituyen las Cajas Chicas, cuyo funcionamiento está reglamentado por parte de la Tesorería Nacional.

Al respecto, en el citado artículo 61 inciso h) de la Ley N° 8131, se estableció como función de la Tesorería Nacional autorizar el uso de cajas chicas en las dependencias de la Administración Central para que éstas sufraguen gastos menores.

En el artículo 2° del Reglamento a la Ley N° 8131, se definió el concepto de Caja chica como un fondo de recursos autorizado por la Tesorería Nacional, que permite a los órganos de la Administración Central y sus dependencias, afrontar gastos menores, indispensables y urgentes, cuya ejecución es de carácter excepcional.

La Tesorería Nacional emitió el Decreto Ejecutivo N° 32874 del 10 de noviembre de 2005, denominado: “Reglamento General del Fondo Cajas Chicas,³³⁷” en el cual se establecieron las disposiciones generales que regulan la asignación, operación y control de los fondos fijos de caja chica de las instituciones gubernamentales.

En dicho Reglamento se definió el Fondo Fijo de Caja Chica como los anticipos de recursos que concede la Tesorería Nacional a las instituciones públicas para realizar gastos menores, atendiendo a situaciones no previsibles oportunamente y para adquirir bienes y servicios de carácter indispensable y urgente, según las partidas, grupos y subpartidas presupuestarias autorizadas.

Se trata de un procedimiento de excepción, limitado a la atención de gastos menores indispensables y urgentes, según el criterio justificado de la administración de cada institución, considerando gastos menores aquellos que no excedan el monto máximo fijado por la Tesorería Nacional.

Entre los gastos menores se consideran los viáticos, tanto al interior como al exterior del país y los gastos de representación. Las Proveedurías institucionales deben organizarse y planificar adecuadamente las compras de materiales y suministros que su institución necesite, con el fin de utilizar lo menos posible el Fondo de Caja Chica autorizado.

El monto autorizado de caja chica es variable, por lo que cada dependencia debe presentar a la Tesorería Nacional su propuesta de monto de caja chica, de acuerdo con la estimación de los gastos menores a atender mediante esta modalidad. Corresponde a la Tesorería Nacional analizar la propuesta presentada y establecer finalmente el monto del mencionado fondo, tomando en consideración el presupuesto autorizado a la institución, el límite de gasto establecido, así como la estructura organizacional y funcional de la entidad.

También en dicho Reglamento se establece que el responsable del fondo Fijo de Caja chica es el Jefe de la Unidad Financiera, el cual tiene como funciones controlar, comprar, pagar y solicitar la apertura de cajas auxiliares cuando correspondan, y crear y mantener actualizado el registro de firmas autorizadas para operar la cuenta corriente correspondiente.

En esta misma línea, en el artículo 23 del Reglamento a la Ley N° 8131 se estableció que es responsabilidad de las Unidades Financieras de cada institución, el adecuado y oportuno cumplimiento de todas las etapas relacionadas con la gestión de los recursos financieros del órgano del que forman parte, y en el inciso g) le estableció a dichas Unidades Financieras la función de administrar la caja chica que hubiere autorizado la Tesorería Nacional.

³³⁷ Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 22 del 31 de enero de 2006.

También en el artículo 12 del citado Reglamento de Caja Chica, se da la posibilidad de que las instituciones públicas subdividan cajas auxiliares, las cuales operan como fondos fijos. La creación de estas cajas auxiliares es definida en atención a las necesidades de cada programa o subprograma administrativo, previa autorización de la Tesorería Nacional.

La determinación del monto a asignar y el número de cajas auxiliares con cuenta bancaria la realiza el respectivo responsable en coordinación con el máximo jerarca, previa autorización de la Tesorería Nacional y el límite de gasto para las cajas auxiliares con cuenta bancaria se determina por el responsable del Fondo Fijo-Caja Chica.

En el caso de cajas auxiliares en efectivo, el monto autorizado por el responsable es hasta por ₡150.000, colones (el equivalente a \$270 dólares aproximadamente)³³⁸ y el límite de gasto para las cajas auxiliares en efectivo es de un 15% del monto autorizado.

Sin embargo, la Tesorería Nacional puede autorizar cajas auxiliares en efectivo con montos superiores a ₡150.000 colones y en las que el correspondiente límite de gasto sea por un porcentaje más alto, en aquellos casos debidamente justificados por la Unidad Financiera respectiva.

Los responsables de la administración de las cajas auxiliares son las Jefaturas de la Unidad Administrativa de cada entidad. Estas Unidades deben comunicar a la Tesorería Nacional la ubicación, el nombre del responsable y el monto de las cajas auxiliares, con el fin de mantener actualizado los registros. La Tesorería Nacional tiene la potestad de solicitar el cierre de una o más cajas auxiliares de Caja Chica cuando lo estime necesario por razones de conveniencia, oportunidad o interés público.

El artículo 15 del citado Reglamento de cajas chicas establece que todas las transacciones de fondos de caja chica se realizan mediante transferencias electrónicas de fondos destinadas a las respectivas cuentas corrientes exclusivas para la caja chica que las instituciones deben abrir o bien mediante acreditación en una Cuenta de Caja Única.

Además, las partidas, grupos y subpartidas presupuestarias autorizadas para realizar gastos por Fondo Fijo-Caja Chica se tienen que establecer atendiendo el Clasificador por el Objeto del Gasto del Sector Público.

Para efectuar compras por medio del Fondo Fijo-Caja Chica las entidades deben utilizar formularios elaborados y aprobados por la Tesorería Nacional, entre los cuales están la solicitud pedido de compra por Fondo Fijo-Caja Chica y el pedido de compra por Fondo Fijo-Caja Chica.

Como requisitos para compras, pago de viáticos y transporte y gastos de representación sujetos a liquidación, las Unidades financieras deben considerar una serie de requisitos entre los cuales están:

³³⁸ Considerando un tipo de cambio del colón con respecto al dólar de ₡560 por USD.

En el caso de las compras se debe evaluar la necesidad y urgencia de realizar compras por Fondo Fijo-Caja Chica, que el bien o el servicio solicitado corresponda a las subpartidas presupuestadas y autorizadas para realizar erogaciones por caja chica, y seleccionar el proveedor de los bienes o servicios en procura del mayor beneficio institucional en cuanto a precio y calidad.

Para la compra de una mercancía o de un bien se debe presentar adjunto a la solicitud de pedido de compra, dos o tres cotizaciones en donde se evidencie que el responsable elija tomando en cuenta aspectos como precio y calidad. El funcionario encargado de realizar la gestión de compra es el responsable de entregar el pedido de compra por Fondo Fijo-Caja Chica al proveedor comercial y efectuar la rendición de cuentas ante la Unidad Financiera correspondiente.

Además, la Unidad Financiera debe verificar la veracidad de los datos consignados en los documentos, la correspondencia del importe y el límite de gasto; el disponible del contenido presupuestario y las autorizaciones correspondientes y esta Unidad debe efectuar en el Sistema Integrado de Gestión de la Administración Financiera (SIGAF) la retención del 2%, por concepto del impuesto sobre la renta., pero en razón de la inmunidad fiscal del Estado las compras que se realicen deben estar exentas del Impuesto General de Ventas, salvo algunas situaciones especiales.

Toda compra debe quedar respaldada por una reserva de recursos para caja chica, la factura comercial debidamente emitida por el proveedor respectivo, las facturas proformas, la solicitud de pedido de compra por caja chica, el pedido de compra, y la copia del cheque o copia del comprobante de pago si se ha usado una transferencia o cancelado en efectivo.

En el caso de gastos por concepto de viáticos el encargado del programa autorizado debe evaluar la necesidad y urgencia de realizar una gira, tanto al interior como al exterior del país, e informar el motivo de su aprobación formalmente al responsable del Fondo Fijo-Caja Chica.

En el caso de los adelantos de viáticos para gastos de viaje y transporte tanto al interior como al exterior del país, estos deben indicar claramente la fecha de inicio y fin de la gira, los lugares a visitar y el motivo del viaje que debe estar acorde con las funciones que el servidor realiza, utilizando los formularios establecidos por la Contraloría General de la República.

Además, el funcionario debe llenar la solicitud de adelanto de viáticos por Fondo Fijo-Caja Chica, la cual debe ser debidamente justificada, autorizada y firmada por la jefatura respectiva y presentar la solicitud adelanto de viáticos en la Unidad Financiera, solicitando la transferencia de fondos a la cuenta personal del funcionario asignado o efectuar esta transacción mediante cheque.

De previo a la autorización de los adelantos de viáticos y transportes al exterior del país, se debe contar con el debido Acuerdo de Viaje, firmado por el Presidente de la República y el Ministro del ramo respectivo.

También, la Unidad Financiera debe verificar que la gira se realizó de acuerdo con lo solicitado y que los viáticos correspondan con la hora de salida y la hora de llegada de la gira, de acuerdo con las tarifas establecidas en el Reglamento de Viáticos emitido por la Contraloría General de la República.

El funcionario que ha realizado una gira, debe presentar a la Unidad Financiera para la liquidación correspondiente dentro de los siete días hábiles posteriores al regreso de la gira, el sobrante que resulte de una liquidación, el cual debe ser depositado por el funcionario preferiblemente mediante depósito en la cuenta bancaria de la Caja Chica de la Institución o entregado contra recibo al responsable en la Unidad Financiera.

El funcionario encargado debe revisar las liquidaciones de viáticos y debe verificar que dentro del formulario correspondiente no se incluyan facturas por otros servicios o bienes, tales como lavado de vehículo, cambios de aceite, arreglos de llantas, entre otros. En el caso de gastos por concepto de transporte y gastos de viaje al exterior del país, si el monto sobrepasa el límite establecido para gastos por caja chica, se requiera la autorización del responsable del Fondo Fijo-Caja Chica.

El Jefe de la Unidad Financiera debe rendir un informe mensual a la Tesorería Nacional de los viáticos y transporte autorizados tanto al interior como al exterior del país.

En relación con los gastos de representación, con cargo al Fondo Fijo-Caja Chica, se pueden realizar dichos pagos únicamente cuando los gastos se originen por la celebración de recepciones oficiales con carácter institucional y el citado Reglamento de caja chica establece que no se pueden realizar pagos con cargo al fondo fijo-caja chica por concepto de gastos de representación fijos, ni de gastos de representación sujetos a liquidación.

Además, en el artículo 27 del Reglamento de Caja chica se establece, en relación con el reintegro al fondo de caja chica que el responsable del fondo debe procurar una adecuada rotación del fondo a fin de que éste no se agote.

El monto mínimo estimado que debe mantenerse en el fondo para solicitar los reintegros es de un 10% del total asignado. Por esa razón, el responsable del fondo de caja chica debe tramitar con la diligencia y frecuencia debida, los reintegros de las sumas pagadas. En el caso de los reintegros de cajas auxiliares, los responsables de estas cajas deben presentar ante el responsable del Fondo Fijo-Caja Chica las facturas canceladas y el original del pedido de compra por fondo fijo.

Además, en el artículo 29 del citado Reglamento se establece que al responsable del Fondo Fijo-Caja Chica le corresponde establecer, evaluar y mantener un adecuado sistema de control del fondo autorizado, en concordancia con las sanas prácticas de control interno, por lo que el sistema de control interno de la administración del Fondo Fijo-Caja Chica debe garantizar la custodia y el buen uso de estos recursos y el

registro de datos necesarios para disponer de información confiable y oportuna, para lo cual el respectivo responsable debe disponer de un sistema de archivo.

También este Reglamento define que todos los fondos de dinero operan por medio del sistema de fondo fijo, lo que implica que el encargado del fondo tiene en todo momento la suma total asignada, representada por efectivo en caja o bancos y los documentos que respaldan las operaciones. Sin embargo, también este Reglamento da la posibilidad en el artículo 33 al responsable del Fondo Fijo-Caja Chica de que pueda realizar arquezos, los cuales consisten en revisiones y conciliaciones bancarias.

Además, el jerarca de la institución debe solicitar a la Auditoría Interna de su dependencia, incluir en el programa de trabajo de esa Dirección, como mínimo la realización de una auditoría anual al Fondo Fijo-Caja Chica autorizado, con el fin de evaluar la suficiencia y la efectividad de estos controles.

De igual forma, también la Tesorería Nacional está facultada para revisar, periódicamente y sin previo aviso, los montos parciales o totales de los fondos fijos de caja chica, e informar de los resultados al respectivo responsable y a las autoridades superiores de la institución y en caso de que la Tesorería Nacional detecte incumplimiento de las disposiciones contenidas en el Reglamento de cita, que hagan evidente un manejo irregular de los fondos autorizados para caja chica, será motivo suficiente para proceder a la suspensión temporal o definitiva, sin previo aviso, del fondo autorizado, sin perjuicio de las sanciones administrativas, civiles o penales correspondientes a los servidores responsables.

4. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

El artículo 39 del Reglamento a la Ley N° 8131-Presupuestación de los ingresos- establece que el Ministerio de Hacienda, considerando la programación macroeconómica, preparará, para su incorporación en el proyecto de Ley de Presupuesto de cada ejercicio, la estimación de los ingresos fiscales.

Para ello, según lo establecido en el artículo 41 del Reglamento a la Ley N° 8131-Clasificación de ingresos-, el presupuesto de ingresos se debe elaborar considerando su naturaleza económica, para lo cual se distingue entre ingresos corrientes, ingresos de capital y fuentes de financiamiento.

Todo el proceso de gestión de los ingresos se realiza atendiendo el principio de caja única del Estado, en el sentido de que todas las transacciones se realizan con base en los recursos que están depositados en el Fondo General del Gobierno.

El principio de gestión de caja única se establece en el artículo 66 de la Ley N° 8131. En dicho artículo se señala que todos los ingresos que perciba el Gobierno, cualquiera que sea la fuente, pasarán a formar parte de un fondo único a cargo de la Tesorería Nacional, para lo cual esta dependencia podrá dar apertura a una o varias cuentas en colones u otra moneda.

Además, en dicho artículo se establece que los recursos recaudados en virtud de leyes especiales que determinen su destino, se depositarán en cuentas abiertas por la Tesorería Nacional en el Banco Central de Costa Rica. Estos recursos financiarán total o parcialmente, según lo disponga la ley respectiva, el presupuesto de gastos del ente responsable de la ejecución del gasto. La Tesorería Nacional girará los recursos a los órganos y entes, de conformidad con sus necesidades financieras según se establezca en la programación presupuestaria anual.

En esa línea, en el artículo 2º del Reglamento a la Ley N° 8131 se definió el concepto de Caja única, estableciendo que se trata de un fondo común, administrado por la Tesorería Nacional, al que ingresan todos los recursos que perciba el Gobierno de la República, cualquiera que sea su fuente, y con cargo a los cuales se pagan las obligaciones que sus órganos o entes hayan contraído legalmente, o se transfieren los recursos para que éstos realicen los pagos que correspondan.

Además, el artículo 69 de la Ley N° 8131- Limitación a la emisión de pagos- es clara en el sentido de establecer que no podrán emitirse órdenes de pago si no existen fondos para hacerlas efectivas.

El artículo 95 del Reglamento a la Ley N° 8131-Medios de pago-, establece que la forma genérica de realizar pagos a través de caja única es la transferencia electrónica a las cuentas de los beneficiarios. Este medio se usará indistintamente para realizar pagos a favor de acreedores del Estado, sean personas jurídicas o físicas, beneficiarios de transferencias y entidades públicas o privadas beneficiarios de pagos por cualquier concepto.

Como parte del engranaje normativo del país, los ingresos del Gobierno Central a presupuestar deben estar de previo certificados por la Contraloría General de la República (CGR), en apego a lo establecido en los artículos 176, 179 y 180 de la Constitución Política, 38 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, y 4 de la Ley N° 6955 de 24 de febrero de 1984 (Ley para el Equilibrio Financiero del Sector Público).

En este proceso de certificación un equipo técnico de la Contraloría General realiza las estimaciones de cada una de las rentas corrientes y de capital, y se coordina con el equipo técnico de la Dirección General de Presupuesto Nacional, producto de este trabajo la CGR emite una certificación de efectividad fiscal, que la Dirección de Presupuesto Nacional incorpora en el Proyecto de Ley de Presupuesto de la República del ejercicio económico siguiente.

5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

La programación financiera del gasto se realiza mediante una calendarización trimestral que debe realizar cada institución pública en coordinación con la Dirección General de Presupuesto Nacional y la Tesorería Nacional.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 22 del Reglamento a la Ley N° 8131, en cada órgano componente de la Administración Central, existirá una Unidad Financiera encargada de la administración financiera, que dependerá administrativamente de la jerarquía formal del órgano de que se trate, y técnicamente del Ministerio de Hacienda.

Además, en el artículo 23 del citado Reglamento, se le establece a las Unidades Financieras de cada institución pública la responsabilidad del adecuado y oportuno cumplimiento de todas las etapas relacionadas con la gestión de los recursos financieros del órgano del que forman parte, las cuales como ya se mencionó son la programación, formulación, ejecución, control y evaluación presupuestaria.

Para lo anterior, estas Unidades Financieras deben realizar una serie de funciones, entre las cuales resulta oportuno resaltar las siguientes:

- a) Vigilar que la actividad presupuestaria del órgano esté acorde con el ordenamiento jurídico y la normativa técnica impartida por la Dirección General de Presupuesto Nacional.
- b) Coordinar y consolidar el anteproyecto de presupuesto del órgano, atendiendo la normativa técnica establecida por la Dirección General de Presupuesto Nacional, así como los lineamientos y directrices, generales y específicos, emitidos por la Autoridad Presupuestaria. El anteproyecto debe ser presentado al jerarca del órgano de que se trate para su aprobación y posterior trámite ante la Dirección General de Presupuesto Nacional.
- c) Coordinar, consolidar y presentar al jerarca del órgano de que se trate, la programación financiera de la ejecución del presupuesto del órgano y velar por el cumplimiento de la programación definitiva, una vez autorizada por el jerarca y aprobada por la Dirección General de Presupuesto Nacional.
- d) Efectuar el registro electrónico de las operaciones contables que se realizan durante el proceso de ejecución presupuestaria del órgano al cual pertenece, en el Sistema Integrado de Gestión de la Administración Financiera (SIGAF).
- e) Ejercer el control jurídico, contable y técnico de los documentos propios de su competencia, de conformidad con los Manuales de Procedimientos del Sistema Integrado de la Gestión de la Administración Financiera y la normativa legal vigente.
- f) Mantener y custodiar un archivo de los documentos que respaldan las operaciones contables que se realizan durante el proceso de ejecución presupuestaria, de conformidad con los Manuales de Procedimientos del Sistema Integrado de Gestión de la Administración Financiera y la normativa legal vigente.
- g) Administrar la caja chica que hubiere autorizado la Tesorería Nacional, de conformidad con las disposiciones que se establezcan para tal efecto.

- h) Proponer a la Tesorería Nacional los pagos que correspondan por los bienes o servicios adquiridos por el órgano, de conformidad con las regulaciones que al efecto ésta defina, entre otras.

En esa línea, el artículo 65 del Reglamento a la Ley N° 8131 estableció que la programación financiera de la ejecución presupuestaria del Gobierno de la República debe cumplir con un procedimiento de calendarización, en el cual a más tardar el 15 de diciembre del año anterior, se presentará a la Dirección General de Presupuesto Nacional, la propuesta de ejecución del presupuesto del siguiente período, ajustada a las sumas aprobadas en la respectiva Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el año siguiente.

Para ello, la Dirección General de Presupuesto Nacional debe comunicar oportunamente, los lineamientos, procedimientos y los criterios metodológicos y técnicos que deberán emplearse para realizar y comunicar la programación de la ejecución presupuestaria.

Con base en las propuestas de programación que presenten los órganos de la Administración Central, la Dirección General de Presupuesto Nacional procede a realizar una consolidación preliminar de la ejecución, que servirá para determinar, en coordinación con la Tesorería Nacional, las cuotas periódicas máximas por las que la Administración Central podrá comprometerse al pago de sus obligaciones.

Durante el período de ejecución del presupuesto, la Dirección General de Presupuesto Nacional, en coordinación con la Tesorería Nacional, debe realizar los ajustes que sean necesarios en la programación consolidada de la ejecución presupuestaria, de tal forma que se garantice la relación de equilibrio entre los ingresos efectivos y los gastos autorizados en el presupuesto.

Además, la Dirección General de Presupuesto Nacional en coordinación con la Tesorería Nacional debe establecer las cuotas de presupuesto, con base en la programación de la ejecución presupuestaria presentada por las entidades del Gobierno de la República.

Estas cuotas se asignan en forma global, por título presupuestario y le corresponde a la institución competente desglosarla y asignarla a las subpartidas presupuestarias que de acuerdo con su programación deba ejecutar para cumplir con sus metas y objetivos.

La Dirección General de Presupuesto Nacional debe definir y comunicar mediante lineamiento técnico, la periodicidad en la fijación de las cuotas de presupuesto.

Estas cuotas se caracterizan por no ser acumulativas; sin embargo los remanentes no utilizados de las mismas pueden ser reprogramadas en las cuotas siguientes. La reprogramación, así como toda solicitud de ampliación a las mismas, debe ser solicitada a la Dirección General de Presupuesto Nacional, de conformidad con los criterios técnicos establecidos por ésta.

6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA

6.1. PRINCIPIOS GENERALES

Los principios generales del Subsistema de Contabilidad Pública están definidos en la ya citada Ley N° 8131 de Administración Financiera y Presupuestos Públicos. Así, en el artículo 29 de esta Ley se establece al Subsistema de Contabilidad como parte del Sistema de Administración Financiera de la República (SAF).

La Dirección General de Contabilidad Nacional (DGCN) ejerce la rectoría del Subsistema de Contabilidad, con el objetivo de emitir estados financieros e información financiera oportuna y confiable que sirva de insumo para la toma de decisiones de las autoridades públicas y la ciudadanía.

En cuanto al establecimiento de sistemas de contabilidad de los entes y órganos del sector público, el artículo 15 de la citada Ley N° 8131, establece que tal sistema debe estar basado en principios y normas de contabilidad pública generalmente aceptados.

Adicionalmente, el Título VIII de ese cuerpo legal, establece en el artículo 93, que el órgano rector del sistema contable, es la Dirección General de Contabilidad Nacional (DGCN) y el numeral 94 obliga a todos los entes comprendidos en el artículo 1°, dentro de los cuales se tiene a las municipalidades, a proporcionar la información que en materia de su competencia solicite dicha Dirección.

6.2. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA

El proceso de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) en el país fue obligatorio a partir de la promulgación del Decreto Ejecutivo N° 34918-H del 09 de diciembre de 2008 denominado: “Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), en el Ámbito Costarricense”. Con la implementación de las NICSP se busca que en el país se puedan desarrollar normas de contabilidad de alta calidad para ser utilizadas por las entidades de sector público costarricense en la preparación de los estados financieros.

En el artículo 1° de dicho decreto se estableció la adopción e implementación de las NICSP en el ámbito de las Instituciones del Sector Público Costarricense, con salvedad de las Empresas Públicas y las instituciones bancarias, a las que por su naturaleza y por recomendación de las NICSP les son aplicables las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Además, en el artículo 4 se determinó que todos aquellos temas no abordados en las NICSP, serán regulados por la Contabilidad Nacional en su condición de Órgano Rector del Subsistema, mediante la emisión de directrices o criterios según esta dependencia considere.

No obstante lo anterior, el proceso de implementación de las NICSP en el país ha sido lento, pues a pesar de que en el artículo 7 del citado decreto 34918-H se estableció que las instituciones debían continuar realizando los cambios necesarios en sus sistemas contables y en los sistemas informáticos de soporte a los procesos contables, con el fin de que a partir de enero de 2017³³⁹ pudieran ser implementadas en el país, la realidad es que a la fecha no ha sido posible implementarlas, razón por la cual se requiere de todo el apoyo y la voluntad política, pues algunas normas tienen su particular complejidad y para su aplicación se requiere de un mayor compromiso.

6.3. COMPETENCIAS EN MATERIA CONTABLE PÚBLICA

En calidad de órgano rector del Subsistema de Contabilidad Pública, la Contabilidad Nacional del Ministerio de Hacienda tiene como parte de sus competencias, las funciones y deberes que le establece el artículo 93 de la ya mencionada Ley N° 8131.

Entre dichas funciones están la de proponer al Ministro de Hacienda para su aprobación, los principios y las normas generales que regirán el Subsistema de Contabilidad Pública, establecer procedimientos contables que respondan a normas y principios de aceptación general en el ámbito gubernamental, asesorar técnicamente a todas las entidades del sector público nacional en materia contable, llevar actualizada la contabilidad de la Administración Central, mantener registros destinados a centralizar y consolidar los movimientos contables, preparar cada año el informe correspondiente a la liquidación del presupuesto y el estado de situación del tesoro público y del patrimonio fiscal, entre otras.

Además, de acuerdo con lo establecido en el artículo 95 de la Ley N° 8131, la Contabilidad Nacional debe realizar los Estados financieros consolidados del sector público costarricense, y para ello en el artículo 96 se establecen los informes contables básicos a saber: a) La liquidación de la ejecución del presupuesto, b) El estado de la deuda pública, c) Los estados financieros de la Administración Central y consolidados del sector público y d) el análisis de la gestión financiera consolidada del sector público. Estos informes la Contabilidad Nacional los debe presentar al Ministro de Hacienda a más tardar el último día de febrero de cada año, referidos al 31 de diciembre del año inmediato anterior.

Según lo establece el artículo 124 del Reglamento a la Ley N° 8131 (Decreto Ejecutivo 32988 del 31/01/2006 y sus reformas) los Estados Consolidados del Sector Público deberán utilizar el método contable del devengado, es decir, las transacciones serán reconocidas cuando ocurran y se reciban a conformidad, y no únicamente cuando se efectúe su cobro o su pago en efectivo. Dentro de los primeros quince días del mes de febrero de cada período, las entidades del Sector Público deberán entregar a la Contabilidad Nacional, los estados financieros de su gestión anterior, con el propósito de generar los estados financieros agregados del Sector Público.

³³⁹ Así reformado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 39665 del 8 de marzo del 2016.

Los estados financieros que deberán entregarse del período, así como la revelación de otros rubros en dichos estados financieros, o en notas explicativas si lo consideran apropiado a sus propias circunstancias, son los siguientes: Balance General Clasificado en Corriente y no Corriente, Estado de Resultados (Ganancias y Pérdidas), según clasificación por naturaleza, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujo de Efectivo.

Además, según lo establece el artículo 128 del Reglamento a la Ley N° 8131-Contabilidad presupuestaria-, se establecen los siguientes tipos de registro: a) Presupuesto inicial: registra las asignaciones presupuestarias autorizadas inicialmente en la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, para el ejercicio económico vigente, b) Presupuesto actual: registra las asignaciones presupuestarias considerando las modificaciones presupuestarias aprobadas durante el ejercicio económico, c) Solicitado: registra la separación de los recursos presupuestarios para adquirir bienes y servicios, de manera que se garantice el contenido presupuestario para ese efecto, d) Comprometido: registra el compromiso real de los recursos como resultado de una contratación efectuada con terceros para adquirir bienes o servicios, e) Devengado: registra el reconocimiento del gasto por la recepción a conformidad, por parte del órgano respectivo, durante el ejercicio económico, independientemente de cuando se efectúe el pago de la obligación, f) Pagado: Registra la cancelación de los montos que han sido ordenados para cancelar a un acreedor del Estado o beneficiario de una transferencia, g) Disponible presupuestario: Refleja el monto del presupuesto actual no afectado por operaciones presupuestarias y h) Disponible de cuota: Refleja el monto de la cuota de presupuesto asignado, no afectado por operaciones presupuestarias.

Tema 3

CONTROL DEL GASTO PÚBLICO

SUMARIO

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL. 1.1. Concepto de control. 1.2. Tipos de control. 2. EL CONTROL PARLAMENTARIO. 3. EL CONTROL EXTERNO. 4. EL CONTROL INTERNO. 4.1. Instituciones, objetivos y modalidades. 5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS. 6. TRANSPARENCIA PRESUPUESTARIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS.

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL

1.1. CONCEPTO DE CONTROL

El gasto público es un elemento clave dentro del manejo macroeconómico de un país pues dependiendo del nivel de gasto que realice el Estado, así será el efecto que se tenga en la economía. Dependiendo de su nivel, así serán los resultados en variables económicas y sociales claves como la inversión, el empleo y los niveles de ahorro. El gasto público también es un elemento que incide en la política impositiva de un país y también en el déficit fiscal, fenómeno común en la mayoría de países.

Actualmente se aboga por un gasto público eficiente y de calidad, de forma tal que se puedan obtener mejores resultados con un mínimo incremento de los recursos públicos, los cuales ya de por sí son escasos. Uno de los requisitos para lograr dicha eficiencia, es la adecuada priorización de gasto que el Gobierno realice, lo cual implica un grado de planificación y de coordinación institucional mayor al actual.

Por la importancia que reviste el gasto público, es ineludible que este sea sometido a controles. De acuerdo con lo establecido en el artículo 17 de la Ley N° 8131- Sistemas de control-, para propiciar el uso adecuado de los recursos financieros del sector público, este debe contar con sistemas de control interno y externo.

En el artículo 18 de la citada Ley -Responsabilidades de control- se estableció que el control interno es responsabilidad de la máxima autoridad de cada dependencia y que el control externo corresponde a la Contraloría General de la República (CGR), de acuerdo con su Ley Orgánica y demás disposiciones constitucionales.

Además, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley General de Control Interno (LGCI) el sistema de control interno se define como la serie de acciones ejecutadas por la administración activa, diseñadas para proporcionar seguridad en la consecución de los siguientes objetivos: proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal, exigir confiabilidad y oportunidad de la información, garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones y cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.

En la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (LOCGR)³⁴⁰ se establece que el control externo está a cargo de la CGR, en su calidad de órgano constitucional fundamental del Estado, auxiliar de la Asamblea Legislativa en el control superior de la Hacienda Pública y rector del sistema de fiscalización superior. En el ejercicio de sus funciones la CGR goza de independencia funcional y administrativa respecto de cualquier Poder en su accionar.

1.2. TIPOS DE CONTROL

Los tipos de control que se aplican en el país son el control interno, el control externo y el control parlamentario, los cuales se detallan seguidamente.

2. EL CONTROL PARLAMENTARIO

El control parlamentario en Costa Rica está a cargo de la Asamblea Legislativa (AL). A lo interno de la Asamblea se han establecido Comisiones integradas por grupos de Diputados, las cuales analizan diversas temáticas, e inclusive hasta pueden llamar a cuentas a los funcionarios públicos implicados en alguna controversia o discusión.

La Asamblea Legislativa en Costa Rica está llamada a ser la encargada de velar por el control político del sistema presupuestario y de la planificación del país. Las principales comisiones Legislativas de carácter económico son:

- La Comisión permanente de asuntos económicos,
- La Comisión permanente de asuntos hacendarios y
- La Comisión permanente especial para el control del ingreso y gasto público.

La Asamblea nombra las comisiones permanentes con potestad legislativa plena, de manera que su composición refleje, proporcionalmente, el número de diputados de los partidos políticos que la componen, conforme al artículo 124 constitucional. Ningún diputado puede ser miembro de más de una de estas Comisiones. La Comisión permanente especial de ingreso y gasto público, se crea eventualmente para resolver un asunto concreto relacionado con un proyecto de ley, análisis o investigación y tienen un plazo determinado para el cumplimiento del objetivo encomendado.

³⁴⁰ Ley N° 7428 del 07/09/1994. Publicada en la Gaceta N° 210 del 04/11/1994 y sus reformas.

El artículo 90 del Reglamento de la Asamblea Legislativa, describe las comisiones especiales, como las referidas en la Constitución Política, en su artículo 121, inciso 23, que faculta a la Asamblea Legislativa a nombrar comisiones de su seno, para que investiguen cualquier asunto que la Asamblea les encomiende y rindan el correspondiente informe.

Estas comisiones, según el mandato constitucional, tienen libre acceso a todas las dependencias oficiales para realizar las investigaciones y recabar los datos que juzgue necesarios. Podrán, asimismo, recibir toda clase de pruebas y hacer comparecer ante sí a cualquier persona, con el objeto de interrogarla.

En la Asamblea Legislativa, existen dos instancias separadas a cargo de velar por el uso eficiente y eficaz de los recursos públicos: La Comisión de asuntos hacendarios que se encarga de dictaminar los presupuestos de la República y la tramitación de proyectos de ley que incidan en la Hacienda Pública (Reformas fiscales, préstamos internacionales, pensiones a cargo del presupuesto nacional, etc.) y la Comisión permanente especial para el control del ingreso y gasto público que se encarga de la liquidación del presupuesto ordinario y de los extraordinarios de la República, y la fiscalización permanente de la Hacienda Pública. Como cuerpo técnico existe el Departamento de Análisis Presupuestario dentro de la estructura de la Asamblea Legislativa, el que brinda asesoría técnica a las Comisiones.

En una sociedad democrática el ejercicio de la soberanía reside en el pueblo, que la traslada a sus representantes en el aparato Gubernamental. Los propios ciudadanos se encargan de financiar el funcionamiento de dicho aparato, para lo cual aportan recursos de cuya administración encargan a quienes ejercen el Poder, en tal condición estos últimos son responsables de satisfacer aquellas necesidades que la sociedad ha decidido cubrir por ese medio y de rendir cuentas por su gestión y por la forma como han utilizado esos recursos de manera transparente.

3. EL CONTROL EXTERNO

El control externo es aquel que se ejerce por un órgano que no pertenece a la entidad controlada. En un Estado democrático como el costarricense es muy importante la existencia de un órgano de control externo, porque coadyuva en la fiscalización de las operaciones financieras y demás actividades de las entidades sometidas a su control. El control externo de la actividad financiera en Costa Rica está a cargo de la Contraloría General de la República (CGR).

De acuerdo con el artículo 183 de la Constitución Política, la CGR es un órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la Hacienda Pública costarricense y que tiene absoluta independencia funcional y administrativa en el desempeño de sus labores. La Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (No. 7428), en los artículos 1 y 2 también reitera sobre esta función de control externo.

Además, en el artículo 184 de la citada Constitución Política se establecieron los deberes y atribuciones de la CGR, entre las cuales están: 1) Fiscalizar la ejecución y liquidación de los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República; 2) Examinar, aprobar o improbar los presupuestos de las Municipalidades e instituciones autónomas, y fiscalizar su ejecución y liquidación; 3) Enviar anualmente a la Asamblea Legislativa, en su primera sesión ordinaria, una memoria del movimiento correspondiente al año económico anterior, con detalle de las labores del Contralor y exposición de las opiniones y sugerencias que éste considere necesarias para el mejor manejo de los fondos públicos; 4) Examinar, glosar y fenecer las cuentas de las instituciones del Estado y de los funcionarios públicos; además de otras funciones que la misma Constitución o las leyes le asignen.

La CGR de Costa Rica está integrada a la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI por sus siglas en inglés). La INTOSAI es un organismo autónomo, independiente y apolítico, creado desde hace ya más de 50 años (fundada en 1953). De acuerdo con el lema de la INTOSAI, *Experientia mutua omnibus prodest* el intercambio de experiencias entre los miembros de la INTOSAI y los consiguientes descubrimientos y perspectivas constituyen una garantía para que la fiscalización pública avance continuamente hacia nuevas metas.

La independencia orgánica de las Entidades de fiscalización Superior es un concepto que implica muchos retos, pues implica independencia para cumplir los objetivos trazados en su plan de auditoría e independencia respecto de los entes sujetos a su fiscalización.

En esa línea, la Declaración de Lima señala expresamente que: “Las Entidades Fiscalizadoras Superiores solo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y si se hallan protegidas contra influencias externas”. Esta independencia no puede ser absoluta, por cuanto la mayoría de EFS forman parte del Estado y están sujetos a la constitución y demás ordenamiento jurídico. Según dicha Declaración, tres son los factores que determinan la independencia: organizativa, funcional y financiera.

La independencia funcional está establecida en el artículo 183 de la Constitución Política, al establecer que la CGR es un órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa y que goza de absoluta independencia funcional y administrativa en el desempeño de sus funciones.

En el caso de la independencia financiera, tanto la Declaración de Lima de 1977 como la Declaración de México de 2007, surgidas en la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), han incorporado como parte de los principios que deben regir el adecuado funcionamiento de las EFS a nivel internacional, el tema relacionado con la independencia, que incluye la autonomía financiera.

A pesar de ser considerado por la INTOSAI como un pilar fundamental de la independencia de toda EFS, en Costa Rica en esta materia aún quedan esfuerzos por

realizar. La pretensión con este pilar es que la actividad fiscalizadora se encuentre libre de presiones por parte del Ejecutivo. Así por ejemplo, según la citada Declaración de Lima, las EFS deberían estar facultadas para solicitar los recursos financieros directamente al parlamento.

En el caso costarricense, actualmente se tiene presentado en la Asamblea Legislativa, (para el trámite Legislativo respectivo) un Proyecto de Ley denominado: "Independencia Presupuestaria para la Contraloría General de la República." Dicha propuesta parte de la necesidad de otorgarle independencia presupuestaria a la CGR pues hasta el momento no se dispone de la misma.

La citada propuesta pretende reformar el artículo 51 de la Ley Orgánica de la CGR (LOCGR, N° 7428), para que donde se establece que el proyecto de presupuesto anual presentado por el ente contralor será incluido en el Presupuesto Nacional, se incluya la frase "sin modificaciones."

Este control externo en el país también se consolida con la promulgación de otra normativa complementaria, entre ellas: la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP; Nro. 8131); la Ley Orgánica de la CGR (LOCGR, Nro. 7428) al establecer que dicho ente tiene como función general el control superior de la Hacienda Pública y la Ley General de Control Interno (LGCI), que en el artículo 18 establece que el control externo le corresponde a la CGR.

4. EL CONTROL INTERNO

4.1. INSTITUCIONES, OBJETIVOS Y MODALIDADES

A nivel institucional, la ejecución de los presupuestos, es una tarea seria y demanda la existencia de controles internos adecuados, dado que no siempre los funcionarios públicos estarán dispuestos a proclamar una adecuada cultura de rendición de cuentas, de ahí que exista una percepción negativa, en ocasiones generalizada, hacia los controles.

Precisamente por esa aversión de algunos funcionarios públicos hacia los controles, muchos de ellos consideran que el ejercicio de ciertas facultades por parte de la CGR y de las auditorías internas tiende a entorpecer la gestión administrativa. A esta percepción, habría que considerar una visión más constructiva, en donde ya el control no sólo se vea como una labor policiaca sino que se reconozca que dichos controles se diseñan para mejorar la gestión pública y por ende contribuir a contar con una hacienda pública más eficiente. Se trata entonces de hacer ver a los controles en su carácter constructivo y proactivo y no solo verlos desde una visión punitiva.

La base normativa fundamental del control interno en Costa Rica lo constituye la Ley General de Control Interno (LGCI)³⁴¹.

Los componentes del Sistema de Control Interno son funcionales y orgánicos. Los componentes funcionales son: el ambiente de control, la evaluación de riesgos, la información y la comunicación, las actividades de control y el monitoreo. Los componentes Orgánicos son la Administración activa y la Auditoría Interna.

Como se indicó, el concepto de control interno rige oficialmente en Costa Rica a partir de la promulgación de la Ley General de Control Interno. Es una normativa muy importante que vino a esclarecer el proceso de controles en la administración pública costarricense.

La citada ley define el control interno como una serie de acciones diseñadas y ejecutadas por la administración activa para proporcionar una seguridad razonable en torno a la consecución de los objetivos de la organización, fundamentalmente en las siguientes categorías:

- a) Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad y acto ilegal.
- b) Confiabilidad y oportunidad de la información.
- c) Eficiencia y eficacia de las operaciones.
- d) Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.

Además, según el artículo 10 de la citada Ley de Control Interno, la responsabilidad por el Sistema de Control Interno es del jerarca y del titular subordinado; quienes deberán establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional. Así mismo, será responsabilidad de la Administración Activa realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento.

Dicha normativa establece que el control interno no deberá contraponerse a la dictada por la CGR y en caso de que en la Administración Activa existan dudas sobre la aplicación del control interno, prevalecerá el criterio del Órgano Contralor.

Por su parte la Ley N° 8131, sobre la existencia de un sistema de control, (o de fiscalización) en el sector público costarricense, recalca el rol rector de la CGR sobre el control en sus dos modalidades: interno y externo. Sobre el particular esta Ley estipula en su artículo 17 que para propiciar el uso adecuado de los recursos financieros del sector público, se contará con sistemas de control interno y externo.

La rectoría del sistema de Fiscalización que ejerce la CGR se manifiesta en diversas actividades, donde sobresale la emisión y actualización de normas en materia de control, la asesoría en cuanto a su aplicación y las labores de capacitación y divulgación al respecto.

³⁴¹ Ley N° 8292 del 31 de Julio de 2002. Ley General de Control Interno. Publicada en el Diario Oficial La Gaceta N° 169 del 04 de septiembre de 2002.

El artículo 21 de la Ley de Control interno establece que la auditoría interna es la actividad independiente, objetiva y asesora que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones. Contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades y los órganos.

Cada una de las instituciones públicas cuenta dentro de su estructura organizacional con una Unidad de Auditoría Interna que está conformada por profesionales y equipos de auditoría que son los encargados de realizar los estudios de auditoría interna en el país. Las Unidades de Auditoría Interna son agentes llamados a velar por una gestión pública más eficiente. La citada Ley N° 8292, establece que a la auditoría interna le compete realizar una función de asesoría independiente, incluidas las siguientes funciones:

- Realizar auditorías o estudios.
- Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno y proponer las medidas correctivas.
- Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende y advertir a los órganos que fiscaliza sobre las posibles conductas o decisiones que tome.
- Autorizar los libros de contabilidad que deben llevar los órganos sujetos a su competencia.
- Preparar planes de trabajo.
- Elaborar un informe anual de la ejecución de dicho plan y del estado de sus recomendaciones.
- Así como mantener actualizado el reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría.

Las Auditorías Internas como sujeto pasivo del control superior, están obligadas a colaborar con la CGR en la vigilancia del adecuado funcionamiento del sistema de control interno a nivel institucional y la CGR, como órgano rector en materia de control norma y vigila su funcionamiento en aras del cumplimiento de la finalidad del sistema. La CGR tiene la potestad de realizar fiscalizaciones a las auditorías internas conformadas.

Actualmente en Costa Rica, los artículos 15 de la Ley Orgánica de la CGR, y el 31 de la Ley General de Control Interno les otorgan a los jefes de dicha auditoría una garantía de inamovilidad. Dicha norma en el fondo lo que pretende es prohibir y evitar que los jefes institucionales puedan abusar de su poder para despedir a los funcionarios de la auditoría interna sin que de previo exista un dictamen afirmativo por parte de la CGR.

Como parte del Sistema de Control y Fiscalización Superior, las auditorías internas tienen una actividad independiente, objetiva y asesora dentro de cada institución. Actividad cuyo rol se enfoca en dos frentes: el primero orientado a brindar apoyo a los jefes y titulares subordinados para mejorar los controles y el éxito de su gestión, y el segundo es proporcionar a los ciudadanos una garantía razonable de que la actuación de esos funcionarios se ajusta a criterios de legalidad, técnicos y de sanas prácticas.

Es notable entonces como las auditorías internas están llamadas a jugar un papel relevante en el mejoramiento de la asignación y ejecución del gasto público. El papel de las auditorías internas debe seguir presentando oportunidad de mejora, pues las mismas están llamadas a jugar un papel importante en el mejoramiento del gasto público mediante el combate de los actos de corrupción y el uso irracional de los recursos públicos.

5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS

La Ley N° 8131 creó en la Administración Pública costarricense un régimen de responsabilidad en la gestión de los gastos públicos.

Dicho régimen de responsabilidades se estableció en el artículo 107, Título X de la Ley N° 8131, estableciendo el principio de legalidad, el cual establece que los actos y contratos administrativos dictados en materia de administración financiera, deben conformarse sustancialmente con el ordenamiento jurídico, según la escala jerárquica de sus fuentes. En ese sentido, se presume la legalidad de los actos y las operaciones de órganos y entes públicos pero se admite prueba en contrario.

En esa línea, en el artículo 108 de la citada Ley N° 8131 se establece que todo servidor público debe responder, administrativa y civilmente, por el desempeño de sus funciones, deberes y atribuciones asignados al cargo, cuando en su conducta medie dolo, culpa o negligencia, sin perjuicio de las responsabilidades penales. Para tal valoración, se deben tomar en cuenta, entre otros aspectos, los siguientes:

- a) El impacto negativo en el servicio público que brinde la entidad o en el logro de los resultados concretos conforme a la planificación institucional.
- b) El rango y las funciones del servidor. Se entiende que a mayor jerarquía y complejidad de las tareas, mayor será el deber de apreciar la legalidad y conveniencia de los actos que se dictan o ejecutan.
- c) La cuantía de los daños y perjuicios causados.
- d) La existencia de canales apropiados de información gerencial y la posibilidad de asesorarse con profesionales especializados.
- e) La necesidad de satisfacer el interés público en circunstancias muy calificadas de urgencia apremiante.
- f) La reincidencia del presunto responsable.

- g) Si la decisión fue tomada en procura de un beneficio mayor y en resguardo de los bienes de la entidad, dentro de los riesgos propios de la operación y las circunstancias imperantes en el momento de decidir. También se debe considerar si la fuerza mayor originó la decisión o incidió en el resultado final de la operación.

Este mismo cuerpo normativo determinó el principio del debido proceso, bajo el cual toda responsabilidad será declarada de acuerdo con los procedimientos administrativos de la Ley General de la Administración Pública (LGAP) y demás aplicables a la entidad competente, asegurando a las partes, en todo caso, las garantías constitucionales relativas al debido proceso y la defensa previa, real y efectiva, y sin perjuicio de las medidas preventivas procedentes.

Además, estableció en su artículo 110 que hay hechos generadores de responsabilidad administrativa, independientemente de la responsabilidad civil o penal a que puedan dar lugar, los mencionados a continuación:

- a) La adquisición de bienes, obras y servicios con prescindencia de alguno de los procedimientos de contratación establecidos por el ordenamiento jurídico.
- b) La omisión, el retardo, la negligencia o la imprudencia en la preservación y salvaguarda de los bienes o derechos del patrimonio público o la adopción de acciones dolosas contra su protección, independientemente de que se haya consumado un daño o lesión.
- c) El suministro o empleo de la información confidencial de la cual tenga conocimiento en razón de su cargo y que confiera una situación de privilegio que derive un provecho indebido, de cualquier carácter, para sí o para terceros, o brinde una oportunidad de dañar, ilegítimamente, al Estado y demás entes públicos o a particulares.
- d) El concurso con particulares o funcionarios interesados para producir un determinado resultado lesivo para los intereses económicos de la Administración Pública, o el uso de maniobras o artificios conducentes a tal fin, al intervenir, por razón de su cargo, en la adopción de un acto administrativo, la selección de un contratista o la ejecución de un contrato administrativo.
- e) El empleo de los fondos públicos sobre los cuales tenga facultades de uso, administración, custodia o disposición, con finalidades diferentes de aquellas a las que están destinados por ley, reglamento o acto administrativo singular, aun cuando estas finalidades sean igualmente de interés público o compatibles con los fines de la entidad o el órgano de que se trate.

Asimismo, los funcionarios competentes para la adopción o puesta en práctica de las medidas correctivas serán responsables, si se facilita el uso indebido, por deficiencias de control interno que deberían haberse superado razonable y oportunamente.

- f) La autorización o realización de compromisos o erogaciones sin que exista contenido económico suficiente, debidamente presupuestado.
- g) La autorización o realización de egresos manifiestamente innecesarios, exagerados o superfluos.
- h) Las actuaciones simuladas o fraudulentas en la administración, el manejo y la custodia de bienes o fondos públicos.
- i) El endeudamiento al margen de lo preceptuado por el ordenamiento jurídico aplicable.
- j) El incumplimiento total o parcial, gravemente injustificado, de las metas señaladas en los correspondientes proyectos, programas y presupuestos.
- k) La aprobación o realización de asientos contables o estados financieros falsos.
- l) El nombramiento de un servidor con facultades de uso y disposición de recursos públicos, que no reúna las condiciones exigidas por el ordenamiento jurídico o los manuales y las reglamentaciones internas, o darle al servidor posesión del cargo sin rendir previamente la caución que ordena esta Ley.
- m) El ingreso, por cualquier medio, a los sistemas informáticos de la Administración Financiera y de Proveeduría, sin la autorización correspondiente.
- n) Obstaculizar el buen desempeño de los sistemas informáticos de la Administración Financiera y de Proveeduría, omitiendo el ingreso de datos o ingresando información errónea o extemporánea.
- ñ) Causar daño a los componentes materiales o físicos de los aparatos, las máquinas o los accesorios que apoyan el funcionamiento de los sistemas informáticos de la Administración Financiera y de Proveeduría.
- o) Apartarse de las normas técnicas y los lineamientos en materia presupuestaria y contable emitidos por los órganos competentes.
- p) Causar daño, abuso o cualquier pérdida de los bienes en custodia que reciba un funcionario público, cuyas atribuciones permitan o exijan su tenencia y de los cuales es responsable.
- q) Permitir a otra persona manejar o usar los bienes públicos en forma indebida, entre otra fundamentalmente.

Específicamente en el artículo 111 se estableció lo que es el delito informático, el cual es sancionado con prisión de uno a tres años, en el caso de los funcionarios públicos o particulares que realicen, contra los sistemas informáticos de la Administración Financiera y de Proveeduría, alguna de las siguientes acciones:

- a) Apoderarse, copiar, destruir, alterar, transferir o mantener en su poder, sin el debido permiso de la autoridad competente, información, programas o bases de datos de uso restringido.

- b) Causar daño, dolosamente, a los componentes lógicos o físicos de los aparatos, las máquinas o los accesorios que apoyan el funcionamiento de los sistemas informáticos.
- c) Facilitar a terceras personas el uso del código personal y la clave de acceso asignados para acceder a los sistemas.
- d) Utilizar las facilidades del Sistema para beneficio propio o de terceros.

También este cuerpo normativo establece, en relación con la responsabilidad administrativa del máximo jerarca, que habrá responsabilidad administrativa de los funcionarios públicos que ocupen la máxima jerarquía de uno de los Poderes del Estado o las demás entidades públicas, cuando incurran en la conducta prevista en el inciso j) del artículo 110, se determine que las deficiencias o negligencias de la gestión son resultado de sus decisiones y directrices y no del normal funcionamiento del órgano o la entidad, o bien, al omitir una decisión oportuna.

En tal caso, la Contraloría General de la República debe informar de esta situación al órgano al que le corresponda valorar las responsabilidades procedentes, así como a la Asamblea Legislativa para el ejercicio de sus funciones de control político.

En el caso de las sanciones administrativas, el artículo 113 de la Ley N° 8131 establece que las sanciones administrativas pueden ser impuestas por el órgano de la entidad que ostente la potestad disciplinaria. Asimismo, la Contraloría General de la República puede sustanciar el procedimiento administrativo y requerir, en forma vinculante, a la entidad respectiva, aplicar la sanción que determine. Dichas sanciones consistirán, según la gravedad de los hechos, en lo siguiente:

- a) Amonestación escrita.
- b) Amonestación escrita publicada en La Gaceta.
- c) Suspensión sin goce de salario o estipendio, correspondiente a un plazo de ocho a treinta días.
- d) Destitución sin responsabilidad.

En relación con la responsabilidad civil se estableció que todo servidor público es responsable civilmente por los daños y perjuicios que ocasione, por dolo o culpa grave, a los órganos y entes públicos, independientemente de si existe con ellos relación de servicio. Tal responsabilidad se rige por la Ley General de la Administración.

Además, también se establece un régimen de responsabilidad ante terceros, el cual significa que el servidor público que, a nombre y por cuenta del órgano o ente público donde presta sus servicios, contraiga obligaciones o adquiera compromisos al margen del ordenamiento jurídico, será de ellos el responsable civil ante terceros, sin perjuicio de la acción de repetición que pueda emprender el Estado o la entidad pública de que se trate por los pagos efectuados.

De igual forma, se establece en el artículo 116 la responsabilidad solidaria, la cual sucede cuando los responsables por un mismo acto sean varios, su grado de participación en los hechos causantes del daño o perjuicio sea equivalente o se trate de miembros de un órgano colegiado si el daño se deriva de un acuerdo adoptado por ellos, salvo que conste, de manera expresa, su voto negativo.

Además, puede haber responsabilidad civil de particulares, sean personas físicas o jurídicas, que se beneficien con recursos públicos cuando estén involucrados en alguno de los supuestos de los artículos 110 y 111 citados.

En caso de que se declare la responsabilidad civil de un funcionario público, se procederá al cobro judicial respectivo, con lo cual la copia certificada de la resolución que declare la responsabilidad civil, constituye título ejecutivo para su cobro por la vía judicial, si consta suma líquida.

También se da la posibilidad de la ejecución de la garantía, una vez firme en vía administrativa la resolución para el resarcimiento de daños y perjuicios, la entidad lesionada patrimonialmente puede ejecutar la garantía que el funcionario público haya rendido. De ser insuficiente dicha garantía, podrá acudir a la vía ejecutiva simple por el saldo que quede.

Las garantías que rindan los funcionarios públicos deben mantenerse por el lapso de prescripción de la responsabilidad civil o mientras se encuentre pendiente un procedimiento administrativo por daños y perjuicios. La falta de presentación de la garantía es causal para el cese en el cargo sin responsabilidad patronal.

Además de que cuando los hechos examinados presenten indicios de responsabilidad penal, el servidor público o el auditor encargado los trasladará a conocimiento de la unidad legal pertinente, la cual debe tramitar la denuncia respectiva.

6. TRANSPARENCIA PRESUPUESTARIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

El presupuesto de gasto es una de las herramientas de política pública más importante con la que cuenta el Gobierno, ya que en él se establecen los principales programas y prioridades que el Gobierno lleva a cabo año con año.

Dada la relevancia del presupuesto, es necesario continuar trabajando por mejorar tanto la rendición de cuentas como la transparencia en el proceso de formulación, aprobación, ejecución y evaluación del mismo. A ello se debe aunar que el país actualmente no dispone de una normativa legal específica en materia de transparencia presupuestaria.

La transparencia presupuestaria sirve como instrumento de rendición de cuentas, control en la discrecionalidad de los gobernantes, mecanismo para reducir la corrupción, impulsor de mejoras en las políticas públicas y contribuye para promover la participación ciudadana. Sin embargo, por sí misma, no es suficiente, requiere de un sistema integral de rendición de cuentas que funcione y permita no sólo determinar los

aciertos y las fallas en el manejo de los recursos, sino implementar mejoras en el desempeño, lo que se traduce en mejores bienes y servicios en beneficio de la población.

La transparencia por sí misma no es suficiente para mejorar la calidad del gasto público y, con ello, el diseño e implementación de las políticas públicas. Es necesario continuar trabajando para construir mejores esquemas de información y rendición de cuentas en los diferentes sectores y programas gubernamentales.

Mediante el ejercicio de rendición de cuentas se busca informar al ciudadano de manera clara y sencilla cómo se gastan sus impuestos, con apego a los principios de transparencia, rendición de cuentas, aprovechamiento de las tecnologías de la información y participación ciudadana, entre otros.

En Costa Rica el tema de rendición de cuentas es relativamente reciente, dado que fue en el año 2000, cuando se reformó el artículo 11 de la Constitución Política que se impulsó esta temática.

En ese sentido, el artículo 11 Constitucional³⁴² que fue reformado en el año 2000, estableció que los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concebidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir la Constitución y las leyes.

La acción para exigirles la responsabilidad penal por sus actos es pública. La Administración Pública en sentido amplio, está sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes.

A pesar de que la evaluación de la gestión pública es una herramienta importante, es muy poco aplicada en la administración pública costarricense. Solo mediante una adecuada evaluación se pueden valorar y medir la gestión realizada con las metas y objetivos que inicialmente se habían proyectado. Se constituye además en una herramienta de retroalimentación para los jerarcas institucionales, de manera tal que les permite hacer correcciones en la gestión realizada.

Por su parte, la evaluación está muy estrechamente ligada con la rendición de cuentas, es decir, con el proceso mediante el cual los funcionarios públicos le expresan a la ciudadanía como y de qué manera se están utilizando los fondos públicos, aspecto que en el fondo, mejora la democracia y genera mayor credibilidad hacia la función pública.

Ahora bien, para que se puedan realizar evaluaciones que den sustento a una adecuada rendición de cuentas, es imprescindible que se cuente con información confiable y oportuna, y con los adecuados indicadores de desempeño que permitan evidenciar la gestión pública realizada.

³⁴² Así reformado el artículo 11 por la Ley N° 8003 del 8 de junio del año 2000, publicada en La Gaceta N° 126 del 30 de junio de 2000.

Ya que si al tomar decisiones de gasto no se tiende a pensar en los intereses de la sociedad y se hacen a un lado los controles, se estarían abriendo las puertas a una gestión poco transparente y abriendo camino a un problema complejo que presentan muchos países como lo es la corrupción.

En el caso de la Contraloría General, mediante el acceso público al Sistema de información sobre planes y presupuestos Públicos (SIPP), se puede consultar toda la información presupuestaria de los entes que remiten sus presupuestos a la CGR para el trámite de aprobación presupuestaria respectiva, y con ello se busca incrementar la transparencia presupuestaria.

Además, en la página web de la Contraloría se puede encontrar información acerca de las compras públicas, información financiera de la entidad, todos los informes realizadas por la Auditoría Interna institucional, remuneraciones y beneficios de los funcionarios de la Contraloría general, entre otros aspectos tendientes a transparentar sobre la gestión que realiza el Órgano contralor.

Con los argumentos planteados anteriormente queda evidenciado que la transparencia presupuestaria en un país es indispensable, en el tanto permite informar a la ciudadanía y a los gestores públicos acerca de la gestión realizada con los recursos asignados.

Según se desprende del último Índice Latinoamericano de Transparencia Presupuestaria (ILTP) disponible³⁴³ para el caso de Costa Rica, el país tiene fortalezas en algunos temas pero también presenta oportunidad de mejora en algunas materias.

El ILTP es un análisis del presupuesto público que permite evaluar quiénes ganan y quiénes pierden con la distribución de los recursos públicos, quién decide, por medio de qué mecanismos, y en función de qué criterios.

Este ejercicio es indispensable para hacer efectiva la rendición de cuentas sobre las finanzas gubernamentales, e incentiva la participación informada de la sociedad civil en los procesos de gestión pública.

Este Índice internacional, con base en una metodología definida, evalúa componentes relacionados con el acceso a la información y si esta información es de calidad y colocada en las páginas web de las instituciones públicas.

También mide el tema de la rendición de cuentas, para lo cual evalúa la información que las instituciones públicas colocan en sus sitios web relacionada con el cumplimiento de sus objetivos, competencias y responsabilidades, tanto institucionales como de los funcionarios públicos que las conforman.

Como un tercer componente, este indicador también evalúa la participación ciudadana, determinando si los espacios y los medios que el ciudadano tiene para partici-

³⁴³ *Índice Latinoamericano de Transparencia Presupuestaria 2011/* Adriana MORA BENAVIDEZ, Programa Estado de la Nación (PEN), Universidad de Costa Rica. – 6 ed. – San José C.R. PEN, 2012.

par en los procesos de planificación, control y evaluación institucional, son accesibles a partir de los sitios web institucionales.

De igual forma, evalúa si las instituciones publican en sus sitios web conjuntos de datos pre-seleccionados, de acuerdo con el cumplimiento del formato de datos abiertos (apertura técnica y legal), permitiendo su uso y libre distribución.

Para efectos del Índice de Transparencia, los anteriores cuatro componentes (acceso a la información, rendición de cuentas, participación ciudadana y apertura técnica y legal) son los de mayor importancia y se han denominado dimensiones. Estas dimensiones contienen dentro de sí variables, las cuales contienen a su vez subvariables, las cuales sujetan finalmente indicadores.

Como factores positivos que en Costa Rica se destacaron del Índice de Transparencia Presupuestaria, está el hecho de que en el proceso de aprobación presupuestaria, tanto en la Asamblea Legislativa como en la Contraloría General, se cuenta con normativa específica para la definición de cada una de sus fases, responsables y plazos. El marco legal está definido tanto en la Constitución Política, como en leyes específicas, manuales y circulares que tienen carácter vinculante para la administración pública.

Además, como un factor positivo se señaló que la normativa incluye criterios de rendición de cuentas, cuyo marco legal se modificó entre 2001 y 2004 con la aprobación de un conjunto de leyes para incrementar los mecanismos de rendición de cuentas y control ciudadano e institucional en tres momentos: previo, simultáneo y posterior a la aprobación presupuestaria. También en esta nueva normativa se establecieron responsabilidades y sanciones para los encargados de la formulación y ejecución presupuestaria.

Sin embargo, como factores negativos en los que el país debe trabajar más, se mencionó el hecho de que hay una deficiente vinculación del presupuesto con las políticas nacionales de largo plazo (PND). Este aspecto ha sido ampliamente señalado en las Memorias Anuales de la Contraloría General, pues se ha determinado que existen debilidades importantes en la vinculación que debe existir entre los presupuestos de la República y las políticas nacionales establecidas en el PND (artículo 4 de la Ley N° 8131), lo cual, dificulta el control y la fiscalización a través de la evaluación por resultados, y a su vez la revisión en términos de eficiencia y eficacia en el uso de los recursos públicos.

También se destacó como factor negativo la disminución de las percepciones positivas con respecto al rol que juega la Contraloría y las auditorías internas en la fiscalización del gasto público. Los datos muestran un descenso en la confianza y las capacidades de las entidades encargadas del control y fiscalización presupuestaria. Además se destaca la baja percepción sobre el rol que juegan en la fiscalización del gasto de las instituciones autónomas y descentralizadas.

Otro aspecto tiene que ver con los documentos relacionados con información presupuestaria, los cuales se consideran complejos de comprender para la ciudadanía en general. Aunque la Ley de Presupuesto Nacional se publica en forma íntegra y la gran mayoría de documentos que intervienen en el ciclo presupuestario son de carácter público, por lo general es información muy técnica, y en formatos poco entendibles para la mayoría de la población que no tiene conocimientos en materia presupuestaria. En ese sentido es recomendable que el país avance hacia formatos más amigables que le permitan a la población entender de la materia, y con ello, facilitar el control ciudadano.

También se determinó en el citado documento sobre el Índice de Transparencia, que hace falta normativa sobre publicidad en las etapas iniciales del ciclo presupuestario: En general la legislación no puntualiza sobre el tipo de publicidad, la cobertura, y la difusión de los documentos del presupuesto. Ciertamente el presupuesto aprobado del Gobierno Central debe ser publicado en su totalidad en La Gaceta, y los presupuestos municipales se pueden consultar en la CGR o en el sitio web. Sin embargo, en las etapas iniciales de formulación y discusión del presupuesto aún existen dificultades para acceder la información de manera más oportuna.

Como otro factor desfavorable está el hecho de que la participación ciudadana en las etapas de formulación y aprobación presupuestaria es casi nula, pero aumenta un poco en la etapa de evaluación. La ciudadanía está prácticamente ausente en las entidades de aprobación presupuestaria, en particular en las etapas de elaboración y ejecución presupuestaria. Sin embargo, en la etapa de evaluación se encontraron algunas experiencias de control ciudadano en la utilización de los fondos públicos. Por ejemplo, a través de denuncias presentadas ante el Área de Denuncias e Investigaciones de la CGR.

En vista de las anteriores deficiencias encontradas es este Informe de Transparencia presupuestaria y rendición de cuentas, se emitieron una serie de recomendaciones para que en el país se mejore el proceso de transparencia presupuestaria y la rendición de cuentas, entre las cuales están:

- El país requiere de mejores condiciones de transparencia y rendición de cuentas para garantizar que la ciudadanía tenga acceso a información presupuestaria de manera comprensible, oportuna, y de calidad.
- Se requiere mejorar los informes de evaluación y ejecución presupuestaria: En la edición anterior del citado Índice de Transparencia Presupuestaria se señaló la necesidad de mejorar la calidad de la información de los informes de evaluación y ejecución presupuestaria, elaborados por el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (MIDEPLAN) y el Ministerio de Hacienda.

Esta recomendación se mantiene, sobre todo al considerar los dictámenes de la Contraloría General de la República que indican que “aunque los informes presentan gran cantidad de información principalmente de carácter general y descriptiva, final-

mente dicho documento no concluye de manera expresa y precisa, sobre la efectividad de los programas, el costo unitario de los servicios, ni la eficiencia en el uso de los recursos, con lo cual no se cumple lo dispuesto al respecto en el artículo 52 de la LAFRPP” (CGR, *Memoria Anual 2011*, pág. 221).

- Facilitar a la ciudadanía el acceso a la información presupuestaria. Actualmente la ciudadanía no tiene acceso a la información presupuestaria de una manera comprensible, pues el formato en el que se presenta y publica los datos presupuestarios es muy técnico.
- Mejorar el control ciudadano sobre los tomadores de decisión del presupuesto: Existe la necesidad de poner en práctica mecanismos mediante los cuales los representantes políticos y principales tomadores de decisión puedan ser objeto de más y mejores controles ciudadanos.

Por ejemplo, la implementación de presupuestos participativos a nivel local sería un buen inicio para crear los espacios de participación ciudadana en asuntos presupuestarios, que a la vez, promoverían nuevos mecanismos de control y fiscalización del gasto público.

- Detallar la composición del gasto: El Presupuesto de la República debe explicitar mejor los gastos relacionados con privilegios, convenciones colectivas, pensiones, horas extra, y otros gastos que no se deriven directamente del funcionamiento de la institución. Este detalle facilita la fiscalización sobre ciertos gastos que en este momento es difícil de cuantificar con la información del presupuesto.
- Mayor vinculación entre el presupuesto y políticas de largo plazo: Además de la existencia del Plan Nacional de Desarrollo que marca la ruta de las principales acciones de gobierno y la distribución presupuestaria, es recomendable que todas las instituciones públicas establezcan vínculos cuantificables entre las políticas y objetivos de largo plazo y la planificación presupuestaria. Con ello, no sólo se mejoraría la ejecución presupuestaria en función de las prioridades de país, sino que además, facilitaría un elemento antes dicho, que es el de fiscalización tanto a cargo de la auditoría interna, como externa.

Es necesario que el país siga mejorando en el tema de rendición de cuentas, ya que en una democracia consolidada, es una forma de vincular permanentemente a gobierno y ciudadanía. La rendición de cuentas implica informar, explicar y justificar sobre las acciones de los servidores públicos en el cumplimiento de sus obligaciones y en el manejo de recursos, así como determinar las sanciones que se deriven de su ejercicio, todo en un marco que permita la transparencia y la participación ciudadana.

La complejidad de sus alcances abarca auditorías internas o externas, acciones de fiscalización, evaluación y control del gasto y ajustes en los diseños de las políticas públicas. Además, implica que el Estado en su conjunto disponga de esquemas que

aseguren el acceso de información a los ciudadanos y dotarlos de derechos y herramientas para exigir cuentas.

En resumen, se considera que la rendición de cuentas y la transparencia presupuestaria van de la mano. Esta última implica contar con normas y prácticas claras que guíen las diversas etapas del proceso presupuestario. Asimismo, significa tener acceso a información oportuna, útil, clara y exhaustiva respecto a las finanzas públicas y sus diferentes componentes. Por ende, la rendición de cuentas y la transparencia en el presupuesto representan, cuando están bien coordinadas, una sinergia que contribuye a mejorar la eficiencia y la calidad del gasto público.

ECUADOR
EFRÉN ANDRADE VERDUGO

Tema 1

PRESUPUESTACIÓN

SUMARIO

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.3. Principios. 2. MARCO FISCAL. 2.1. Sistema nacional de finanzas públicas y horizonte temporal. 2.2. Reglas fiscales. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 3.1. Competencias para la elaboración del presupuesto. 3.2. Componentes de los presupuestos del sector público. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. Programación presupuestaria. 4.2. Formulación presupuestaria. 4.3. Aprobación presupuestaria. 4.4. Ejecución presupuestaria. 4.5. Evaluación y seguimiento de la ejecución presupuestaria. 4.6. Clausura y liquidación presupuestaria. 4.7. Control presupuestario. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Clasificación presupuestaria de egresos. 5.2. Clasificación presupuestaria de ingresos. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Tipos de modificaciones. 6.2. Atribuciones para las modificaciones.

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

1.1. CONCEPTO

La Constitución de la República, en su artículo 292, señala que “el Presupuesto General del Estado es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos de todas las entidades que constituyen las diferentes funciones del Estado”. No consideran parte del Presupuesto General del Estado (PGE), los ingresos y egresos pertenecientes a la Seguridad Social, la banca pública, las empresas públicas y los gobiernos autónomos descentralizados.

Respecto a su vinculación con la planificación el artículo 293 de la Carta Magna, dispone que la formulación y la ejecución del Presupuesto General del Estado se sujeten al Plan Nacional de Desarrollo (PND) y que los presupuestos de los gobiernos autónomos descentralizados y los de otras entidades públicas se ajusten a los planes regionales, provinciales, cantonales y parroquiales, respectivamente, en el marco del Plan Nacional de Desarrollo, sin menoscabo de sus competencias y su autonomía.

1.2. CONTENIDO

El Presupuesto General del Estado constituye el instrumento fundamental de política fiscal, permite la determinación de la gestión de ingresos y egresos de las entidades de las diferentes funciones del Estado. Mediante el PGE el gobierno influye en los agregados económicos, así como en la ejecución adecuada del Sistema Nacional de las Finanzas Públicas, toda vez que se determina que las entidades y organismos deben gestionar en forma programada y con criterios de calidad los ingresos, egresos y financiamiento de conformidad a sus presupuestos institucionales.

El Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPLAFIP), en su artículo 102 al referirse al contenido de las proformas presupuestarias institucionales, señala que

“...las proformas incluirán todos los ingresos y egresos previstos para el ejercicio fiscal en el que se vayan a ejecutar. Ninguna entidad del sector público podrá excluir recursos para cubrir egresos por fuera de su presupuesto.”

1.3. PRINCIPIOS

Para cumplir con el propósito de ser una herramienta de gestión financiera, económica y social, a nivel micro y macroeconómica, el presupuesto se basa en una serie de principios, los cuales se expresan en el cuadro 1.

CUADRO 1
Principios presupuestarios

PRINCIPIO	DESCRIPCIÓN
Universalidad	Los presupuestos contendrán la totalidad de los ingresos y gastos, no será posible compensación entre ingresos y gastos de manera previa a su inclusión en el presupuesto.
Unidad	El conjunto de ingresos y gastos debe contemplarse en un solo presupuesto bajo un esquema estandarizado; no podrán abrirse presupuestos especiales ni extraordinarios.
Programación	Las asignaciones que se incorporen en los presupuestos deberán responder a los requerimientos de recursos identificados para conseguir los objetivos y metas que se programen en el horizonte anual y plurianual.
Equilibrio y estabilidad	El presupuesto será consistente con las metas anuales de déficit/superávit fiscal bajo un contexto de estabilidad presupuestaria en el mediano plazo.
Eficiencia	La asignación y utilización de los recursos del presupuesto se hará en términos de la producción de bienes y servicios públicos al menor costo posible para una determinada característica y calidad de los mismos.

Eficacia	El presupuesto contribuirá a la consecución de las metas y resultados definidos en los programas contenidos en el mismo.
Transparencia	El presupuesto se expondrá con claridad de forma que pueda ser entendible a todo nivel de la organización del Estado y la sociedad y será objeto permanente de informes públicos sobre los resultados de su ejecución.
Flexibilidad	El presupuesto será un instrumento flexible en cuanto sea susceptible de modificaciones para propiciar la más adecuada utilización de los recursos para la consecución de los objetivos y metas de la programación.
Especificación	El presupuesto establecerá claramente las fuentes de los ingresos y la finalidad específica a la que deben destinarse; en consecuencia, impone la limitación que no permite gastar más allá del techo asignado y en propósitos distintos de los contemplados en el mismo.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las normas consolidadas de administración financiera del sector público.

2. MARCO FISCAL

2.1. SISTEMA NACIONAL DE FINANZAS PÚBLICAS Y HORIZONTE TEMPORAL

El Presupuesto en el sector público se enmarca en el Sistema Nacional de Finanzas Públicas (SINFIP), el mismo que se define como el conjunto de elementos interrelacionados, interactuantes e interdependientes, que debidamente ordenados y coordinados entre sí, persiguen la consecución de un fin común, la transparente administración de los fondos públicos.

Respecto a su contenido el COPLAFIP, en su artículo 70 señala que:

“El SINFIP comprende el conjunto de normas, políticas, instrumentos, procesos, actividades, registros y operaciones que las entidades y organismos del Sector Público, deben realizar con el objeto de gestionar en forma programada los ingresos, gastos y financiamiento públicos, con sujeción al Plan Nacional de Desarrollo y a las políticas públicas establecidas en esta Ley.”

En este sentido, el Presupuesto viene a constituir un subsistema del SINFIP, junto con la Contabilidad Gubernamental, Tesorería, Nómina, Control Físico de Bienes, Deuda Pública y Convenios, cada uno de los cuales están regidos por principios y normas técnicas destinados a posibilitar la asignación y utilización eficiente de los recursos públicos, de la cual se generan los adecuados registros en procura de hacer efectivos los propósitos de transparencia y rendición de cuentas.

En lo referente al horizonte temporal el artículo 58 de este mismo cuerpo legal, señala que “Los planes de inversión serán cuatrianuales y anuales”; de esta manera el

presupuesto de estos planes permite la certificación presupuestaria plurianual y por ende la continuidad de la ejecución de la inversión pública.

2.2. REGLAS FISCALES

Por definición, una regla fiscal es un diseño de comportamiento de la política presupuestaria de un Estado a lo largo del tiempo, las cuales persiguen dos misiones; por un lado, ofrecer coherencia temporal a la política fiscal; y, por otro, asegurar la sostenibilidad presupuestaria en el largo plazo.

La mayoría de países tienen incorporada en su legislación lo que se conoce como la *regla de oro* o límite constitucional del déficit, que tiene como objetivo limitar el resultado presupuestario (déficit) a un porcentaje del Producto Interno Bruto; sin embargo, la normatividad legal del país no contempla expresamente esta regla en el manejo de su política fiscal; aunque indirectamente el artículo 286 de la Constitución de la República, señala que “Las finanzas públicas, en todos los niveles de gobierno, se conducirán de forma sostenible, responsable y transparente y procurarán la estabilidad económica”.

A continuación se señalan varias normas legales que por su propósito y orientación vienen a constituir reglas de carácter fiscal:

Financiamiento con ingresos permanentes

Para garantizar la conducción de las finanzas públicas de manera sostenible, responsable, transparente y procurar la estabilidad económica; los egresos permanentes se financiarán única y exclusivamente con ingresos permanentes. No obstante los ingresos permanentes pueden también financiar egresos no permanentes. Los egresos permanentes se podrán financiar con ingresos no permanentes en las situaciones excepcionales que prevé la Constitución de la República, para salud, educación y justicia; previa calificación de la situación excepcional, realizada por la Presidenta o el Presidente de la República. El cumplimiento de estas reglas se comprobará únicamente en los agregados de: las proformas presupuestarias públicas, los presupuestos aprobados y los presupuestos liquidados, en base a una verificación anual (COPLAFIP, artículo 81).

Priorización de tributos directos

Dentro de la fuente de ingresos permanentes del Estado, el artículo 300 de la Constitución de la República dispone que el régimen tributario deberá priorizar los impuestos directos y progresivos.

Preasignaciones

El artículo 298 de la Constitución determina la creación de preasignaciones presupuestarias para los gobiernos autónomos descentralizados -GAD-, salud, educación,

educación superior, e investigación, ciencia, tecnología e innovación; para lo cual, se crearon las siguientes disposiciones:

- Los gobiernos autónomos descentralizados participarán de al menos el quince por ciento (15%) de ingresos permanentes y de un monto no inferior al cinco por ciento (5%) de ingresos no permanentes correspondientes al Estado central, excepto los de endeudamiento público (Constitución de la República, artículo 271).
- Los gobiernos autónomos descentralizados participarán del veintiuno por ciento (21%) de ingresos permanentes y del diez por ciento (10%) de los no permanentes del Presupuesto General del Estado. (COOTAD, artículo 192).
- El Presupuesto General del Estado destinado al financiamiento del sistema nacional de salud se debe incrementar cada año en un porcentaje no inferior al cero punto cinco por ciento (0,5%) del Producto Interior Bruto, hasta alcanzar al menos el cuatro por ciento (4%) (Constitución de la República, Disposición Transitoria Vigésimosegunda).
- El Estado asignará de forma progresiva recursos públicos del Presupuesto General del Estado para la educación inicial básica y el bachillerato, con incrementos anuales de al menos el cero punto cinco por ciento del Producto Interno Bruto (0,5%) hasta alcanzar un mínimo del seis por ciento (6%) del Producto Interno Bruto (Constitución de la República, Disposición Transitoria Décimo Octava).
- El Estado destinará los recursos necesarios para la investigación científica, el desarrollo tecnológico, la innovación, la formación científica, la recuperación y desarrollo de saberes ancestrales y la difusión del conocimiento; y que un porcentaje de estos recursos se debe destinar a financiar proyectos mediante fondos concursables (Constitución de la República, artículo 388).

Prohibición de donaciones

El COPLAFIP en su artículo 104, prohíbe a las entidades y organismos del sector público realizar donaciones o asignaciones no reembolsables, por cualquier concepto, a personas naturales, organismos o personas jurídicas de derecho privado, con excepción de aquellas que correspondan a los casos regulados por el Presidente de la República, establecidos en el Reglamento del COPLAFIP.

Límites de endeudamiento público

La Constitución de la República en su artículo 290 emite varias regulaciones referentes al endeudamiento público, entre ellas consta la disposición de que estos fondos solo podrán destinarse a programas y proyectos de inversión y para infraestructura; además plantea límites al endeudamiento tanto del Gobierno Central como de los gobiernos autónomos descentralizados.

Respecto al Gobierno Central se establece que el monto total del saldo de la deuda pública realizada por el conjunto de las entidades y organismos del sector público, en ningún caso podrá sobrepasar el cuarenta por ciento (40%) del PIB. En casos excepcionales, cuando se requiera endeudamiento para programas y/o proyectos de inversión pública de interés nacional, y dicho endeudamiento supere el límite establecido en este artículo, se requerirá la aprobación de la Asamblea Nacional con la mayoría absoluta de sus miembros. Cuando se alcance el límite de endeudamiento se deberá implementar un plan de fortalecimiento y sostenibilidad fiscal (COPLAFIP, artículo 124).

En cuanto a los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs) se señala que para la aprobación y ejecución de sus presupuestos, cada gobierno autónomo descentralizado deberá observar los siguientes límites de endeudamiento:

- La relación porcentual calculada en cada año entre el saldo total de su deuda pública y sus ingresos totales anuales, sin incluir endeudamiento, no deberá ser superior al doscientos por ciento (200%); y,
- El monto total del servicio anual de la deuda, que incluirá la respectiva amortización e intereses, no deberá superar el veinte y cinco por ciento (25%) de los ingresos totales anuales sin incluir endeudamiento (COPLAFIP, artículo 125).

Prohibición de endeudamiento para gasto permanente

Con excepción de los que prevé la Constitución de la República, para salud, educación y justicia; previa calificación de la situación excepcional, realizada por la Presidenta o el Presidente de la República (COPLAFIP, artículo 126).

3. AMBITO INSTITUCIONAL

3.1. COMPETENCIAS PARA LA ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO

La elaboración del Presupuesto General del Estado está amparada por la Constitución de la República y el COPLAFIP, cuyos cuerpos legales establecen las competencias de la Función Ejecutiva, la Asamblea Nacional, el Ministerio de Economía y Finanzas y la Secretaria Nacional de Planificación y Desarrollo – SENPLADES, las cuales pueden observarse en la gráfico 1.

GRÁFICO 1

Competencias para la elaboración del presupuesto general del estado

Función Ejecutiva	Asamblea Nacional
Elabora cada año la proforma presupuestaria anual y la programación presupuestaria cuatrianual, que serán remitidos a la Asamblea Nacional (Constitución de la República, artículo 294).	Aprueba durante los primeros 90 días de gestión y en los años siguientes sesenta días desde el inicio del año fiscal respectivo (Constitución de la República, artículos 295).
Ministerio de Economía y Finanzas	Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo – SENPLADES
Es el ente rector del SINFIIP. Dicta las directrices para el diseño, implementación y cumplimiento del SINFIIP, las mismas que son de cumplimiento obligatorio por parte de las entidades del sector público, incluidas las empresas públicas, gobiernos autónomos descentralizados, banca pública y seguridad social (COPLAFIP: artículos 74, numeral 6 y 101).	Tiene la competencia para formular los planes de inversión del PGE, como ente rector de la inversión pública. Las entidades públicas que forman parte del PGE deben presentar los proyectos de inversión, para la obtención del dictamen de prioridad, con el fin de ser incluidos en el Plan Anual y Plurianual de Inversiones, y su correspondiente financiamiento (Directrices del Ministerio de Economía y Finanzas).
Requisito indispensable	
La programación y ejecución del PGE y la inversión y asignación de recursos se sujetarán al PND (Constitución Política, artículos 280 y 293; COPLAFIP: artículo 5, numeral 1, y 100).	

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la Constitución de la República; el Código de Planificación y Finanzas Públicas y las Directrices del MEF para la elaboración del PGE y la programación cuatrianual.

En el gráfico en referencia se observa que las disposiciones legales establecidas tanto de la Carta Magna como del COPLAFIP propugna el carácter obligatorio de que el Presupuesto General del Estado y de cada una de las entidades que lo conforman se someta al Plan Nacional de Desarrollo.

3.2. COMPONENTES DE LOS PRESUPUESTOS DEL SECTOR PÚBLICO

En el ámbito institucional de los presupuestos, el Reglamento al COPLAFIP establece en el artículo 76 expresa que los presupuestos del sector público están constituidos por las entidades del sector público agrupados en el Sector Público no Financiero y Sector Público Financiero como puede apreciarse en el gráfico 2.

GRÁFICO 2

Componentes de los presupuestos del sector público



Fuente: Elaboración propia sobre la base del Reglamento al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas y normas consolidadas de la administración financiera del sector público.

De acuerdo con normas consolidadas de administración financiera pública³⁴⁴, sin perjuicio de la consideración del Presupuesto General del Estado como una unidad, este se estructura en los siguientes componentes:

- a) Presupuesto de la Función Ejecutiva, constituido por el presupuesto del Estado Central que comprende los presupuestos institucionales de:
 - a. La Presidencia de la República,

³⁴⁴ El Ministerio de Finanzas (ahora Ministerio de Economía y Finanzas) mediante Acuerdo Ministerial 447, publicado en el Registro Oficial Suplemento 259 de 24-ene-2008 y que contiene varias reformas hasta la presente fecha, actualizó los Principios del Sistema de Administración Financiera, las Normas Técnicas de Presupuesto, el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos, los Principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental, el Catálogo General de Cuentas y las Normas Técnicas de Tesorería para su aplicación obligatoria en todas las entidades, organismos, fondos y proyectos que integran el Sector Público no Financiero. En este documento cuando nos referimos a este acuerdo se señala las normas consolidadas de administración financiera del sector público.

- b. La Vicepresidencia de la República,
 - c. Los Ministerios y Secretarías de Estado,
 - d. Las Entidades adscritas y otros organismos bajo el ámbito del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.
- b) Presupuesto de la Funciones Legislativa, integrado por los presupuestos institucionales de la Asamblea Nacional.
 - c) Presupuesto de la Función Judicial y Justicia Indígena que contiene los presupuestos institucionales de:
 - a. La Corte Nacional de Justicia;
 - b. Las Cortes Provinciales de Justicia;
 - c. Los Tribunales y Juzgados que establece la Ley y los Juzgados de Paz;
 - d. El Consejo de la Judicatura;
 - e. La Fiscalía General del Estado;
 - f. La Defensoría Pública.
 - d) Presupuesto de la Función Electoral que comprende los presupuestos institucionales de:
 - a. El Consejo Nacional Electoral y
 - b. EL Tribunal Contencioso Electoral.
 - e) Función de Transparencia y Control Social, agrupa los presupuestos institucionales de:
 - a. El Consejo de Participación Ciudadana y Control Social;
 - b. La Defensoría del Pueblo;
 - c. La Contraloría General del Estado y
 - d. Las Superintendencias.
 - f) Detalle presupuestario de ingresos con destino específico.
 - g) Preasignaciones determinadas por la Constitución.

Los GAD'S son los Gobiernos Autónomos Descentralizados que están constituidos por los gobiernos regionales, gobiernos provinciales, gobiernos municipales o distritos metropolitanos y por los gobiernos parroquiales rurales.

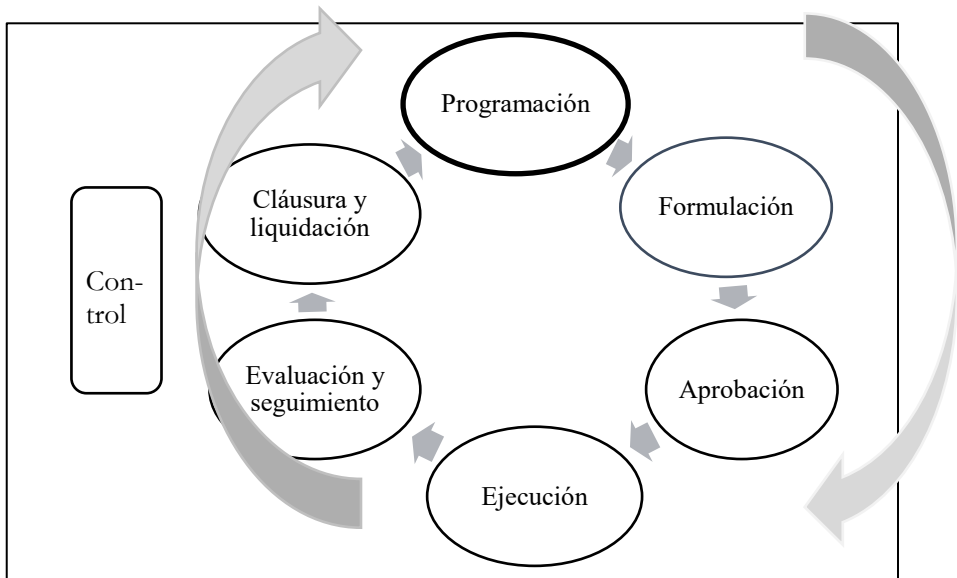
Las Empresas públicas son todas las entidades jurídicas públicas o de economía mixta creadas con el fin de producir bienes y/o prestar servicios públicos en todos los niveles de gobierno, de conformidad con la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Las entidades de la seguridad social, son instituciones gubernamentales que se ocupan de la operación de la seguridad social, constituidas por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (ISSFA) y el Instituto de Seguridad Social de la Policía (ISSPOL).

El Sector Público Financiero -SPF- comprende todas las instituciones cuya actividad principal es la monetaria y la intermediación financiera tales como: Banco Central del Ecuador, Banco del Estado, Banco del Instituto Ecuatoriano de la Seguridad Social, Banco Nacional de Fomento, Corporación Financiera Nacional, Corporación de Finanzas Populares, entre otras.

4. CICLO PRESUPUESTARIO

GRÁFICO 3
El ciclo del presupuesto



Fuente: Elaboración propia sobre la base del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

El ciclo presupuestario es de cumplimiento obligatorio para todas las entidades y organismos del sector público y comprende las siguientes etapas: 1. Programación Presupuestaria. 2. Formulación Presupuestaria. 3. Aprobación Presupuestaria. 4. Ejecución Presupuestaria. 5. Evaluación y Seguimiento Presupuestario. 6. Clausura y Liquidación Presupuestaria. A este ciclo se le ha agregado la acción de control, como una actividad transversal, presente en cada una de las etapas (gráfico 3).

Es necesario señalar que, con la finalidad de asegurar una adecuada coordinación de procesos interinstitucionales en todas las fases del ciclo presupuestario, el ente rector de las finanzas públicas emitirá lineamientos a todas las entidades del Sector Público, excepto los Gobiernos Autónomos Descentralizados (COPLAFIP, artículo 96), para los cuales estos lineamientos serán únicamente referenciales.

4.1. PROGRAMACIÓN PRESUPUESTARIA

En esta primera fase del ciclo presupuestario, las entidades que conforman el Presupuesto General del Estado definen los programas, proyectos y actividades a incorporar en el presupuesto, con la identificación de las metas, los recursos necesarios, los impactos o resultados esperados de su entrega a la sociedad; y los plazos para su ejecución.

El Ministerio de Economía y Finanzas³⁴⁵ (MEF) formula las directrices para la elaboración de la proforma presupuestaria para el año y las difunde hasta el 31 de mayo de cada año y en los que existe cambio de gobierno, el Ministerio las define de acuerdo con las circunstancias imperantes, las cuales contienen: las políticas, los techos presupuestarios, las claves presupuestarias y el cronograma.

Políticas

Las políticas son formuladas sobre la base del escenario presupuestario plurianual y versan sobre el tratamiento de los ingresos, gastos y financiamiento; así como activos y pasivos. El MEF levanta previamente los escenarios macroeconómicos plurianuales en coordinación con varias entidades como la SENPLADES, el Ministerio de Recursos No Renovables, el Ministerio Coordinador de la Producción, Empleo y Competitividad, el Servicio de Rentas Internas, la Corporación Nacional Aduanera, el Banco central y otras que estime conveniente.

Del escenario macroeconómico plurianual se determinará la política macroeconómica y la política fiscal, referente a los ingresos, egresos, endeudamiento e inversión pública, que guiará la elaboración de la proforma del Presupuesto General del Estado para el ejercicio fiscal del primer año de ese escenario.

Techos presupuestarios

Sobre la base del escenario presupuestario plurianual y la verificación del cumplimiento de las reglas fiscales, el MEF fija los techos presupuestarios institucionales que constituyen los límites máximos de recursos a certificar y comprometer para las entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado.

³⁴⁵ El Ministerio de Economía y Finanzas es la cartera de Estado encargada de la política económica y financiera. Antes del 25 de mayo del 2007 era denominado Ministerio de Finanzas, pero en esa fecha con decreto presidencial No. 7 se fusiona el Ministerio de Coordinación de Políticas Económicas con el Ministerio de Finanzas, adoptando el nuevo nombre.

Los techos se establecen por sector e institución, por naturaleza económica y por fuentes de financiamiento. El techo presupuestario para gastos de capital e inversiones se comunica a la SENPLADES a fin de que realice el proceso de programación de la inversión pública.

Claves presupuestarias

De acuerdo con las normas consolidadas de administración financiera pública, la Subsecretaría de Presupuestos debe definir para cada ejercicio fiscal los elementos componentes de la clave presupuestaria de ingresos y gastos en el sistema informático, la que puede contener campos visibles y campos relacionados para posibilitar la vinculación de dichos componentes con otros elementos que son necesarios para la construcción de determinada información fiscal y financiera.

Cronograma

En relación con el cronograma, el MEF, a través de la Subsecretaría de Presupuesto elabora el cronograma para la programación y formulación de la Proforma del Presupuesto General del Estado para el siguiente ejercicio fiscal y la Programación Presupuestaria Cuatrianual. Incluye las actividades y tareas a ejecutarse desde la iniciación del proceso hasta la incorporación de los ajustes resueltos por la Asamblea Nacional para la aprobación de la Proforma Presupuestaria y la Programación Presupuestaria Cuatrianual.

4.2. FORMULACIÓN PRESUPUESTARIA

Es la fase del ciclo presupuestario que consiste en la elaboración de las proformas que expresan los resultados de la programación presupuestaria, bajo una presentación estandarizada según los catálogos y clasificadores presupuestarios, con el objeto de facilitar su exposición, posibilitar su fácil manejo, su comprensión y permitir la agregación y consolidación.

Cada entidad y organismo sujeto al Presupuesto General del Estado formula la proforma del presupuesto institucional, en la que se incluyen todos los egresos necesarios para su gestión. En lo relacionado a los programas y proyectos de inversión, únicamente se incluirán los que hubieren sido incorporados en el Plan Anual de Inversión (PAI), o que hubieren obtenido la prioridad de la SENPLADES durante la ejecución presupuestaria.

Los presupuestos se estructuran según la ubicación que corresponda a las instituciones en la conformación del sector público no financiero, la naturaleza económica de los ingresos y egresos y las finalidades que se persiguen de estos últimos, sin perjuicio de otras clasificaciones que se estimen pertinentes debiendo siempre reflejar la vinculación con la planificación.

Las clasificaciones presupuestarias se expresan en los correspondientes catálogos y clasificadores que son definidos y actualizados por el MEF, por intermedio de la Subsecretaría de Presupuesto, con excepción del Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos que es expedido por el Ministro de esa cartera de estado.

Las proformas presupuestarias institucionales recibidas por el MEF son analizadas y validadas en su consistencia técnica de acuerdo con las directrices proporcionadas. Como parte de este proceso el Ministerio puede efectuar los ajustes que sean necesarios para que se ajusten al escenario macroeconómico plurianual, al techo presupuestario y a las reglas fiscales. Para el caso en que las instituciones no hayan cumplido con remitir la proforma presupuestaria, el propio MEF a través de la Subsecretaría de Presupuesto, será la encargada de elaborar por su cuenta.

Como producto del análisis, validación y ajustes de la proforma presupuestaria, la Subsecretaría de Presupuesto generará los escenarios correspondientes que se pone en consideración del titular del MEF. El escenario que las autoridades consideren como definitivo se presentará a consideración de la Presidencia de la República, el que luego de la revisión y ajustes si fuesen del caso se presentará a la Asamblea Nacional.

4.3. APROBACIÓN PRESUPUESTARIA

La Función Ejecutiva presentará a la Asamblea Nacional la proforma presupuestaria anual y la programación presupuestaria cuatrianual durante los primeros noventa días de su gestión y, en los años siguientes, sesenta días antes del inicio del año fiscal respectivo. La Asamblea Nacional aprobará u observará, en los treinta días siguientes y en un solo debate, la proforma anual y la programación cuatrianual. Si transcurrido este plazo la Asamblea Nacional no se pronuncia, entrarán en vigencia la proforma y la programación elaboradas por la Función Ejecutiva.

En el año en que se posesiona el Presidente rige el presupuesto del año anterior, hasta que se apruebe el Presupuesto General del Estado.

Un requisito indispensable tanto no solo para la programación sino para las fases del ciclo presupuestario consiste en la obligatoriedad de que este instrumento público se sujete a los lineamientos de la planificación del desarrollo (Constitución de la República, artículos 280 y 293 y COPLAFIP: artículos 5, numeral 1, y 100).

Con fines de registro de información, las instituciones que no forman parte del Presupuesto General del Estado enviarán al MEF sus presupuestos aprobados, en el transcurso de 30 días posteriores a su aprobación.

La máxima autoridad y el responsable de la unidad financiera de cada entidad del sector público, en coordinación con las unidades administrativas y de Planificación con los responsables de elaborar la programación y formulación presupuestaria institucional.

4.4. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

Una vez aprobados los presupuestos institucionales, estos pueden ser ejecutados en el transcurso de su vigencia, que corresponde al año calendario; es decir, del 1 de enero al 31 de diciembre. Esta etapa coincide con la instancia del flujo económico real de entrega o recepción de bienes económicos, para su registro contable y las afectaciones presupuestarias correspondientes.

Constituyen instrumentos esenciales para esta fase del ciclo presupuestario, entre otros, las normas, el clasificador presupuestario de ingresos y gastos, los catálogos, las herramientas informáticas y las estadísticas presupuestarias de cada entidad del sector público.

El Reglamento a la COPLAFIP (artículos 97, 99 y 101) establece el cumplimiento de algunos requisitos para la ejecución como son: la programación financiera de la ejecución presupuestaria anual, la certificación presupuestaria plurianual y la certificación anual.

La máxima autoridad de cada entidad del sector público así como los servidores encargados del manejo financiero institucional son los responsables por el control interno; la gestión y el cumplimiento de los objetivos y metas; y, la observación estricta de las disposiciones y normas del MEF.

4.5. EVALUACIÓN Y SEGUIMIENTO DE LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

Comprende la medición de los resultados físicos y financieros obtenidos y los efectos producidos, el análisis de las variaciones observadas, con la determinación de sus causas y la recomendación de medidas correctivas. La evaluación física y financiera de la ejecución de los presupuestos de las entidades es responsabilidad del titular de cada entidad u organismo y se realiza en forma periódica. De acuerdo con el COPLAFIP “Los informes de evaluación serán remitidos al ente rector de las finanzas públicas en coordinación con la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo y difundidos a la ciudadanía” (artículo 119).

La evaluación financiera global del Presupuesto General del Estado corresponde al Ministro de Economía y Finanzas; cuyo informe de manera semestral lo pone en conocimiento del Presidente de la República y de la Asamblea Nacional en el plazo de 90 días de terminado cada semestre.

Si bien los presupuestos de los GADs no forman parte el Presupuesto General del Estado, sin embargo cada ejecutivo de estos organismos deberá presentar semestralmente un informe sobre la ejecución presupuestaria a sus respectivos órganos legislativos.

4.6. CLAUSURA Y LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA

Las normas consolidadas de Administración Financiera Pública, establecen que el presupuesto se clausurará el 31 de diciembre de cada año; por tanto, toda operación que implique afectación presupuestaria de alguna naturaleza se realizará hasta esa fecha por lo que, con posterioridad a la misma, no podrán contraerse compromisos ni obligaciones que afecten el presupuesto clausurado.

Una vez clausurado el presupuesto se procede al cierre contable de conformidad con las normas técnicas vigentes para el efecto y los derechos y obligaciones que quedaren pendientes de cobro y de pago al 31 de diciembre de cada año, como consecuencia de la aplicación del principio del devengado, serán objeto del tratamiento consignado en las normas técnicas de contabilidad gubernamental y de tesorería.

Por su parte, la liquidación se refiere a la elaboración y exposición, a nivel consolidado, de la ejecución presupuestaria registrada a la clausura del ejercicio fiscal anual, para lo cual la Subsecretaría de Presupuesto del MEF receipta la información originada en las instituciones, examina su consistencia, procede a su agregación y consolidación, genera los reportes con la información que requiere el contenido de la liquidación y elaborará el proyecto de acuerdo de expedición y el informe que lo respalde.

El Acuerdo del MEF que se emite para la liquidación se lo hace hasta el 31 de marzo del año siguiente y contiene lo siguiente:

- El detalle de la ejecución de los ingresos, presentados según su naturaleza económica, en las columnas: presupuesto inicial, codificado y devengado.
- La ejecución de los gastos, presentados según la composición sectorial-institucional, en las columnas: presupuesto inicial, codificado y devengado.
- Estado de transacciones de caja, con la determinación de los resultados de déficit/superávit, financiamiento/aplicación y variaciones de caja sin aplicación presupuestaria.
- Resultado económico-financiero del ejercicio presupuestario presentado en el formato de la cuenta ahorro-inversión-financiamiento.
- Los anexos de respaldo con la información institucional procesada.

4.7. CONTROL PRESUPUESTARIO

Esta acción debe estar siempre presente en toda actividad, es permanente y debe aplicarse a todas y cada una de las diversas fases del proceso presupuestario arriba indicadas; cada servidor debe velar por la pertinencia y legalidad de sus actuaciones, antes y durante las acciones que cumple en el ámbito del control interno que es inherente a la institución, mientras que el control externo es privativo de la Contraloría General del Estado.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

De conformidad con las normas consolidadas de administración financiera del sector público, los presupuestos se estructuran según la ubicación que corresponda a las instituciones en la conformación del sector público no financiero, la naturaleza económica de los ingresos y gastos y las finalidades que se persiguen de éstos últimos, sin perjuicio de otras clasificaciones que se estimen pertinentes en aplicación del principio de transparencia y deben reflejar la vinculación con la planificación.

5.1. CLASIFICACIÓN PRESUPUESTARIA DE EGRESOS

Estas mismas normas establecen las clasificaciones presupuestarias que deben aplicarse en el sector público no financiero, para que sirvan de instrumentos que permitan la organización y presentación de la información, resultado de las operaciones correlativas al proceso presupuestario con el objeto de facilitar la toma de decisiones durante el mismo. Las entidades públicas deben observar y aplicar en forma obligatoria el Clasificador de Ingresos y Gastos del Sector Público, el mismo que es puesto a disposición de todas las entidades por parte del Ministerio de Economía y Finanzas.

Con el fin de uniformizar criterios el Ministerio de Economía y Finanzas dispone en su portal web del Catálogo y clasificadores presupuestarios. En el cuadro 2 se pueden observar las principales clasificaciones de los egresos presupuestarios.

5.2. CLASIFICACIÓN PRESUPUESTARIA DE INGRESOS

Al igual que las clasificaciones de los egresos el MEF tiene a disposición del público en su portal web, los catálogos y clasificadores de ingresos. En el cuadro 3 constan las principales clasificaciones con su respectiva descripción.

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Se consideran reformas o modificaciones presupuestarias los cambios en las asignaciones consignadas a los programas incluidos en los presupuestos aprobados que alteren los techos asignados, el destino de las asignaciones, su naturaleza económica, fuente de financiamiento o cualquiera otra identificación de los componentes de la clave presupuestaria (asignada por el MEF en el sistema electrónico).

CUADRO 2
Clasificación de los egresos presupuestarios

TIPO DE CLASIFICACIÓN	DESCRIPCIÓN
Por objeto del gasto	Es la clasificación principal para la identificación de los egresos contenidos en el presupuesto. Organiza los recursos según su origen y su naturaleza corriente, de capital y de financiamiento. El uso de este Clasificador es de uso obligatorio en el sector público no financiero.
Geográfica	Permite establecer la localización geográfica del gasto que ejecutan los entes públicos. La identificación geográfica se hará en función del lugar en que se espera se perciban los beneficios de la producción de bienes y servicios o por la ubicación de la unidad ejecutora responsable de dicha producción.
Sectorial	Tiene como objetivo el facilitar la coordinación entre planes de desarrollo y el presupuesto gubernamental, agrupa los gastos a través de las grandes áreas de actividad del Estado, asignando el gasto en función de la política gubernamental en cada una de ellas. Pretende dar una magnitud del gasto público según los distintos sectores de la economía. Al momento El MEF tiene establecido 23 sectores como el Tesoro Nacional, Legislativo, etc.
Por temporalidad	Los egresos fiscales se clasifican en Egresos Permanentes y Egresos No Permanentes, los cuales pueden clasificarse en otras categorías con fines de análisis, organización presupuestaria y estadística. Los permanentes no generan directamente acumulación de capital o activos y los no permanentes pueden generar directamente acumulación de capital bruto o activos públicos o disminución de pasivos.
Institucional y de unidades ejecutoras	Esta Clasificación distingue los niveles centrales y desconcentrados en las instituciones y organismos que conforman el ámbito del Presupuesto General del Estado, de las empresas públicas y del régimen seccional autónomo descentralizado.
Programática	Expresa la asignación de recursos según las categorías programáticas: programa, actividad y proyecto, vinculados a la consecución de los objetivos y metas de producción y resultados identificadas en el proceso planificación-programación. Las categorías a utilizarse son: programas, proyectos y actividades.
Orientación del gasto	Vincula las actividades de los programas contenidos en los presupuestos institucionales con los objetivos y metas estratégicos de la planificación global o determinadas políticas públicas para verificar en qué medida están siendo incorporadas en el presupuesto, así como facilitar su seguimiento en la ejecución presupuestaria.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las normas consolidadas de administración financiera del sector público.

CUADRO 3

Clasificación de los ingresos presupuestarios

TIPO DE CLASIFICACIÓN	DESCRIPCIÓN
Por objeto de los ingresos	El clasificador de ingresos organiza los recursos según su origen y su naturaleza corriente, de capital y de financiamiento. El uso del Clasificador Presupuestario de Ingresos al igual que el de Gastos es de uso obligatorio en el sector público no financiero.
Fuentes de financiamiento	Se relaciona con los egresos, en razón de que identifica los gastos públicos según las fuentes de financiamiento de origen de los ingresos. Esta clasificación contiene un componente genérico y un subcomponente particularizado. La verificación de la consistencia entre la fuente de financiamiento de los ingresos y de los gastos se hará al nivel del componente genérico; los subcomponentes servirán para identificar el destino para los casos de preasignaciones en los gastos y preasignaciones atadas a ingresos específicos.
Temporalidad	Los ingresos fiscales se clasifican en Ingresos Permanentes e Ingresos No permanentes. Ingresos permanentes: Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos públicos reciben de manera continua, periódica y previsible. Ingresos no-permanentes: Ingresos No permanentes: Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, reciben de manera temporal, por una situación específica, excepcional o extraordinaria.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las normas consolidadas de administración financiera del sector público.

El ente rector de las finanzas públicas para la realización de las modificaciones presupuestarias exige los siguientes requisitos:

- Las modificaciones se harán sobre los saldos disponibles no comprometidos de las asignaciones.
- En ningún caso se podrán efectuar reformas que impliquen traspasar recursos destinados a inversión o capital para cubrir gastos corrientes.
- En caso de modificaciones en el Presupuesto General del Estado que impliquen incrementos de los presupuestos de inversión totales de una entidad ejecutora o la inclusión de nuevos programas y/o proyectos de inversión, se requerirá dictamen favorable de la SENPLADES.

El COPLAFIP, fija un techo para estas modificaciones, al señalar

“El ente rector de las finanzas públicas podrá aumentar o rebajar los ingresos y gastos que modifiquen los niveles fijados en el Presupuesto General del Estado hasta por un total del 15% respecto de las cifras aprobadas por la Asamblea Nacional” (Artículo 118).

Toda reforma presupuestaria se sustentará en un informe cuyo contenido mínimo se referirá a:

- Base legal que fundamente la reforma;
- Análisis justificativo de la necesidad de la reforma y su impacto en la ejecución de los programas que se afectan;
- Demostración de la viabilidad presupuestaria de la reforma, en términos de mayores o menores ingresos y saldos no comprometidos de las asignaciones presupuestarias de gasto, según corresponda;
- Efectos en la composición institucional, de financiamiento y de naturaleza económica del PGE;
- Afectación a la programación financiera cuatrimestral vigente;
- Recomendaciones para su expedición.

Así mismo, las modificaciones al presupuesto se legalizarán mediante el documento denominado Resolución Presupuestaria que será expedido de acuerdo al marco de competencias para su autorización, definido según el tipo de reforma presupuestaria.

6.1. TIPOS DE MODIFICACIONES

La legislación financiera tiene establecida tres tipos de modificaciones generales a las que se les denomina aumentos y rebajas de crédito, incrementos y disminuciones de créditos y traspasos de créditos; y, varias modificaciones específicas. Para el efecto del tratamiento de estas modificaciones, el crédito presupuestario debe ser entendido como la asignación individualizada de gasto que consta en los presupuestos aprobados de las unidades ejecutoras.

Aumentos y rebajas de créditos

Se producen por los cambios en los ingresos y gastos del presupuesto que alteran el techo del Presupuesto General del Estado aprobado por la Asamblea Nacional.

Incrementos y disminuciones de créditos

Corresponde a los incrementos y reducciones que se realicen en un presupuesto y que sean compensadas por variaciones del mismo orden en otro, de forma que, en neto, no alteren el techo del Presupuesto General del Estado.

Esta modificación puede producirse entre unidades ejecutoras dentro del presupuesto de una institución; entre instituciones dentro del presupuesto del gobierno central; y, entre el presupuesto del gobierno central y los presupuestos del resto de instituciones del PGE.

Traspasos de créditos

Constituyen las modificaciones que se realicen en los ingresos y gastos al interior de un presupuesto pero que no significan alteración del techo fijado en su aprobación, pudiéndose efectuar sobre grupos de gasto controlados y no controlados.

El gasto controlado se refiere a aquellos grupos de gasto que el MEF, a través del Comité de Finanzas, en función de los objetivos de la política de ejecución presupuestaria, defina que deban someterse a ciertas restricciones relacionadas con el manejo de los saldos de las asignaciones del presupuesto.

En ausencia de una definición expresa del MEF, para efectos de la ejecución presupuestaria se entenderá que todos los grupos son no controlados.

Modificaciones presupuestarias específicas

- Modificaciones relativas al servicio de la deuda

Corresponde al Subsecretaría de Crédito Público gestionar ante su similar de Presupuestos las propuestas de modificaciones a las partidas presupuestarias de ingresos de financiamiento originados en el endeudamiento interno y externo y las destinadas al pago de intereses y amortizaciones de la deuda pública.

- Modificaciones en asignaciones para proyectos de inversión

Todas las modificaciones que alteren el techo consignado en el Programa Anual de Inversiones y en los presupuestos institucionales, se cursarán para su análisis y aprobación a la Subsecretaría de Presupuestos, la que contará con el informe de no objeción de la SENPLADES. Solo en los casos que las reformas impliquen cambios en la estructura del financiamiento que alteren la composición del presupuesto vigente serán aprobadas por la o el titular del Ministerio de Finanzas.

- Modificaciones en Gastos en Personal Grupos Controlados

El Ministerio de Finanzas, a través de la Subsecretaría de Presupuestos podrá autorizar traspasos de créditos entre ítems de grupos de gastos controlados 51 (Gastos en personal³⁴⁶) y 71 (Gastos de personal para inversión³⁴⁷).

- Convalidación de compromisos por entrega de anticipos

Los anticipos otorgados que no se hayan devengado durante el ejercicio fiscal en el que fueron concedidos, los convalidará el Ministerio de Finanzas en el

³⁴⁶ Comprenden los gastos por las obligaciones con los servidores y trabajadores del Estado, por servicios prestados.

³⁴⁷ Comprenden los gastos por las obligaciones a favor de los servidores y trabajadores, por servicios prestados en programas sociales o proyectos de formación de obra pública.

presupuesto vigente a la fecha de devengamiento. El compromiso que se convalida, será imputable a los techos legalmente definidos y se ceñirá a las disposiciones establecidas para el trámite de modificaciones presupuestarias, siempre y cuando cumpla los requisitos establecidos por el MEF.

Los devengamientos de anticipos de contratos de ejercicios anteriores en ningún caso implicarán erogación de recursos del ejercicio vigente, únicamente tendrán afectación contable al pago en el ejercicio en el que se convalida.

Para evitar erogaciones de recursos, con fines exclusivos de registro, se aplicarán a la fuente “Anticipos de Ejercicios Anteriores” que deberán constar en las respectivas modificaciones presupuestarias.

- Convalidación de compromisos por entrega de anticipos y liquidación de cartas de crédito de ejercicios anteriores

Los anticipos otorgados, así como la liquidación de cartas de crédito de ejercicios anteriores, que no se hayan devengado durante el ejercicio fiscal en el que fueron concedidos, los convalidará el Ministerio de Finanzas en el presupuesto vigente a la fecha de devengamiento.

El compromiso que se convalida, será imputable a los techos legalmente definidos y se ceñirá a las disposiciones establecidas para el trámite de modificaciones presupuestarias, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos por el MEF.

6.2. ATRIBUCIONES PARA LAS MODIFICACIONES

Las normas consolidadas de administración financiera del sector público establece las atribuciones para la realización y aprobación de las modificaciones de cada una de los entes que conforman el modelo de gestión financiera³⁴⁸, que además del Ministerio de Economía y Finanzas y la Subsecretaría de Presupuestos comprenden los niveles correspondientes a la Unidad de Administración Financiera (UDAF), a la Unidad Coordinadora (UC) y a la Unidad Ejecutora (UE).

La facultad de cada uno de estos entes en el proceso de las modificaciones presupuestarias son las siguientes:

- Ministerio de Economía y Finanzas: Modificaciones que alteren el techo del Presupuesto General del Estado, los techos del gobierno central y del resto de componentes, así como las relacionadas al endeudamiento.
- Subsecretaría de Presupuestos: Analizar y aprobar todas las modificaciones presupuestarias cuya competencia no recaiga en el Titular del MEF o hayan sido trasladadas a las instituciones y sus unidades ejecutoras.

³⁴⁸ En el punto 1.3. del capítulo 2 se detalla el Modelo de Gestión del SINFP.

- Instituciones (UDAF): Modificaciones a sus presupuestos cuyo resultado no signifique afectación del monto total del presupuesto institucional vigente, estructura programática y composición grupo-fuente de financiamiento.
- Unidades Ejecutoras: Traspasos de créditos entre asignaciones de un mismo grupo del Clasificador Presupuestario de Gastos.

Tema 2

EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

SUMARIO

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS. 1.1. Procedimiento y requisitos. 1.2. Certificación presupuestaria plurianual. 1.3. El modelo de gestión para la ejecución del gasto. 2. EL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 2.1. El sistema integrado de gestión financiera eSIGEF. 2.2. Procesos administrativos para las adquisiciones. 2.3. Pago de bienes y servicios. 2.4. Pago de remuneraciones. 2.5. Anticipos a contratistas. 2.6. Cuenta corriente única. 3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO. 4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS. 6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA. 6.1. Finalidad. 6.2. Principios. 6.3. Políticas. 6.4. Informes financieros.

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS

1.1. PROCEDIMIENTO Y REQUISITOS

El Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPLAFIP) define a la ejecución del gasto como

“La fase del ciclo presupuestario que comprende el conjunto de acciones destinadas a la utilización óptima del talento humano, y los recursos materiales y financieros asignados en el presupuesto con el propósito de obtener los bienes, servicios y obras en la cantidad, calidad y oportunidad previstos en el mismo (artículo 113)”.

En el gráfico 4 se puede observar el proceso de ejecución del gasto, el cual parte del presupuesto aprobado, la programación presupuestaria del gasto, la autorización competente en cada una de las instituciones, el requerimiento de aval de ser el caso, el registro del compromiso, la obligación y la realización del pago.

Presupuesto codificado

Una vez aprobado el presupuesto por la Asamblea Nacional, el MEF comunica a cada una de las instituciones para la gestión del gasto.

Programación presupuestaria del gasto

Se realizan las programaciones de gastos de acuerdo con las instrucciones que emita el MEF para el efecto.

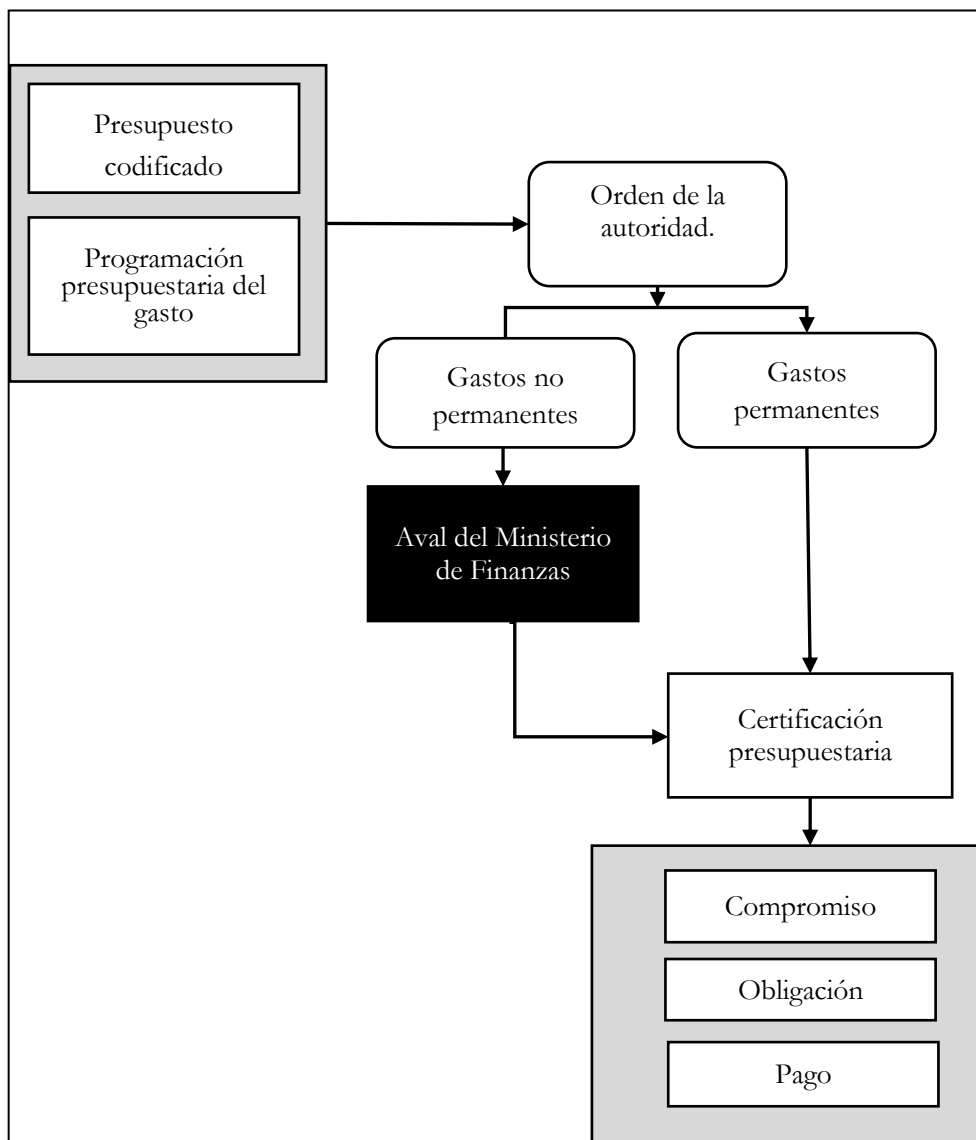
Certificación presupuestaria

Una de las normas más importantes no solo en lo relativo a la ejecución del gasto, sino en toda la administración financiera pública tiene que ver con la Certificación de Fondos o Certificación Presupuestaria, sobre lo que las normas legales expresan lo siguiente:

- *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*: “Ninguna entidad u organismo público podrán contraer compromisos, celebrar contratos, ni autorizar o contraer obligaciones, sin la emisión de la respectiva certificación presupuestaria” (art. 115).
- *Ley orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública (LOSNCP)*: “Las entidades previamente a la convocatoria [de los procesos de adquisiciones], deberán certificar la disponibilidad presupuestaria y la existencia presente o futura de recursos suficientes para cubrir las obligaciones derivadas de la contratación” (art. 24).

La certificación presupuestaria constituye la reserva del compromiso.

GRÁFICO 4
Proceso de ejecución del gasto público



Fuente. Elaboración propia sobre la base del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, artículos 115-117; Normas de control interno para las entidades, organismos del sector público y personas jurídicas de derecho privado que disponen de recursos públicos; normas consolidadas de administración financiera del sector público; y, Acuerdo 11-17 del Ministerio de Finanzas.

Aval

De conformidad con el Acuerdo 11 del Ministerio de Finanzas emitido el 16 de enero del 2017, todas las entidades que reciben asignaciones del Presupuesto General del Estado, previo al inicio de procesos de contratación o suscripción de convenios que conlleven la transferencia de recursos de gasto no permanente deben requerir el Aval de esa cartera de estado. Para este fin el Ministerio de Economía y Finanzas cuentas con un listado de ítems que requieren aval y que comprenden gastos de proyectos y bienes de larga duración.

El gasto público comprende tres instancias dentro del sistema de la administración financiera del país: el compromiso, la obligación y el pago. Tanto el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPLAFIP) en sus artículos 114 y 117, como la Norma Técnica de Control Interno 403-09 caracterizan cada una de estas instancias de la siguiente forma:

Compromiso

Los créditos presupuestarios quedarán comprometidos en el momento en que la autoridad competente, mediante acto administrativo expreso, decida la realización de los gastos, con o sin contraprestación cumplida o por cumplir y siempre que exista la respectiva certificación presupuestaria.

A efectos de la aplicación del compromiso se considerará una fase previa, o de reserva de compromiso, y una de materialización del compromiso. En cuanto la autoridad competente disponga la realización de un gasto con cargo a la asignación del presupuesto, la unidad responsable de la ejecución presupuestaria procederá a efectuar una reserva de compromiso, por la totalidad o una parte de la asignación, en el equivalente del monto estimado del gasto a comprometer; para el efecto, emitirá la certificación correspondiente. Se exceptúan los casos en que el compromiso y obligación se reconocen de manera simultánea.

Una reserva de compromiso podrá ampliarse o anularse; en este último caso significará que la decisión de gasto que la respaldaba ha quedado sin efecto.

El compromiso de gasto se reconocerá con la formalización del acto administrativo por el que la autoridad competente conviene o contrata la provisión de bienes y servicios con terceros y producirá la afectación de la asignación presupuestaria por el monto del compromiso que se estime se materializará en obligación durante el ejercicio fiscal vigente. En ese sentido, si todo o una parte del compromiso se concretará en períodos subsiguientes no causará efecto en la asignación presupuestaria de ese año.

El monto reconocido como compromiso no podrá anularse a menos que el acto administrativo lo haga también pero podrá aumentarse o disminuirse, justificadamente, si la expectativa del reconocimiento de las obligaciones hasta la finalización del ejercicio fiscal así lo exigiere.

En ningún caso se adquirirán compromisos para una finalidad distinta a la prevista en el respectivo presupuesto.

El compromiso subsistirá hasta que las obras se realicen, los bienes se entreguen o los servicios se presten.

Obligación

Cuando ineludiblemente por excepción deban realizarse pagos sin contraprestación, de acuerdo con lo que dispongan las normas técnicas de presupuesto que dicte el ente rector de las finanzas públicas; y, cuando se reciban de terceros obras, bienes o servicios adquiridos por autoridad competente, mediante acto administrativo válido, haya habido o no compromiso previo.

Los documentos justificativos, son los que determinan un compromiso presupuestario y, por documentos comprobatorios, los que demuestren la entrega de las obras, los bienes o servicios contratados.

La obligación causará la afectación definitiva de la asignación presupuestaria y del compromiso en el mismo monto.

Pago

Los pagos realizados por el ente responsable del Tesoro Nacional se originarán exclusivamente en el devengamiento y solicitud de pago realizado por las instituciones del sector público, el cumplimiento de los requisitos necesarios para respaldar una obligación legalmente exigible, es de exclusiva responsabilidad de la entidad solicitante.

Bajo ninguna consideración se podrán realizar pagos en efectivo, a excepción de los gastos que se realizan a través de la caja chica.

1.2. CERTIFICACIÓN PRESUPUESTARIA PLURIANUAL

Cuando un contrato de inversión se ejecuta en más de un periodo fiscal, la normativa legal creó la figura de la certificación presupuestaria plurianual, la misma que de acuerdo con el Reglamento del COPLAFIP, artículo 99, consiste en:

“...un pre-compromiso al techo presupuestario disponible de los siguientes años, iniciando por el año actual o el inmediato siguiente. Estas certificaciones se emiten para programas y/o proyectos de inversión incluidos en el plan plurianual de inversión vigente a la fecha y en gastos permanentes y de capital, de conformidad con las normas técnicas que emitan conjuntamente el Ministerio de Finanzas y la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo”.

Las certificaciones plurianuales deberán enmarcarse en los techos determinados en las correspondientes programaciones presupuestarias y una vez generado el compromiso para el que se emitió la certificación plurianual, la institución tiene la obligación de registrar y afectar el techo presupuestario en los correspondientes presupuestos, tanto del año vigente como de los años inmediatos siguientes.

1.3. EL MODELO DE GESTIÓN PARA LA EJECUCIÓN DEL GASTO

El modelo de gestión del SINFIP para la ejecución del gasto y demás procesos financieros está constituido por un conjunto de organismos, entidades, fondos o proyectos que conforman el Gobierno Central y Entidades Descentralizadas y Autónomas, que se rigen a través de la centralización contable y de la caja fiscal y des-concentración de la ejecución presupuestaria.

Los niveles estructurales de este modelo son los siguientes:

Unidad de Administración Financiera (UDAF)

Es la máxima instancia institucional en materia financiera y presupuestaria; cumple y vela por la aplicación de leyes, normas y procedimientos que rigen la actividad financiera y presupuestaria de observancia general en la Institución.

Unidad Coordinadora (UC)

Es la unidad que, en lo organizativo, es una instancia dependiente de la UDAF para cumplir determinadas atribuciones que le sean delegadas para facilitar la coordinación de las unidades ejecutoras con la UDAF, particularmente en lo relacionado a la programación presupuestaria, programación financiera y ejecución presupuestaria. Su creación es facultativa de la Institución en función de las necesidades de la gestión financiera institucional.

Unidad Ejecutora (UE)

Es la unidad desconcentrada con atribuciones y competencias para realizar funciones administrativas y financieras y que, estructuralmente, forma parte de una Institución. Los presupuestos se asignan al nivel de unidad ejecutora; por tanto, son la instancia responsable, en lo operativo, de las distintas fases del ciclo presupuestario; para tal efecto se regirá a las disposiciones y normas del ente rector canalizadas a través de la UDAF y de las Unidades Coordinadoras de las que deberá requerir su aprobación o autorización en todo aquello que no se encuentre dentro de su marco de competencias.

2. EL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS

2.1. EL SISTEMA INTEGRADO DE GESTIÓN FINANCIERA eSIGEF

El Ministerio de Economía y Finanzas dispone de la herramienta informática denominada el Sistema Integrado de Gestión Financiera eSIGEF, a través de la cual se facilita el desarrollo de los procesos de la gestión financiera pública del Presupuesto General del Estado, con el objetivo de obtener de manera ágil y oportuna la informa-

ción relevante y útil para la toma de decisiones, optimizando el tiempo y recursos de las instituciones, así como transparentar la gestión pública.

Se accede a través del internet y está compuesto por los subsistemas de Presupuesto, Contabilidad y Tesorería; su utilización tiene el carácter de obligatorio para las instituciones que conforman el Presupuesto General del Estado, mientras que para las demás entidades únicamente es opcional.

En el eSIGEF se genera el Comprobante Único de Registro (CUR) de Transferencia o Pago, el cual viene a constituir las órdenes de pago o transferencias registradas por las entidades o instituciones públicas en el sistema.

2.2. PROCESOS ADMINISTRATIVOS PARA LAS ADQUISICIONES

Los procesos administrativos para la adquisición de todo tipo de bienes, obras y servicios se enmarca en la (LOSNCP), su reglamento y en las resoluciones que emite el Servicio Nacional de Contratación Pública (SERCOP), entidad rectora del sistema.

La modalidad de la contratación de los bienes depende del monto y la naturaleza del bien y servicio a adquirirse, en función de lo cual debe aplicarse un procedimiento específico. En el cuadro 4 puede apreciarse los diferentes tipos de procedimiento establecidos las normas legales que rigen la contratación pública.

CUADRO 4

Modalidades de contratación pública

Procedimientos de contratación pública					
<i>Régimen común</i>				<i>Régimen especial</i>	
Consultoría	Obras	Bienes y Servicios		Procedimientos especiales	
1. Consultoría	1. ínfima cuantía	Normalizado	No normalizado	1. Contratación integral por precio fijo	2. Seguridad del Estado
2. Lista corta	2. Menor cuantía	Catálogo electrónico	1. ínfima cuantía	2. Situaciones de emergencia	3. Comunicación social
3. Concurso público	3. Cotización	1. Ínfima cuantía	2. Menor cuantía	3. Adquisición de bienes inmuebles	4. Asesoría Jurídica
	4. Licitación	2. Subasta inversa electrónica	3. Cotización	4. Arrendamiento de bienes inmuebles	5. Obra artística, científica o literaria
			4. Licitación		6. Repuestos o accesorios
		Feria inclusiva			7. Transporte de correo
					8. Contratos entre instituciones públicas
					9. Contrataciones de las instituciones financieras y aseguradoras del Estado
					10. Proveedor único

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública y su Reglamento.

2.3. PAGO DE BIENES Y SERVICIOS

Los procedimientos de adquisición de bienes y servicios se enmarcan en la Ley Orgánica del Sistema Nacional Contratación Pública, la liquidación y pago se realiza de acuerdo con los términos del contrato y una vez que se ha recibido el bien o servicio. En el gráfico 5 se puede observar el diagrama de flujo que ilustra el procedimiento de pago de bienes y servicios de una institución a través del eSIGEF en el caso de existir un administrador del contrato³⁴⁹.

2.4. PAGO DE REMUNERACIONES

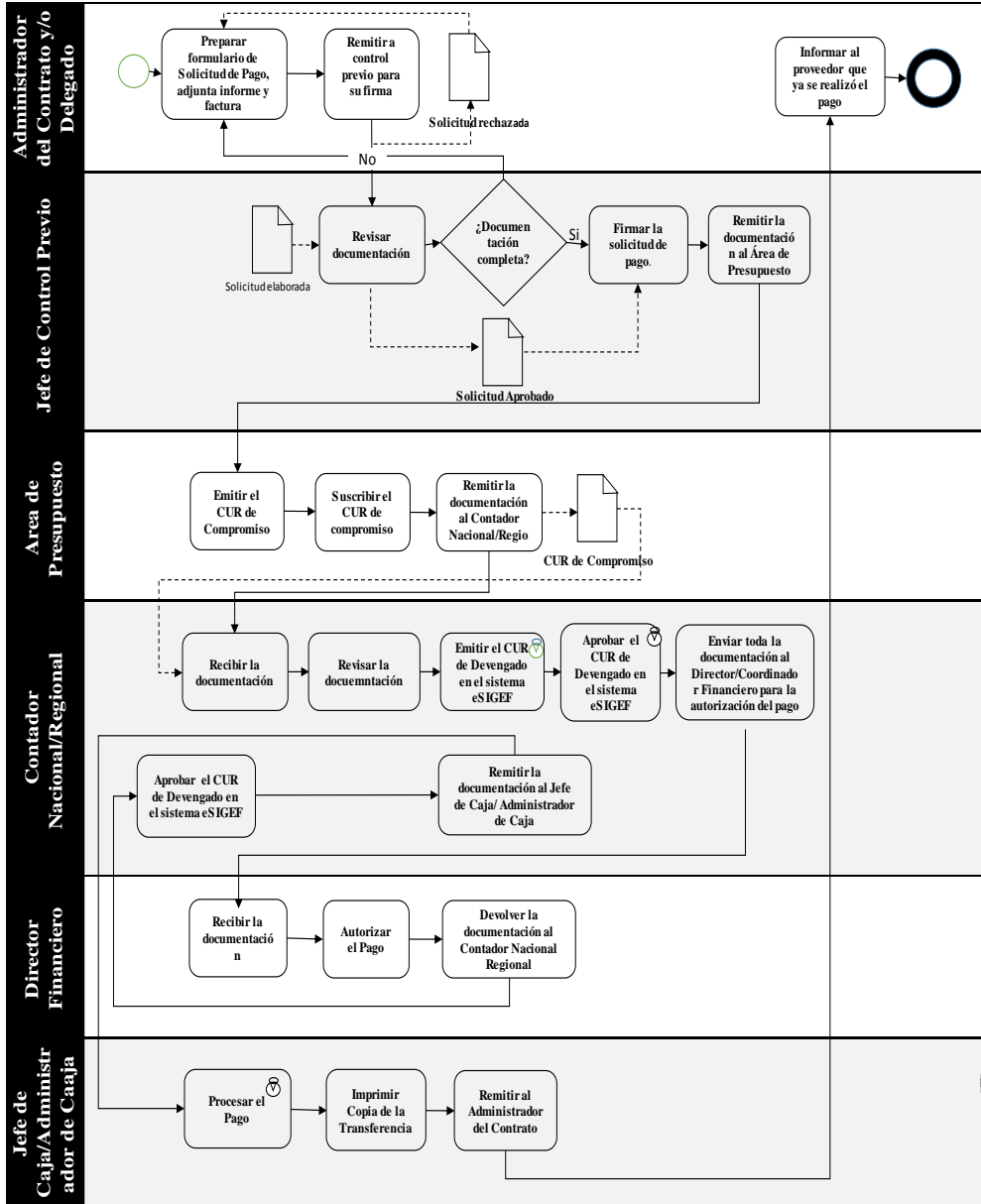
La Ley Orgánica de Servicio Público (LOSEP) en su artículo 106, establece que el pago de remuneraciones se lo hace por mensualidades o quincenas vencidas, para lo cual debe observarse la disposición relacionada con la preeminencia del presupuesto³⁵⁰. El ente responsable de la determinación de las remuneraciones en el Sector Público es el Ministerio de Trabajo, de conformidad a lo establecido en el Reglamento de la LOSEP, artículo 112, literal b) que establece como una atribución de esa entidad el “determinar las remuneraciones e ingresos complementarios de la administración pública y fijar los techos y pisos de los gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales...”.

³⁴⁹ La Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública establece en su artículo 70 la obligación de fijar estipulaciones específicas relacionadas con las funciones y deberes de los administradores de los contratos.

³⁵⁰ La preeminencia del presupuesto se refiere a la “La norma, acto decisorio, acción de personal, o el contrato que fije la remuneración de una servidora o servidor, no podrá ser aplicable si no existe la partida presupuestaria con la disponibilidad efectiva de fondos” (LOSEP, artículo 105).

GRÁFICO 5

Diagrama de flujo de pago bienes y servicios en el sector público



Fuente: Elaboración propia sobre la base de un procedimiento de una institución publicado en su página web.

A nivel de cada institución, la Unidad de Administración de Talento Humano es la responsable de administrar las remuneraciones e ingresos complementarios del servicio público, bajo los lineamientos, políticas, regulaciones, normas e instrumentos pertinentes (Reglamento de la LOSEP, artículo 117).

El procedimiento para el pago de las remuneraciones se encuentra establecido en el Acuerdo 157 del Ministerio de Finanzas publicado en el Registro Oficial 498 de 25 de julio de 2011 que determina

“La elaboración de la nómina de cada mes la realizará la institución en sus propios aplicativos de ser el caso, o en su defecto con la aplicación que el Ministerio de Finanzas mantiene a través del Subsistema Presupuestario de Remuneraciones y Nóminas eSIPREN a través de las plantillas respectivas. La solicitud de pago deberá ser remitida a través de la herramienta informática eSIGEF (CUR de gasto) hasta el último día hábil de cada mes, afín de que la Subsecretaría de Tesorería de la Nación, a través del Banco Central del Ecuador, proceda transferir a las cuentas individuales de las (os) servidores públicos”.

El eSIPREN es el sistema informático que permite la elaboración y administración de los distributivos de sueldos, salarios y remuneraciones unificadas de las Instituciones que conforman el Presupuesto General del Estado. Es un Sistema informático integral y articulado de gestión presupuestaria para la aplicación de los gastos en personal de los dignatarios, magistrados, autoridades, funcionarios, personal de la fuerza pública, personal docente, servidores y obreros del sector público.

Para cumplir con el pago de aportes de la Seguridad Social (Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social – IESS), previo a la generación de la nómina institucional, se deberá verificar el valor de los aportes de la respectiva planilla del IESS con la pre planilla eSIPREN; esto permite validar los porcentajes de afiliación y su sueldo base, que debe ser igual en la dos herramientas; su incumplimiento o errores conllevan la generación de multas e intereses y así como otras responsabilidades.

2.5. ANTICIPOS A CONTRATISTAS

Los anticipos a contratistas como por ejemplo de obras de infraestructura, corresponden a hechos económicos con impacto en las disponibilidades monetarias, entregados en calidad de anticipos de cualquier naturaleza, de conformidad a los establecido en las cláusulas contractuales relacionadas con la forma de pago de los contratos.

Los anticipos son liquidados en el momento de la entrega de las planillas, presentación de las actas de entrega recepción, informe del administrador de contrato y más documentos que estén fijados en el contrato.

En los casos, en los que los contratos no se liquiden el mismo año, las directrices del MEF para el cierre de los ejercicios económicos establecen que los Anticipos a Contratistas, Proveedores y Cartas de Crédito que hasta el 30 de diciembre se man-

tengan en las cuentas “Anticipos a Contratistas de Obras de Infraestructura” y “Anticipos a Proveedores de Bienes y/o Servicios”, en las entidades que conforman el ámbito del PGE, serán trasladados a las cuentas “Anticipos por Devengar de Ejercicios Anteriores - Construcción de Obras” y “Anticipos por Devengar de Ejercicios Anteriores - Compra de Bienes y/o Servicios”, respectivamente, manteniendo los auxiliares de las cuentas de origen y los datos del catálogo de contratos. Similar tratamiento se observará con el saldo de la cuenta “Apertura de Cartas de Crédito”, el cual se lo trasladará a la cuenta Cartas de Crédito por Devengar de Ejercicios Anteriores.

Para el proceso de desembolso y una vez que las planillas o el acta de entrega recepción haya sido presentada en el siguiente ejercicio económico, se seguirá el proceso establecido en las normas consolidadas de administración financiera del sector público relacionadas con las Modificaciones presupuestarias específicas y que se explicó en el punto 6.1. del capítulo anterior.

2.6. CUENTA CORRIENTE ÚNICA

El COPLAFIP señala que el Sistema Único de Cuentas (artículo 161) está conformado por:

- La Cuenta Única del Tesoro Nacional;
- Las subcuentas de los gobiernos autónomos descentralizados;
- Las cuentas de la Seguridad Social;
- Las cuentas de las empresas públicas; y,
- Las cuentas de la banca pública.

Por tanto, los pagos de las instituciones que conforman el Presupuesto General del Estado se aplican a la Cuenta Única del Tesoro Nacional, la cual se gestiona a través de la Cuenta Única del Tesoro Nacional abierta en el depositario oficial que es el Banco Central del Ecuador, con las subcuentas que el ente rector de las finanzas públicas considere necesarias (el artículo 163 del COPLAFIP).

La salida de recursos de esta cuenta, de acuerdo con esta misma norma legal, se realizará sobre la base de las disposiciones de los autorizadores de pago de las entidades y organismos pertinentes y del ente rector de las finanzas públicas; siempre y cuando exista obligaciones de pago, legalmente exigibles, debidamente determinadas por las entidades responsables correspondientes, previa afectación presupuestaria o registró contable.

3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

El Ministerio de Finanzas a través del Acuerdo 189, facultó a las instituciones del Sector Público no financiero la creación de fondos para pagos excepcionales, los mismos que se definen como “...recursos financieros entregados en calidad de anticipos destinados a cubrir pagos que por razones debidamente justificadas no pueden realizarse a través de la gestión normal de la entidad”. Existen varios tipos los cuales pueden observarse en el gráfico 6.

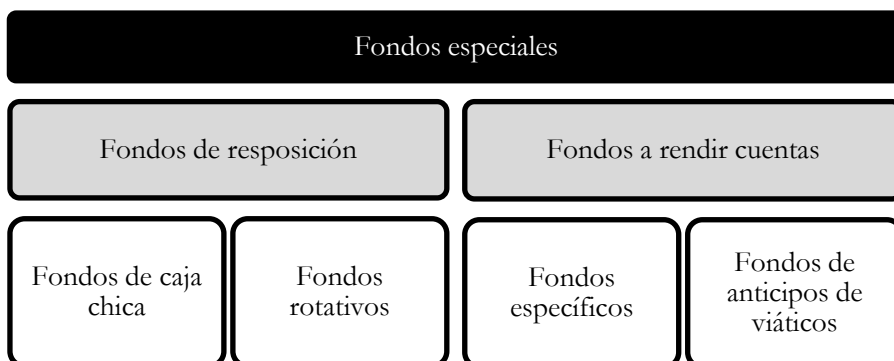
Los fondos de reposición están sujetos al proceso de rendición, reposición, liquidación, cierre y devolución de saldos; mientras que los fondos a rendir cuentas están sujetos a rendición, cierre y devolución de saldos cuando se cumple con el objetivo para el cual fue creado.

El fondo fijo de caja chica tiene como finalidad pagar obligaciones no previsible, urgentes y de valor reducido. El monto máximo para su creación es de USD 500,00 cuando se trata de máximas autoridades y de unidades de producción; USD 300,00 para unidades de apoyo logístico; y, USD 200,00 para unidades administrativas en general. El límite de desembolso en cada compra puede ser de hasta USD 200,00.

El fondo rotativo sirve para cubrir obligaciones que por sus características no pueden ser realizados de manera recurrente por los procesos normales de la gestión financiera institucional. La entidad podrá gestionar su presupuesto a través de fondos rotativos hasta por un valor máximo de USD 300.000,00 o del 10% de la asignación codificada (el que sea menor). Se mantendrán depositados en una cuenta de la banca pública, con excepción de los que se manejan fuera del país.

GRÁFICO 6

Tipos de anticipos de fondos para pagos excepcionales



Fuente: Elaboración propia sobre la base del Acuerdo 189 del Ministerio de Finanzas emitido el 10 de octubre del 2016.

El manejo de fondos para anticipo de viáticos, será de responsabilidad de las instituciones desde la creación, uso, rendición, liquidación, devolución de saldos y cierre; y, observarán la normativa prevista por el Ministerio de Trabajo y la Contraloría General del Estado.

Los fondos específicos se crean para atender necesidades de un fin de determinado y por una sola vez que no puedan ser pagados con los procesos normales de gestión financiera institucional. No se pueden utilizar para el pago de remuneraciones, servicios básicos, matriculación vehicular, y bienes de larga duración. Estos fondos deben ser cerrados una vez que se cumpla con el propósito para el cual fue creado.

La creación y uso de anticipos de estos fondos, no exime a las entidades del Sector Público de su obligación de cumplir con los principios fundamentales de presupuestación y planificación, a fin de que de una manera programada cumplan con las obligaciones legalmente exigibles; por lo tanto, su manejo deberá observar lo dispuesto en la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, su Reglamento General, las Resoluciones del Servicio Nacional de Contratación Pública, las Normas de Control Interno y el Acuerdo 189.

4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTOS DE INGRESOS

Los ingresos generados por las entidades y organismos del Presupuesto General del Estado, a través de las cuentas de recaudación, deben ingresar obligatoriamente a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional, registrarse en el Presupuesto General del Estado, con base a lo cual el Ministerio de Finanzas asigna los recursos necesarios a través de sus presupuestos institucionales.

El MEF utiliza como instrumento de gestión de ingresos la Programación de Caja, mediante la cual se establece la previsión calendarizada de las disponibilidades efectivas de fondos y de su correspondiente utilización en concordancia con la programación de la ejecución presupuestaria. La finalidad fundamental de esa Programación consiste en compatibilizar la programación presupuestaria anual en función de las disponibilidades y su periodicidad responde a los requerimientos de la unidad responsable del Tesoro Nacional, pudiendo ser diaria, semanal, quincenal, mensual, cuatrimestral y anual.

El flujo de los ingresos esperados se realizará sobre la base de la estimación de la recaudación suministrada por el Sistema de Rentas Internas (SRI), Servicio Nacional de Aduanas (SENAE), Dirección Nacional de Hidrocarburos (DNH), Banco Central del Ecuador, Instituciones (Autogestión) y la unidad responsable de la administración de la deuda pública.

De generarse superávits temporales de caja, la unidad responsable del Tesoro Nacional, podrá invertirlos a corto plazo, asegurando su óptimo rendimiento. Mensualmente se realiza la evaluación de la ejecución de caja que es puesta en conocimiento del Comité de las Finanzas Públicas como responsable de la aprobación de la Programación de Caja.

Las cuentas aperturadas en el Depositario Oficial de los Fondos Públicos serán: la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional y sus auxiliares, las cuentas exclusivas que reciben desembolsos de préstamos y donaciones del exterior, las cuentas de las empresas públicas y de la Contraloría General del Estado.

Toda entidad y organismo del Sector Público mantendrá en el depositario oficial de los fondos públicos sus saldos disponibles en una o las cuentas que fueren necesarias en función de los requerimientos que demande el eficiente manejo financiero o lo requiera el proceso de descentralización y desconcentración.

Los ingresos de cualquier fuente se depositan en la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional, abierta en el depositario oficial de los fondos públicos. Su utilización dispondrá el Ministro encargado de las finanzas públicas y, por delegación, el responsable del Tesoro Nacional.

Por la excepción prevista en la Ley, los ingresos de las empresas públicas, Contraloría, desembolsos externos, se depositarán en las cuentas aperturadas en el depositario oficial, que se encuentren por fuera de la Cuenta Corriente Única.

5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

La programación de la ejecución del presupuesto consiste en proyectar la distribución temporal, en los subperíodos que se definan dentro del ejercicio fiscal anual, de la producción de bienes y servicios que las instituciones entregarán a la sociedad (programación física) y los requerimientos financieros necesarios para ese propósito (programación financiera).

La programación física es responsabilidad de las instituciones con base a la cual se establece el ritmo de los requerimientos de los recursos humanos, materiales y físicos necesarios para su cumplimiento y, de éstos, los de carácter financiero que se expresan en la programación financiera de la ejecución presupuestaria.

Las normas de administración financiera consolidadas establecen que la programación financiera de la ejecución comprenderá de los siguientes instrumentos: La programación Indicativa Anual PIA; el Programación Cuatrimestral de Compromisos PCC; y, la Programación Mensual de Devengado PMD.

Programación Indicativa Anual de la Ejecución Presupuestaria PIA

Una vez aprobado el presupuesto por la Asamblea Nacional, las instituciones que lo integran procederán a elaborar la programación financiera anual de la ejecución la que se denominará Programación Anual Indicativa de la Ejecución Presupuestaria, PIA, cuyo objetivo consiste en guiar la ejecución financiera institucional de modo que los requerimientos financieros que se generan de la ejecución de los presupuestos se armonicen a las disponibilidades de fondos establecidos en la programación de caja.

Para este fin, antes del inicio del nuevo año fiscal, la Subsecretaría de Presupuestos comunica a cada institución el presupuesto aprobado y los lineamientos para elaborar la PIA entre los que consta la identificación de las asignaciones presupuestarias que constituyan gasto inflexible y flexible. Se considerará gasto inflexible aquel que se origine en la utilización de recursos que se encuentren disponibles permanentemente en la institución, que sean imprescindibles para el funcionamiento institucional o se originen en el cumplimiento de disposiciones legales, de forma que no sea posible evitar se comprometan y devenguen en un determinado período de tiempo; lo contrario se considerará gasto flexible.

Con la PIA aprobada, cada institución procede, por medio de la UDAF, a su distribución en las unidades ejecutoras que la conforman en un plazo que no exceda los quince días calendario de la fecha de aprobación del MEF.

Programación Cuatrimestral de Compromisos PCC

Es el instrumento mediante el que las instituciones y sus correspondientes unidades ejecutoras guiarán la generación de sus compromisos con afectación a los presupuestos vigentes. Los montos fijados en la PCC constituirán el techo máximo para la generación de compromisos presupuestarios en el horizonte cuatrimestral.

Programación Mensual de Devengado, PMD

Paralelamente con la PCC se establecerá, para cada mes del período cuatrimestral, la proyección de devengamiento la que se denominará Programación Mensual de Devengamiento, PMD, que constituirá el techo máximo de la cuota que considerará la Subsecretaría de Tesorería para la aprobación de las solicitudes de pago que emitan las unidades ejecutoras canalizadas por medio de las instituciones. Su elaboración, solicitud y aprobación se realiza en forma simultánea con la PCC.

La PCC y PMD es de cumplimiento obligatorio por parte de las instituciones del gobierno central, por lo que la Subsecretaría de Tesorería de la Nación no reconocerá, para efectos de habilitar las órdenes de pago, la generación de obligaciones por encima de los límites de compromisos y devengamientos establecidos en dichos instrumentos.

6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA

6.1. FINALIDAD

El artículo 13 de la LOCGE establece que la Contabilidad Gubernamental forma parte del sistema de control interno, y tiene como finalidades establecer y mantener en cada institución del Estado un sistema específico y único de contabilidad y de información gerencial que integre las operaciones financieras, presupuestarias, patrimoniales y de costos, que incorpore los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables al sector público, y que satisfaga los requerimientos operacionales y geren-

ciales para la toma de decisiones, de conformidad con las políticas y normas que al efecto expida el Ministerio de Economía y Finanzas, o el que haga sus veces.

Las normas consolidadas de administración financiera del sector público establecen la asociación contable presupuestarias, para lo cual plantean los siguientes criterios técnicos de integración:

- El Catálogo General de Cuentas estará asociado al Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos. Los flujos de débitos y créditos de las cuentas, solamente tendrán asociación a un concepto de clasificador presupuestario; dichos flujos serán comparados con las estimaciones presupuestarias, a efectos de determinar las desviaciones en la ejecución; sólo por excepción, la asociación se producirá a más de un concepto.
- Los flujos de débitos y créditos de las cuentas de Nivel 1 del subgrupo Cuentas por Cobrar, en los casos que corresponda, estarán asociados a los grupos del clasificador presupuestario de ingresos, a efectos de compararlos con el presupuesto y el programa de caja, respectivamente. Los flujos de créditos de las contra cuentas de Nivel 2 estarán ligados a los ítem del clasificador presupuestario de ingresos; las cuentas a los niveles 3 y 4, a conceptos desagregados de los ítem o de otras clasificaciones internas.
- Los flujos de créditos y débitos de las cuentas de Nivel 1 del subgrupo Cuentas por Pagar, en los casos que corresponda, estarán asociados a los grupos del clasificador presupuestario de gastos, a efectos de compararlos con el presupuesto. Los flujos de débitos de las contra cuentas estarán ligados a los ítem del clasificador presupuestario de gastos; las cuentas a los niveles 3 y 4 a conceptos desagregados de los ítem o de otras clasificaciones internas.

CUADRO 5

Principios de la contabilidad gubernamental

PRINCIPIOS	DESCRIPCIÓN
Devengado	Los flujos se registran cuando se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue un valor económico.
Asociación contable presupuestaria	El Catálogo General de Cuentas estará asociado al Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos.
Medición económica	Los hechos económicos serán registrados en la moneda de curso legal.
Hecho económico	Es cualquier actividad u operación que realice la Entidad.
Igualdad contable	Serán registrados los hechos económicos sobre la base de la igualdad, entre los recursos disponibles (activos) y su financiamiento (pasivos y patrimonio), aplicando el método de la Partida Doble.

Realización	Las variaciones en el patrimonio serán reconocidas cuando los hechos económicos que las originen cumplan con los requisitos legales.
Características cualitativas	Son atributos de la información financiera y comprende: Relevancia Representación fiel Prudencia Importancia relativa Comprensibilidad Oportunidad Comparabilidad Verificabilidad

Fuente: Elaboración propia sobre la base normas consolidadas de administración financiera del sector público.

De conformidad a lo establecido en el artículo 164 del Reglamento General del COPLAFIP, el Ministerio de Finanzas es la entidad responsable de emitir las normas de contabilidad gubernamental, toda vez que señala:

En la formulación de la normativa contable gubernamental el Ministerio de Finanzas considerará las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público y será de cumplimiento obligatorio para las entidades del Presupuesto General del Estado y gobiernos autónomos descentralizados. Para las empresas, banca pública y seguridad social deberán considerarse obligatoriamente los esquemas definidos para la consolidación de cuentas que emita el Ministerio de Finanzas.

6.2. PRINCIPIOS

Los principios establecidos por el Ministerio de Finanzas y que son de cumplimiento obligatorio por parte de las entidades que forman el Sector Público, se resumen en el cuadro 5.

6.3. POLÍTICAS

Las políticas constituyen los lineamientos, directrices, principios, bases, reglas, procedimientos específicos y pautas básicas que guían el proceso contable para generar información consistente, relevante, verificable y comprensible; hacen referencia a las técnicas cualitativas y cuantitativas de valuación de los hechos económicos en el momento en el que se realiza el registro contable y son expedidas por el Ministerio de Finanzas, a través de la Subsecretaría de Contabilidad Gubernamental.

Comprenden criterios que precisan y delimitan el proceso contable que está orientado a la creación, transformación, intercambio, transferencia, extinción y en general, cualquier cambio producido en los hechos económicos y financieros en una entidad

pública y está constituido por el número de 32 políticas que se enumeran a continuación:

Políticas de contabilidad gubernamental

1. Documentación, formularios y registros contables	12. Inversiones en proyectos y programas	23. Compensación de saldos
2. Cuentas de orden	13. Cuentas de dudosa recuperación	24. Registro de contribuciones establecidas en la constitución de la república
3. Catálogo general de cuentas reconocimiento de los hechos económicos	14. Financiamiento público	25. Contables
4. Agrupación de los hechos económicos	15. Contratación de créditos	26. Catálogo de bienes e inventarios
5. Inventarios	16. Colocación y descuentos en bonos y otros títulos y valores del estado	27. Presentación de estados financieros
6. Inversiones financieras	17. Colocación de certificados de tesorería	28. Requisitos de los informes
7. Propiedad planta y equipo	18. Pérdida de recursos públicos	29. Modelos de informes
8. Bienes biológicos	19. Diferencial cambiario	30. Consolidación de la información financiera del sector público
9. Bienes intangibles	20. Corrección monetaria	31. Presentación de informes consolidados
10. Propiedades de inversión	21. Concesión de servicios	32. Normativa de conciliación bancaria
11. Deterioro de bienes	22. Cierre de cuentas	

6.4. INFORMES FINANCIEROS

En el ámbito público es obligatorio preparar y presentar periódicamente al Ministerio de Economía y Finanzas, los siguientes reportes financieros:

En forma mensual:

- Asiento de apertura;
- Balance de Comprobación de Sumas (Acumulado al mes del reporte);
- Cédulas presupuestarias de ingresos y gastos (Acumuladas al mes del reporte);
- Detalle de transferencias recibidas y entregadas;
- Estado de Ejecución Presupuestaria.

En el mes de enero de cada año, con corte al 31 de diciembre, a más de información indicada en el inciso anterior

- Balance de comprobación;

- Estado de Resultados;
- Estado de Situación Financiera;
- Estado de Flujo de Efectivo;
- Notas a los estados financieros;
- Estado de ejecución presupuestaria;
- Detalle de las transferencias recibidas y entregadas.

A continuación se describen brevemente cada uno de los balances, cuyos modelos y requisitos están contemplados en las normas consolidadas de administración financiera pública:

Balance de comprobación

Se presentará desde el 1 de enero hasta la fecha de corte y será preparado en el formato de ocho columnas que contendrá: el asiento de apertura, balance de flujos, balance de sumas y balance de saldos. Las instituciones que disponen del eSIGEF presentan este reporte en el formato del sistema.

Estado de Resultados

Será preparado con los saldos de las cuentas de Ingresos y Gastos de Gestión, a los niveles 1 o 2, según constan en el Catálogo General de Cuentas, determinando como resultados parciales los correspondientes a Explotación, Operación, Transferencias, Financieros y Otros Ingresos y Gastos, antes de obtener el resultado del ejercicio.

Estado de Situación Financiera

Será preparado con los saldos de las cuentas a los niveles 1 y 2, según la apertura constante en el Catálogo General de Cuentas; si hubiere más de una opción de agrupamiento para una misma cuenta, respecto al corto y largo plazo, su saldo se desglosará en aquellas que correspondan a su naturaleza y característica.

En los Activos y Pasivos Corrientes se informará la porción de corto plazo de las Inversiones Financieras y Deuda Pública, de acuerdo con los plazos de vencimiento de sus carteras, considerando que el corto plazo es de un año desde la fecha de corte del estado; el largo plazo es cuando excede el tiempo antes señalado y se informarán en los Activos y Pasivos de Largo Plazo.

Estado de Flujo del Efectivo

Se obtendrá aplicando el método directo, a partir de obtener las fuentes y usos de fondos de los flujos de créditos de las Cuentas por Cobrar y de los flujos de débitos de las Cuentas por Pagar, respectivamente, y calculando separadamente el Superávit o

Déficit Corriente y de Capital; de la sumatoria de los conceptos antes indicados se obtendrá el Superávit o Déficit Total.

La Aplicación del Superávit o el Financiamiento del Déficit, según corresponda al resultado obtenido en el inciso anterior, se determinará sumando al Superávit o Déficit de Financiamiento, el resultado neto de las variaciones en los flujos acreedores de las cuentas 113 y deudores de las cuentas 213 que no tienen asociación a grupos presupuestarios, y las variaciones no presupuestarias registradas en las cuentas de Disponibilidades, Anticipos de Fondos, Depósitos y Fondos de Terceros y Disminución de Disponibilidades.

Estado de Ejecución Presupuestaria

Será preparado con los datos -al nivel de Grupo presupuestario, obtenido de las cédulas presupuestarias de ingresos y de gastos los cuales se los relacionará con los correspondientes a las asignaciones codificadas a la fecha de corte del informe. Sus totales deberán ser conciliados con los flujos acumulados deudores y acreedores de las Cuentas por Cobrar y de las Cuentas por Pagar asociadas a la naturaleza del ingreso o del gasto, respectivamente.

La diferencia determinada en la ejecución, resultado de comparar las sumatorias de los ingresos y gastos, se denominará Superávit o Déficit Presupuestario, según el caso.

Las cédulas presupuestarias de ingresos y gastos, que constituyen los anexos del Estado de Ejecución Presupuestaria, serán preparadas al nivel que se hubiere aprobado el Presupuesto, con sumatorias parciales a los diversos niveles de agregación del Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos, así como también, a los diversos niveles funcionales y programáticos institucionales.

Notas a los estados financieros

En los estados básicos será requisito indispensable incorporar notas explicativas respecto de situaciones cuantitativas o cualitativas que puedan tener efecto futuro en la posición financiera o en los resultados obtenidos.

Detalle de transferencias recibidas y entregadas

Se detallará mensualmente la fecha, número de asiento y valor de los aportes fiscales y las transferencias de fondos, corrientes y de capital, recibidas y entregadas, realizadas entre instituciones del Sector Público no Financiero. La información de las transacciones registradas en la Contabilidad por estos conceptos se la obtendrá de los auxiliares de las respectivas Cuentas por Cobrar y por Pagar.

Para remitir la información mensual los responsables de la información utilizarán la página Web del Ministerio de Economía y Finanzas y las aplicaciones informáticas puestas a su disposición; la remisión de impresos operará por la vía de correo que asegure su más pronto destino u otra forma que se establezca.

En las entidades que pertenecen al sector público esta información se genera automáticamente a través del eSIGEF, cuyos movimientos de pago efectuados por las instituciones se registran inmediatamente en el sistema.

Tema 3

CONTROL DEL GASTO PÚBLICO

SUMARIO

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL. 1.1. Concepto. 1.2. Tipos de control. 2. EL CONTROL PARLAMENTARIO. 2.1. Funciones del Estado. 2.2. La Asamblea Nacional. 3. EL CONTROL EXTERNO. 3.1. La auditoría gubernamental. 3.2. Examen especial. 3.3. Modalidades de auditoría gubernamental. 3.3.1. Auditoría financiera. 3.3.2. Auditoría de gestión. 3.3.3. Auditoría de aspectos ambientales. 3.3.4. Auditoría de obras públicas o de ingeniería. 3.4. El organismo técnico superior de control. 4. EL CONTROL INTERNO. 4.1. Objetivos y elementos. 4.2. Las normas de control interno. 4.3. La unidad de auditoría interna. 5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS. 5.1. Marco legal. 5.2. Tipos de responsabilidad. 6. TRANSPARENCIA PRESUPUESTARIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS. 6.1. Base normativa. 6.2. El consejo de participación ciudadana y control social (CPCYCS). 6.3. La defensoría del pueblo. BIBLIOGRAFÍA, NORMATIVA Y SIGLAS.

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL

1.1. CONCEPTO

Teóricamente, conocemos que el proceso administrativo es el flujo continuo e interrelacionado de las actividades de planeación, organización, dirección y control, desarrolladas para lograr un objetivo común: aprovechar los recursos humanos, técnicos, materiales y de cualquier otro tipo, con los que cuenta la organización para hacerla efectiva para la sociedad. Por tanto el control es la última etapa del proceso administrativo, la misma que consiste en comprobar que se estén ejecutando las acciones y programas planificados y se estén obteniendo o no los objetivos propuestos planteando medidas de corrección y mejora.

En el sector público la actividad de control reviste especial importancia por cuanto se tratan de recursos públicos que pertenecen a todos los ciudadanos que reclaman la atención de Estado para cubrir sus necesidades. Cada vez, la población reclama que las autoridades y servidores públicos establezcan y apliquen los procedimientos necesarios para evitar comportamientos deshonestos, ilegales o inmorales, especialmente de alguien con poder o con acceso a recursos. La filosofía administrativa pública ha adop-

tado en sus procesos formativos sobre valores, la fórmula de la corrupción propuesta por Robert KLITGAARD³⁵¹:

$C = M + D - R$			
Corrupción =	Monopolio +	Discreción -	Responsabilidad
	Poder	Secreto	Rendición de cuentas

De acuerdo con esta expresión, para reducir la corrupción es necesario que la administración pública procure:

- Eliminar el poder del monopolio y concentración del poder.
- Reducir la discreción y el secreto promoviendo la transparencia y el cumplimiento de las normas de ley.
- Aumente los estándares, la rendición de cuentas, y las prácticas personales de responsabilidad.

En el país, el tema de control en el ámbito del sector público está regido por la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (LOGGE), cuyo artículo 8 expresa

“Mediante el sistema de control, fiscalización y auditoría se examinarán, verificarán y evaluarán las siguientes gestiones: administrativa, financiera, operativa; y cuando corresponda gestión medio ambiental de las instituciones del Estado y la actuación de sus servidores. En el examen, verificación y evaluación de estas gestiones, se aplicarán los indicadores de gestión institucional y de desempeño y se incluirán los comentarios sobre la legalidad, efectividad, economía y eficiencia de las operaciones y programas evaluados”.

Los recursos susceptibles de control, de acuerdo con la LOGGE, artículo 3, constituyen

“Todos los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuere la fuente de la que procedan, inclusive los provenientes de préstamos, donaciones y entregas que, a cualquier otro título, realicen a favor del Estado o de sus instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales”.

Este mismo artículo aclara que estos recursos no pierden su calidad de tales al ser administrados por corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles y otras entidades de derecho privado, cualquiera hubiere sido o fuere su origen, creación o constitución hasta tanto los títulos, acciones, participaciones o derechos que representen ese patrimonio sean transferidos a personas naturales o personas jurídicas de derecho privado, de conformidad con la ley.

³⁵¹ Fuente: STEPHENSON (2014).

1.2. TIPOS DE CONTROL

El sistema de control está constituido por el control interno y por el control externo. El control interno es de responsabilidad administrativa de cada una de las instituciones del Estado; mientras que el control externo le compete a la Contraloría General del Estado y al que ejerzan otras instituciones del control del Estado en el ámbito de sus competencias.

La LOCGE en su artículo 12 establece los tipos de control en función de los tiempos de control, de esta manera se clasifican en control previo, control continuo y control posterior.

Control previo

Es el análisis de las actividades institucionales propuestas, antes de su autorización o ejecución, respecto a la legalidad, veracidad, conveniencia, oportunidad, pertinencia; y, conformidad con los planes y presupuestos institucionales. Este control es ejecutado por los servidores de la institución.

Control continuo

Se refiere a la inspección y a la constatación en forma continua de la oportunidad, calidad y cantidad de obras, bienes y servicios que se recibieren o prestaren de conformidad con la ley, los términos contractuales y las autorizaciones respectivas. Este control es ejecutado por los servidores de la institución.

Control posterior

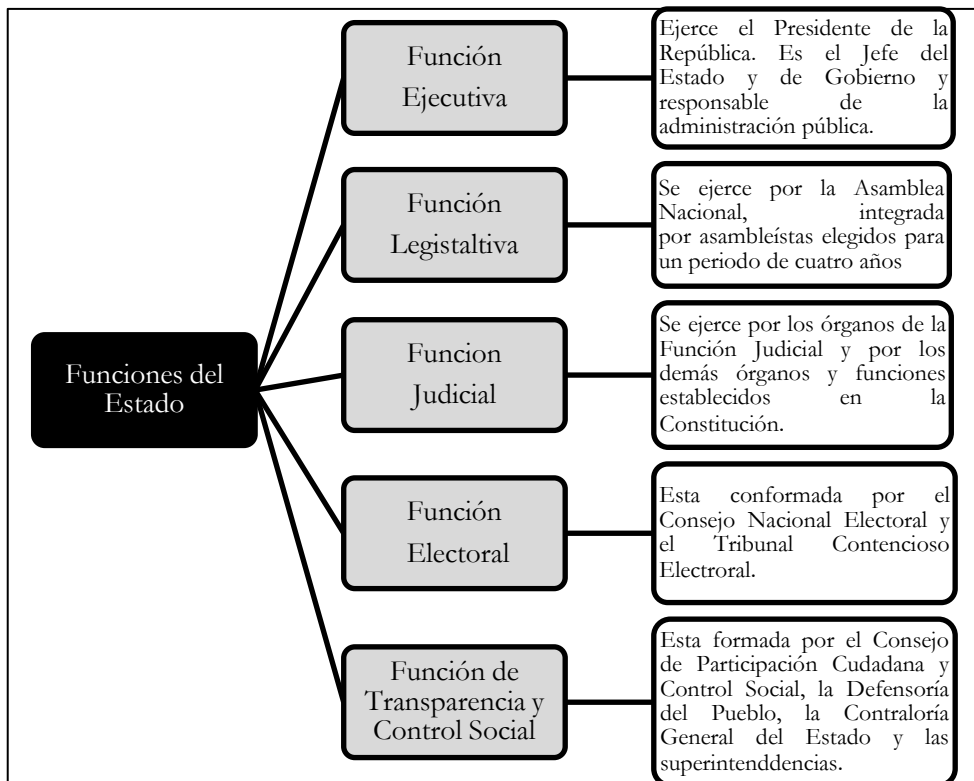
La unidad de auditoría interna será responsable del control posterior interno ante las respectivas autoridades y se aplicará a las actividades institucionales, con posterioridad a su ejecución.

2. EL CONTROL PARLAMENTARIO

2.1. FUNCIONES DEL ESTADO

La Constitución de la República, vigente desde el año 2008, establece cinco funciones del Estado, cuyo esquema pueden observarse en el gráfico 7. De estas funciones las que se relacionan directamente con el control de los recursos públicos son la Legislativa y la de Transparencia y Control Social, de las que se tratará en este punto, representadas por la Asamblea Nacional y por el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social (CPCYCS).

GRÁFICO 7
Funciones del Estado



Fuente: Elaboración propia sobre la base de la Constitución de la República.

2.2. LA ASAMBLEA NACIONAL

La Constitución de la República en su artículo 120 determina las funciones de la Asamblea Nacional, de las cuales las relacionadas con el tema de control, son las siguientes:

- Conocer los informes anuales que debe presentar la Presidenta o Presidente de la República y pronunciarse al respecto (numeral 4).
- Expedir, codificar, reformar y derogar las leyes, e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio (numeral 6).
- Aprobar o improbar los tratados internacionales en los casos que corresponda (numeral 8).
- Fiscalizar los actos de las funciones Ejecutiva, Electoral y de Transparencia y Control Social, y los otros órganos del poder público, y requerir a las servido-

- ras y servidores públicos las informaciones que considere necesarias (numeral 9).
- Autorizar con la votación de las dos terceras partes de sus integrantes, el enjuiciamiento penal de la Presidenta o Presidente o de la Vicepresidenta o Vicepresidente de la República, cuando la autoridad competente lo solicite fundadamente (numeral 10).
 - Posesionar a la máxima autoridad de la Procuraduría General del Estado, Contraloría General del Estado, Fiscalía General del Estado, Defensoría del Pueblo, Defensoría Pública, Superintendencias, y a los miembros del Consejo Nacional Electoral, del Consejo de la Judicatura y del Consejo de Participación Ciudadana y Control Social (numeral 11).
 - Aprobar el Presupuesto General del Estado, en el que constará el límite del endeudamiento público, y vigilar su ejecución (numeral 12).

Para el cumplimiento de sus atribuciones, la Asamblea Nacional integrará comisiones especializadas permanentes, en las que participarán todos sus miembros. Las comisiones conformadas al año 2017 son: Justicia y Estructura del Estado y Control; Desarrollo Económico, Productivo y Microempresa; Soberanía, Integración, Relaciones Internacionales y Seguridad Integral; Soberanía Alimentaria y Desarrollo del Sector Agropecuario y Pesquero César; Gobiernos Autónomos, Descentralización, Competencias y Organización del Territorio; Educación, Cultura, Ciencia y Tecnología; Derecho a la Salud; Participación Ciudadana y Control Social; Derechos Colectivos; y, Fiscalización y Control Político.

Para el control de la acción del gobierno este organismo cuenta con varias atribuciones; así, para el caso de delitos de concusión, cohecho, peculado o enriquecimiento ilícito del o la Presidenta o Presidente, o de la Vicepresidenta o Vicepresidente de la República, el artículo 129 de la máxima ley del Estado, establece que

“La Asamblea Nacional podrá proceder al enjuiciamiento político a solicitud de al menos una tercera parte de sus miembros, previo dictamen de admisibilidad de la Corte Constitucional, sin que sea necesario el enjuiciamiento penal previo”.

3. EL CONTROL EXTERNO

El control externo que realizará la Contraloría General del Estado se ejercerá mediante la auditoría gubernamental y el examen especial, utilizando normas nacionales e internacionales y técnicas de auditoría.

La Contraloría General del Estado, cuando así lo determinen los convenios internacionales y cuando la materia a auditarse exija personal especializado del que no disponga, podrá efectuar la auditoría gubernamental, mediante la contratación de compañías privadas de auditoría externa e independiente de conformidad con las normas legales y reglamentarias pertinentes.

3.1. LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Se define como un sistema integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos que incluye el examen y evaluación crítica de las acciones y obras de los administradores de los recursos públicos. Sin embargo la LOCGE, en su artículo 18, respecto al alcance de la auditoría gubernamental, aclara que la misma

“...no podrá modificar las resoluciones adoptadas por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus atribuciones, facultades o competencias, cuando éstas hubieran definido la situación o puesto término a los reclamos de los particulares, pero podrá examinar la actuación administrativa del servidor, de conformidad con la ley”.

3.2 EXAMEN ESPECIAL

Como parte de la auditoría gubernamental, el examen especial verificará, estudiará y evaluará aspectos limitados o de una parte de las actividades relativas a la gestión financiera, administrativa, operativa y medio ambiental, con posterioridad a su ejecución, aplicará las técnicas y procedimientos de auditoría, de la ingeniería o afines, o de las disciplinas específicas, de acuerdo con la materia de examen y formulará el correspondiente informe que deberá contener comentarios, conclusiones y recomendaciones.

3.3. MODALIDADES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La auditoría gubernamental cuenta con varias modalidades, estas son: auditoría financiera, auditoría de gestión, auditoría de aspectos ambientales y auditoría de obras públicas o de ingeniería.

3.3.1. *Auditoría financiera*

Informará respecto a un período determinado, sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros de una institución pública, ente contable, programa o proyecto; concluirá con la elaboración de un informe profesional de auditoría, en el que se incluirán las opiniones correspondientes.

En este tipo de fiscalización, se incluye el examen del cumplimiento de las normas legales, y la evaluación del control interno de la parte auditada.

3.3.2. *Auditoría de gestión*

La Auditoría de Gestión es la acción fiscalizadora dirigida a examinar y evaluar el control interno y la gestión, utilizando recursos humanos de carácter multidisciplinario, el desempeño de una institución, ente contable, o la ejecución de programas y proyectos, con el fin de determinar si dicho desempeño o ejecución, se está realizando, o se ha realizado, de acuerdo a principios y criterios de economía, efectividad y eficiencia.

Este tipo de auditoría examinará y evaluará los resultados originalmente esperados y medidos de acuerdo con los indicadores institucionales y de desempeño pertinentes. El resultado de la fiscalización mediante la auditoría de Gestión no implica la emisión de una opinión profesional, sino la elaboración de un informe amplio con los comentarios, conclusiones y recomendaciones pertinentes.

Es preciso señalar, que esta modalidad de auditorías ya no le corresponde efectuar a la Contraloría General del Estado, por cuanto su radio de acción fue limitado por las enmiendas constitucionales resueltas por la Asamblea Nacional en el año 2015³⁵².

3.3.3. *Auditoría de aspectos ambientales*

La Contraloría General del Estado podrá en cualquier momento, auditar los procedimientos de realización y aprobación de los estudios y evaluaciones de impacto ambiental en los términos establecidos en la Ley de Gestión Ambiental.

3.3.4. *Auditoría de obras públicas o de ingeniería*

Consiste en la evaluación de la administración de las obras en construcción, la gestión de los contratistas, el manejo de la contratación pública, la eficacia de los sistemas de mantenimiento, el cumplimiento de las cláusulas contractuales y los resultados físicos que se obtengan en el programa o proyecto específico sometidos a examen.

3.4. EL ORGANISMO TÉCNICO SUPERIOR DE CONTROL

La Contraloría General del Estado es el Organismo Técnico Superior de Control, está conformada como una persona jurídica de derecho público, con autonomía administrativa, presupuestaria y financiera, dirigida y representada legalmente por el Contralor General del Estado.

La Constitución de la República promulgada el 20 de octubre del 2008, en su artículo 212, enmendado el 3 de diciembre del 2015 establece como funciones de la Contraloría General del Estado las siguientes:

- i. Dirigir el sistema de control administrativo que se compone de auditoría interna, auditoría externa y del control interno de las entidades del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos.
- ii. Determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, relacionadas con los aspectos sujetos a su control, sin perjuicio de las funciones que en esta materia sean propias de la Fiscalía General del Estado.

³⁵² La Asamblea Nacional el 3 de diciembre del 2015 aprobó algunas enmiendas a la Constitución de la República, una de las cuales le resta la facultad que tenía la Contraloría General del Estado establecida en los artículos 211 y 212 de ejercer el control sobre la “consecución de los objetivos” de las entidades que dispongan de recursos públicos.

- iii. Expedir la normativa para el cumplimiento de sus funciones.
- iv. Asesorar a los órganos y entidades del Estado cuando se le solicite.

El Contralor General del Estado es la máxima autoridad de control gubernamental y auditoría de la gestión pública, y al igual que los demás representantes de las entidades que forman parte de la Función de Transparencia y Control Social, ejercerán sus funciones durante un período de cinco años, tendrán fuero de Corte Nacional y estarán sujetos al enjuiciamiento político de la Asamblea Nacional.

De acuerdo con la Constitución de la República, artículo 205, las máximas autoridades de estas entidades “deberán ser ecuatorianas o ecuatorianos en goce de los derechos políticos y serán seleccionadas mediante concurso público de oposición y méritos en los casos que proceda, con postulación, veeduría e impugnación ciudadana”.

Para regular el funcionamiento del sistema, la LOGGE establece que la Contraloría General del Estado adaptará, expedirá, aprobará y actualizará, según corresponda el marco normativo que comprende las Normas de control interno; Políticas de auditoría gubernamental; Normas de control y fiscalización sobre el sector público, adaptadas de Normas Internacionales y de las emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores; Normas de auditoría gubernamental, de carácter local e internacional en sus modalidades de gestión, control de obras, auditoría judicial, protección ambiental y auditoría de proyectos internacionales; y, Reglamentos, regulaciones, manuales generales y especializados, guías metodológicas, instructivos y más disposiciones necesarias para la aplicación del sistema y la determinación de responsabilidades; además, dentro del marco legal pertinente, dictará las normas, las políticas y los manuales específicos para el control de las operaciones a su cargo.

4. EL CONTROL INTERNO

4.1. OBJETIVOS Y ELEMENTOS

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado define al Control Interno “como el proceso aplicado por la máxima autoridad, la dirección y el personal de cada institución, que proporciona seguridad razonable de que se protegen los recursos públicos y se alcancen los objetivos institucionales” (artículo 9).

El Sistema de Control Interno, tiene los siguientes objetivos y elementos:

Objetivos

- Promover la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones bajo principios éticos y de transparencia.
- Garantizar la confiabilidad, integridad y oportunidad de la información.

- Cumplir con las disposiciones legales y la normativa de la entidad para otorgar bienes y servicios públicos de calidad.
- Proteger y conservar el patrimonio público contra pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.

Elementos

- El entorno de control;
- La organización;
- La idoneidad del personal;
- El cumplimiento de los objetivos institucionales;
- Los riesgos institucionales y las medidas para afrontarlos;
- El sistema de información;
- El cumplimiento de las normas jurídicas y técnicas; y, la corrección oportuna de las deficiencias de control.

4.2. LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO

Las Normas de Control Interno para las Entidades, Organismos del Sector Público y Personas Jurídicas de Derecho Privado que dispongan de Recursos Públicos (NCI) expedido por la Contraloría General del Estado, consisten en un documento que promueve el diseño, implantación y evaluación del sistema de control interno.

Están constituidas por cinco grupos; a saber: 1) Normas Generales; 2) Ambiente de Control; 3) Evaluación de Riesgo; 4) Actividades de Control; y, 5) Información y Comunicación.

Las NCI utilizan el marco del modelo COSO propuesto por el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*, cuyo informe concentró los distintos enfoques existentes en el ámbito mundial, en uno solo, definiendo al control interno como un modelo integrado a la gestión de las organizaciones, ejecutado por el personal de las entidades en sus distintos niveles jerárquicos, en procura de promover la honestidad y la responsabilidad, así como suministrar seguridad razonable en el uso de los recursos para conseguir los objetivos de: impulsar el uso racional de estrategias, promover la eficiencia en las operaciones, cumplir con las normativas aplicables y contar con una herramienta apropiada para prevenir errores e irregularidades.

Otro marco de referencia para este documento constituyó la guía de las Normas de Control Interno del Sector Público actualizada en el 2004 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI.

Estas normas se emitieron en el año 2009 y la última actualización data del año 2016, en la que se incorporó la NCI 406-14 concerniente al control de los bienes pro-

cedentes de regalos o presentes de tipo institucional recibidos por los servidores públicos en el ejercicio de sus funciones.

4.3. LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA

La LOCGE, dispone que las instituciones del Estado contarán con una Unidad de Auditoría Interna (UAI), cuando se justifique, que dependerá “técnica y administrativamente” de la Contraloría General del Estado, que para su creación o supresión emitirá informe previo.

Las UAI funcionan bajo las siguientes reglas establecidas en la citada norma legal:

- i. El personal auditor, será nombrado, removido o trasladado por el Contralor General del Estado y las remuneraciones y gastos para el funcionamiento de las unidades de auditoría interna serán cubiertos por las propias instituciones del Estado a las que ellas sirven y controlan.
- ii. Las máximas autoridades de las Unidades de Auditoría Interna, serán de libre designación y remoción por parte del Contralor General del Estado.
- iii. Las remuneraciones que corresponden a las máximas autoridades de las Unidades de Auditoría Interna de los Gobiernos Autónomos Descentralizados serán cubiertas por la Contraloría General del Estado.
- iv. La Unidad de Auditoría Interna estará integrada por personal multidisciplinario.
- v. Actuarán con criterio independiente respecto a las operaciones o actividades auditadas y no intervendrán en la autorización o aprobación de los procesos financieros, administrativos, operativos y ambientales.

De acuerdo con las nuevas concepciones de la administración pública, la UAI tiene como objetivo brindar “asesoría oportuna y profesional en el ámbito de su competencia, agregando valor a la gestión institucional y garantía razonable de que la gestión de la máxima autoridad y demás servidoras y servidores, se realiza con apego a las normas vigentes” (NCI 200-09).

Mediante las técnicas y procedimientos de auditoría establecidos por la Contraloría General del Estado, estas unidades deberán evaluar la eficiencia del sistema de control interno, la administración de riesgos institucionales, la efectividad de las operaciones; y, el cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables que permitan el logro de los objetivos institucionales.

Los informes de las unidades de auditoría interna serán dirigidos a la máxima autoridad de la institución a la que pertenezcan, la que será responsable de adoptar, cuando corresponda, las medidas pertinentes.

5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS

5.1. MARCO LEGAL

Las responsabilidades de los gestores públicos están establecidas principalmente en la Constitución de la República, la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, en la Ley Orgánica de Servicio Público y en las Normas Técnicas de Control Interno.

La Constitución de la República no concede excepción alguna respecto a las responsabilidades de las personas que manejan los recursos públicos, toda vez que expresa:

“No habrá dignatario, autoridad, funcionario ni servidor público exento de responsabilidades por los actos realizados en el ejercicio de sus funciones, o por sus omisiones. El ejercicio de dignidades y funciones públicas constituye un servicio a la colectividad, que exigirá capacidad, honestidad y eficiencia” (artículo 120).

En referencia a las normas y sanciones, la máxima ley de la República señala:

“Las normas para establecer la responsabilidad administrativa, civil y penal por el manejo y administración de fondos, bienes o recursos públicos, se aplicarán a los dignatarios, funcionarios y servidores de los organismos e instituciones del Estado.

Los dignatarios elegidos por votación popular, los delegados o representantes a los cuerpos colegiados de las instituciones del Estado y los funcionarios y servidores públicos en general, estarán sujetos a las sanciones establecidas por comisión de delitos de peculado, cohecho, concusión y enriquecimiento ilícito. La acción para perseguirlos y las penas correspondientes serán imprescriptibles y, en estos casos, los juicios se iniciarán y continuarán aun en ausencia de los acusados. Estas normas también se aplicarán a quienes participen en estos delitos, aunque no tengan las calidades antes señaladas; ellos serán sancionados de acuerdo con su grado de responsabilidad” (Constitución de la República, artículo 121).

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado con la intención de promover el cumplimiento responsable de la gestión pública, señala:

“Las autoridades, dignatarios, funcionarios y demás servidores de las instituciones del Estado, actuarán con la diligencia y empeño que emplean generalmente en la administración de sus propios negocios y actividades, caso contrario responderán, por sus acciones u omisiones, de conformidad con lo previsto en esta ley” (art. 40).

Ley Orgánica de Servicio Público, consigna en su artículo 22 (literales b, e y h), las siguientes obligaciones de los servidores públicos relacionadas con el control de los recursos:

- Cumplir personalmente con las obligaciones de su puesto, con solicitud, eficiencia, calidez, solidaridad y en función del bien colectivo, con la diligencia que emplean generalmente en la administración de sus propias actividades.

- Velar por la economía y recursos del Estado y por la conservación de los documentos, útiles, equipos, muebles y bienes en general confiados a su guarda, administración o utilización de conformidad con la ley y las normas secundarias.
- Ejercer sus funciones con lealtad institucional, rectitud y buena fe. Sus actos deberán ajustarse a los objetivos propios de la institución en la que se desempeñe y administrar los recursos públicos con apego a los principios de legalidad, eficacia, economía y eficiencia, rindiendo cuentas de su gestión.

Las NCI en el grupo 400, en referencia a las responsabilidades de los servidores establecen las correspondientes a la máxima autoridad al señalar

“La máxima autoridad de la entidad y las servidoras y servidores son responsables del control interno de acuerdo a sus competencias, establecerán políticas y procedimientos para manejar los riesgos en la consecución de los objetivos institucionales, proteger y conservar los activos y establecer los controles de acceso a los sistemas de información”.

En este mismo grupo de norma se señala las siguientes acciones de control de detención y prevención que deben efectuarse:

- Separación de funciones incompatibles, procedimientos de aprobación y autorización, verificaciones.
- Controles sobre el acceso a recursos y archivos, revisión del desempeño de operaciones.
- Segregación de responsabilidades de autorización, ejecución, registro y comprobación de transacciones, revisión de procesos y acciones correctivas cuando se detectan desviaciones e incumplimientos.

La aplicación de estas acciones incumbe a toda la organización, en todos los niveles y en todas las funciones; para este fin deben cumplirse las siguientes condiciones:

- Ser apropiadas.
- Funcionar consistentemente.
- Funcionar consistentemente de acuerdo a un plan a lo largo de un período.
- Estar relacionadas directamente con los objetivos de la entidad.
- Debe ser precedido por un análisis de costo/beneficio para determinar su viabilidad, conveniencia y contribución en relación con el logro de los objetivos.

5.2. TIPOS DE RESPONSABILIDAD

La Contraloría General del Estado, tiene la potestad exclusiva para determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal. Las distintas clases de responsabilidades están establecidas en la LOCGE, artículos 45, 52, 53 y 65, las mismas que se expresan en el cuadro 6.

CUADRO 6

Tipos de responsabilidad establecidas en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado

Clasificación	Clase	Descripción
Por los sujetos	Responsabilidad directa	Los servidores de las instituciones del Estado, encargados de la gestión financiera, administrativa, operativa o ambiental, serán responsables, hasta por culpa leve, cuando incurrieren en acciones u omisiones relativas al incumplimiento de normas, falta de veracidad, de oportunidad, pertinencia o conformidad con los planes, programas y presupuestos y por los perjuicios que se originaren de tales acciones u omisiones (Art.40).
	Responsabilidad principal y subsidiaria	La responsabilidad principal, en los casos de pago indebido, recaerá sobre la persona natural o jurídica de derecho público o privado, beneficiaria de tal pago. La responsabilidad subsidiaria recaerá sobre los servidores, cuya acción culposa u omisión hubiere posibilitado el pago indebido. En este caso, el responsable subsidiario gozará de los beneficios de orden y excusión previstos en la ley.
Por su objeto	Responsabilidad administrativa culposa	Se establecerá a base del análisis documentado del grado de inobservancia de las disposiciones legales relativas al asunto de que se trate, y sobre el incumplimiento de las atribuciones, funciones, deberes y obligaciones que les competen por razón de su cargo o de las estipulaciones contractuales.
	Responsabilidad civil culposa	Nace de una acción u omisión culposa aunque no intencional de un servidor público o de un tercero, autor o beneficiario, de un acto administrativo emitido, sin tomar aquellas cautelas, precautelas o precauciones necesarias para evitar resultados perjudiciales directos o indirectos a los bienes y recursos públicos.
	Indicios de Responsabilidad Penal	Tiene como fundamento el dolo, esto es, el deseo de inferir daño u obtener ventajas ilícitas para sí o para otro, originando de esta manera un delito.

6. TRANSPARENCIA PRESUPUESTARIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

6.1. BASE NORMATIVA

La gestión de transparencia y rendición de cuentas a la que están sometidas las entidades y servidores del sector público está establecida en la Constitución de la República que señala

“La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación” (artículo 227).

“Las instituciones y entidades que reciban o transfieran bienes o recursos públicos se someterán a las normas que las regulan y a los principios y procedimientos de transparencia, rendición de cuentas y control público” (artículo 297).

La Ley de Transparencia y Rendición de Cuentas (LOTAIP) en su primer artículo establece el principio de Publicidad en el sentido de que el acceso a la información pública es un derecho de las personas que garantiza el Estado; mientras que en su artículo séptimo dispone a todas las entidades del sector público la difusión de la información pública, a través de un portal de información o página web, así como de los medios necesarios a disposición del público, implementados en la misma institución.

La información que debe publicarse de acuerdo con la norma señalada es la siguiente:

Información mensual a publicarse en el portal *web* de las instituciones

- | | |
|--|--|
| a) Estructura orgánica funcional y base legal, metas y objetivos de las unidades ³⁵³ , etc. | m) Mecanismos de rendición de cuentas a la ciudadanía, tales como metas e informes de gestión e indicadores de desempeño |
| b) El directorio completo de la institución, así como su distributivo de personal | n) Viáticos, informes de trabajo y justificativos de movilización nacional o internacional de todos los servidores. |
| c) La remuneración mensual por puesto y todo ingreso adicional. | o) Datos del responsable de atender la información pública de que trata esta Ley |
| d) Los servicios que ofrece y las formas de acceder a ellos. | p) La Función Judicial y el Tribunal Constitucional, adicionalmente, publicarán el texto íntegro de las sentencias ejecutoriadas, producidas en todas sus jurisdicciones |
| e) Texto íntegro de todos los contratos colectivos vigentes | q) Los organismos de control del Estado, adicionalmente, publicarán el texto íntegro de las resoluciones ejecutoriadas, así como sus informes, producidos en todas sus jurisdicciones; |
| f) Formularios o formatos de solicitudes que se requieran para los trámites inherentes a su campo de acción; | r) El Banco Central, adicionalmente, publicará los indicadores e información relevante de su competencia de modo asequible y de fácil comprensión para la población en general; |
| g) Información total sobre el presupuesto anual que administra la institución. | s) Los organismos seccionales, informarán oportunamente a la ciudadanía de las resoluciones que adoptaren |
| h) Resultados de las auditorías internas y gubernamentales al ejercicio presupuestal | t) El Tribunal de lo Contencioso Administrativo, adicionalmente, publicará el texto íntegro de sus sentencias ejecutoriadas, producidas en todas sus jurisdicciones. |
| i) Procesos precontractuales, contractuales, de adjudicación y liquidación de las contrataciones. | |
| j) Listado de las empresas y personas que han incumplido contratos con dicha institución. | |
| k) Planes y programas de la institución en ejecución; | |
| l) El detalle de los contratos de crédito externos o internos. | |
-

³⁵³ La información de las metas y objetivos que mensualmente publican las instituciones en su portal web se obtiene del sistema Gobierno por Resultados (GPR). El GPR es una herramienta informática que sistematiza y gestiona los planes, programas, proyectos y procesos, y, monitorea sus resultados; permitiendo además generar reportes necesarios para la toma de decisiones, sirviendo como fuente de información sobre el desempeño actual de la institución. Tiene como fundamento teórico el modelo de medición de desempeño *Balanced Score Card*, desarrollado en 1990 por David NORTON y Robert KAPLAN.

Por su parte la LOCGE respecto a la transparencia en la gestión pública y a la rendición de cuentas, señala que el Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría del Estado propenderá a que:

“Los dignatarios, autoridades, funcionarios y servidores públicos, sin excepción, se responsabilicen y rindan cuenta pública sobre el ejercicio de sus atribuciones, la utilización de los recursos públicos puestos a su disposición, así como de los resultados obtenidos de su empleo” (artículo 5, numeral 1).

Así mismo el COPLAFIP en su artículo 174 plantea que el Estado garantiza a la ciudadanía libre acceso a toda la información presupuestaria y financiera que generan las entidades públicas, conforme a la ley; mientras que en artículo 175 señala:

“El rector de las finanzas públicas deberá establecer un sistema oficial de información y amplia difusión que servirá de base para el control de la Función Legislativa, así como de la ciudadanía...se informará en detalle sobre los términos y condiciones financieras de toda operación de endeudamiento público”.

Este mismo cuerpo legal en su artículo 176 plantea que “Las empresas públicas y las entidades financieras públicas y, en general los organismos productores o comercializadores de bienes y servicios, deberán publicar sus estados financieros debidamente auditados”; además el artículo 177 dispone que “las entidades y organismos del sector público divulgarán a la ciudadanía, la información financiera, presupuestaria y de gestión, sin perjuicio de presentar esta información a los respectivos órganos de fiscalización y control, de conformidad con la ley”.

Descendiendo en la escala jerárquica de las normas legales, las NCI establecen la obligación de la rendición de cuentas por parte de la máxima autoridad, los directivos y demás servidoras y servidores al establecer que “según sus competencias, dispondrán y ejecutarán un proceso periódico, formal y oportuno de rendición de cuentas sobre el cumplimiento de la misión y de los objetivos institucionales y de los resultados esperados” (NCI 100-04); así como la “obligación que tienen todas las servidoras y servidores de responder, reportar, explicar o justificar ante la autoridad, los directivos y la ciudadanía, por los recursos recibidos y administrados y por el cumplimiento de las funciones asignadas”(Ibídem).

Esta misma norma legal considera a la rendición de cuentas como un proceso continuo que se representa en el gráfico 8.

6.2. EL CONSEJO DE PARTICIPACIÓN CIUDADANA Y CONTROL SOCIAL (CPCYCS)

La Constitución de la República estableció como una de las cinco funciones del Estado la de Transparencia y Control Social, la cual está formada por el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General del Estado y las superintendencias.

La integración del Consejo de Participación Ciudadana y Control Social es la instancia de coordinación conformada por siete consejeras o consejeros principales y siete suplentes. La selección de las consejeras y los consejeros se realizará de entre los postulantes que propongan las organizaciones sociales y la ciudadanía.

GRÁFICO 8

Proceso continuo de rendición de cuentas



Fuente: Elaboración propia sobre la base de las Normas de Control Interno para las Entidades, Organismos del Sector Público y Personas Jurídicas de Derecho Privado que dispongan de Recursos Públicos (NCI) expedido por la Contraloría General del Estado.

Los deberes y atribuciones del CPCYCS están establecidos en la Constitución (artículo 207), entre los que constan el promover la participación ciudadana, estimular procesos de deliberación pública y propiciar la formación en ciudadanía, valores, transparencia y lucha contra la corrupción, establecer mecanismos de rendición de cuentas de las instituciones y entidades del sector público, y coadyuvar procesos de veeduría ciudadana y control social, entre otros.

Para hacer efectiva la participación ciudadana el CPCYCS dispone de los mecanismos que se resumen en el gráfico 9.

En cuanto al control social que le corresponde proveer a esta entidad, es entendido como el derecho y el deber de los ciudadanos y ciudadanas quienes, como ejercicio de su derecho de participación ciudadana, controlan el buen manejo de la gestión de lo público. Para ello existen varios instrumentos a disposición del CPCYCS con la finalidad de incidir en decisiones sobre las políticas públicas, en todos los niveles de gestión de lo público, como puede observarse en el gráfico 10.

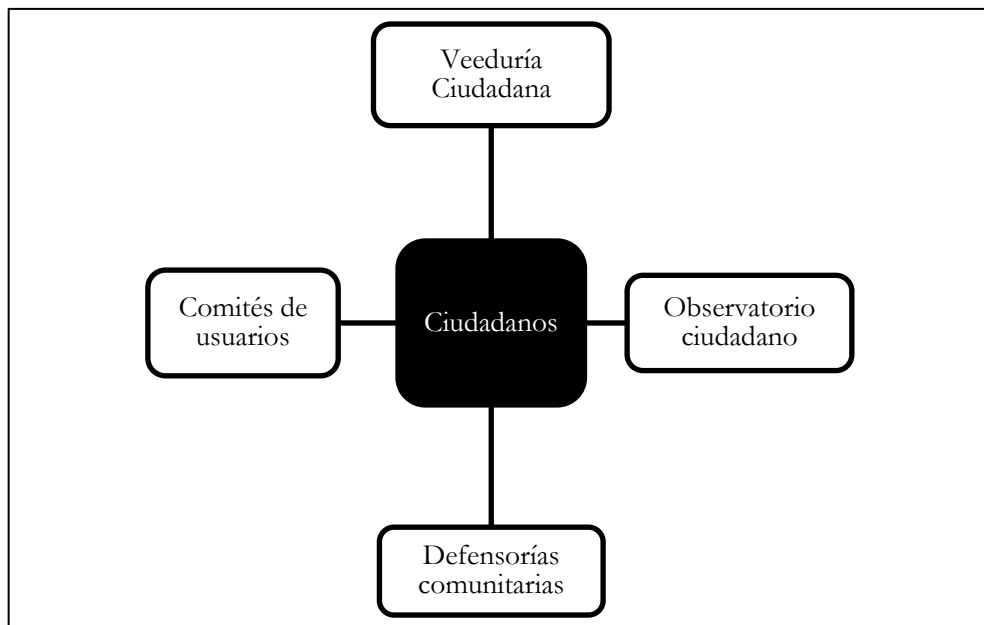
GRÁFICO 9

Mecanismos de participación ciudadana

Consejos ciudadanos sectoriales	<ul style="list-style-type: none"> • Instancias sectoriales de diálogo, deliberación y seguimiento de las políticas públicas de carácter nacional y sectorial.
Consejos consultivos	<ul style="list-style-type: none"> • Mecanismos de asesoramiento que se constituyen en espacios y organismos de consulta. Su función es meramente consultiva.
Audiencias públicas	<ul style="list-style-type: none"> • Instancia de participación habilitada por la autoridad responsable, ya sea por iniciativa propia o a pedido de la ciudadanía para atender pronunciamientos o peticiones ciudadanas y para fundamentar decisiones o acciones de gobierno.
Presupuestos participativos	<ul style="list-style-type: none"> • Espacio común y compartido de toma de decisiones entre autoridades de los gobiernos autónomos descentralizados, la ciudadanía y organizaciones sociales en torno a la distribución equitativa de presupuestos públicos.
Asambleas ciudadanas	<ul style="list-style-type: none"> • Organización social, conformada por la ciudadanía como un espacio de deliberación pública entre las ciudadanas y ciudadanos.
Silla vacía	<ul style="list-style-type: none"> • Las sesiones de todos los Gobiernos Autónomos descentralizados son públicas y en ellas habrá una silla vacía que será ocupada por una o un representante, varias o varios representantes de la ciudadanía, en función de los temas que se van a tratar.
Cabildos populares	<ul style="list-style-type: none"> • Instancia de participación cantonal mediante la convocatoria abierta a toda la ciudadanía, es una sesión pública. Tiene la finalidad de discutir asuntos específicos vinculados a la gestión municipal y tiene únicamente carácter consultivo, no se toman decisiones. La convocatoria debe señalar: objeto, procedimiento, forma, fecha, hora y lugar del cabildo popular.

Fuente: Elaboración propia con base a la Constitución de la República; Ley de Participación Ciudadana; Código Orgánico de Ordenamiento Territorial Autonomía y Descentralización; información publicada por el CPCYCS en su portal web.

GRÁFICO 10
Mecanismos de control social



Fuente: Elaboración propia con base a la información del portal web del CPCYCS <http://www.cpcs.gob.ec/>.

La Veeduría Ciudadana es un mecanismo de control social, mediante el cual los ciudadanos y ciudadanas vigilan, fiscalizan y controlan la administración y gestión de lo público y también del sector privado que maneje recursos públicos o desarrolle actividades de interés público.

El Observatorio Ciudadano es un mecanismo de Control Social que se constituye por ciudadanos u organizaciones ciudadanas que estén interesadas en elaborar en conjunto con la academia y expertos, diagnósticos, seguimiento técnico e independiente para impulsar, evaluar, monitorear y vigilar el cumplimiento de la política pública.

Las Defensorías Ciudadanas son formas de organización de la comunidad, en las parroquias, barrios y sectores rurales y urbanos para la *promoción, defensa y vigilancia* de los derechos de ciudadanos y ciudadanas. Tienen entre una de sus responsabilidades la de denunciar de forma clara y precisa, ante las autoridades competentes, casos de violación o amenaza inminente de vulneración de los derechos de las y los ciudadanos.

Los Comités de Usuarios y Usuarías son formas organizativas que efectivizan el mecanismo de control social, de carácter permanente, cuyo espacio sirve para interloctuar entre los prestadores del servicio y los usuarios.

6.3. LA DEFENSORÍA DEL PUEBLO

La Defensoría del Pueblo que es parte de la Función de Transparencia y Control Social es un órgano de derecho público con jurisdicción nacional, personalidad jurídica y autonomía administrativa y financiera que tiene como función la protección y tutela de los derechos de los habitantes del país.

Al amparo de este precepto constitucional, en lo referente a la transparencia y rendición de cuentas, tiene como una de sus funciones la de velar por la entrega de la información en forma oportuna por parte de las entidades a las ciudadanos que la requieran, para lo cual entre otros mecanismos ha implementado la obligación de que cada entidad reporte en su portal web las solicitudes recibidas y atendidas con los tiempos de respuesta.

Bibliografía y normativa

- Acuerdo 39 - CGE (2009): Normas de control interno para las entidades, organismos del sector público y personas jurídicas de derecho privado que disponen de recursos públicos. Contraloría General del Estado, Registro Oficial Suplemento 87 de 14-dic.-2009; Última modificación: 30/06/2016.
- Acuerdo Ministerial 447 MF (2008): Principios del Sistema de Administración Financiera, las Normas Técnicas de Presupuesto, el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos, los Principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental, el Catálogo General de Cuentas y las Normas Técnicas de Tesorería para su aplicación obligatoria en todas las entidades, organismos, fondos y proyectos que integran el Sector Público no Financiero. Ministerio de Finanzas, Registro Oficial Suplemento 259 de 24-ene-2008. Última modificación: 16-abr-2013.
- Acuerdo Ministerial 189 MF (2016): Reforma al Acuerdo 447 (sobre anticipo de fondos). Descargado de la página web del Ministerio de Economía y Finanzas.
- Acuerdo Ministerial 11 (2017): Lineamientos para la ejecución de las directrices para la gestión del gasto público. Descargado de la página web del Ministerio de Economía y Finanzas.
- Acuerdo Ministerial 67 MF (2016): Principios y Normas Técnicas de Contabilidad Gubernamental. Ministerio de Finanzas, Registro Oficial Suplemento 87 de 14-dic.-2009; Última modificación: 30/06/2016.
- Decreto Ejecutivo 489 (2014): Reglamento del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. Registro Oficial Suplemento 383 de 26-nov.-2014. Última modificación: 14-jul.-2017.
- Decreto Legislativo S/N. Constitución de la República Del Ecuador 2008. Registro Oficial 449 de 20-oct-2008. Última modificación: 13-jul-2011.
- Decreto Ejecutivo 710 (2011): Reglamento General de Ley Orgánica de Servicio Público. Registro Oficial Suplemento 418 de 24-marzo-2011 Última modificación: 14-jul.-2017.
- Ley S/N (2010): Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. Registro Oficial Suplemento 306 de 22-oct.-2010 Última modificación: 05-jul.-2016.

- Ley S/N (2010): Ley Orgánica de Servicio Público. Registro Oficial Suplemento 294 de 22-oct.-2010 Última modificación: 13-septiembre-2017.
- Ley S/N (2010): Código Orgánico de Organización Territorial. Registro Oficial Suplemento 303 de 19-oct.-2010 Última modificación: 20-marzo-2017.
- Ley 1 (2008): Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública. Registro Oficial Suplemento 395 de 4-agosto-2008 Última modificación: 20-marzo-2017.
- Ley 73 (2002): Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Registro Oficial Suplemento 595 de 12-jun.-2002 Última modificación: 18-dic.-2015.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (2017): Directrices para la elaboración de la proforma del presupuesto general del estado 2018 y la programación presupuestaria cuatrianual 2018-2021. Descargado de la página web del MEF.
- STEVENSON M. (2014): *Klitgaard's Misleading "Corruption Formula"*. *GAB | The Global Anticorruption Blog, Law, Social Science, and Policy*. Descargado de <https://globalanticorruptionblog.com/2014/05/27/klitgaards-misleading-corruption-formula/>

Siglas

COPLAFIP	Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas
COOTAD	Código Orgánico de Ordenamiento Territorial, Autonomía y Descentralización
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway
CPCYCS	Consejo de Participación Ciudadana y Control Social
CUR	Comprobante Único de Registro
DNH	Dirección Nacional de Hidrocarburos
eSIGEF	Sistema Integrado de Gestión Financiera
eSIPREN	Subsistema Presupuestario de Remuneraciones y Nóminas
GADs	Gobiernos Autónomos Descentralizados
GPR	Gobierno por Resultados
IESS	Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSFA	Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas
ISSPOL	Instituto de Seguridad Social de la Policía
LOCGE	Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado
LOSEP	Ley Orgánica de Servicio Público
LOSNCP	Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública
MEF	Ministerio de Economía y Finanzas
NCI	Normas de control interno para las entidades, organismos del sector público y personas jurídicas de derecho privado que disponen de recursos públicos.

PAI	Programación Anual Indicativa de la Ejecución Presupuestaria
PCC	Programación Cuatrimestral de Compromisos
PGE	Presupuesto General del Estado
PIA	Plan Indicativa Anual de la Ejecución Presupuestaria
PIB	Producto Interno Bruto
PMD	Programación Mensual de Devengado
PND	Plan Nacional de Desarrollo
SENAE	Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador
SENPLADES	Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo
SERCOP	Servicio Nacional de Contratación Pública
SRI	Servicio de Rentas Interna
SINFIP	Sistema Nacional de Finanzas Públicas
SPF	Sector Público Financiero
UAI	Unidad de Auditoría Interna
UC	Unidad Coordinadora
UDAF	Unidad de Administración Financiera
UE	Unidad Ejecutora

EL SALVADOR
JORGE ALBERTO PÉREZ PAREDES

Tema 1

PRESUPUESTACIÓN

SUMARIO

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.3. Principios. 2. MARCO FISCAL. 2.1. Marco fiscal. 2.2. Reglas fiscales. 2.3. Política presupuestaria. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. Formulación, discusión y aprobación del presupuesto. 4.2. Ejecución, seguimiento y evaluación del presupuesto votado. 4.3. Liquidación del presupuesto votado. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Clasificación de los gastos del Presupuesto General. 5.2. Clasificación de los ingresos del Presupuesto General. 5.3. Presupuestos Especiales y Extraordinarios. 5.4. Proyecto de modelo de presupuesto por programas con enfoque a resultados. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Tipos de modificaciones. 6.2. Competencias para las modificaciones. **NORMATIVA.**

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

1.1. CONCEPTO

De acuerdo con el Reglamento de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado, en el Anexo “Glosario de Términos Técnicos” se define el presupuesto así:

“Presupuesto Público.

Es el instrumento de gestión para proyectar los ingresos y gastos públicos, que permite cumplir con la prestación de los bienes y servicios indispensables para la satisfacción de las necesidades de la población, de conformidad con el rol del Estado”.

1.2. CONTENIDO

En cuanto al contenido, la Ley Orgánica de administración Financiera del Estado en los artículos 24 y 26 establece.

“Composición del Presupuesto

Art. 24.- El Presupuesto del Sector Público No Financiero está constituido por el Presupuesto General del Estado, los Presupuestos Extraordinarios y los Presupuestos Especiales. Los presupuestos comprenderán todos los ingresos que se estiman recolectar de conformidad a las leyes vigentes, independientemente de su naturaleza económica, financiera e institucional, y la integración de los gastos que se proyectan erogar para

un ejercicio fiscal. Asimismo mostrarán los propósitos de la gestión, identificando la producción de bienes y prestación de servicios que generarán las instituciones correspondientes.

Criterios Uniformes de Formulación

Art. 26.- El Presupuesto General del Estado, los Presupuestos Extraordinarios y los Presupuestos Especiales de las instituciones descentralizadas con funciones no empresariales, serán formulados con metodologías iguales. Por su parte, los Presupuestos Especiales de las Empresas Públicas no Financieras e Instituciones de Crédito comprendidas en esta Ley deberán expresar los objetivos, políticas y metas que se deriven de la integración del ciclo operativo, económico y financiero previsto para su gestión.”

1.3. PRINCIPIOS

En cuanto a los principios, en el Manual Técnico del Sistema de Administración Financiera Integrado (SAFI) se han establecido los principios siguientes:

Principio	Definición
Programación	Por su propia naturaleza, el presupuesto tiene un contenido y una forma de programación. Es decir, se deben expresar con claridad los objetivos seleccionados, las acciones necesarias para alcanzarlos, los recursos estimados expresados en las unidades respectivas y traducirlos a variables monetarias. Lo anterior origina la necesidad de asignaciones presupuestarias.
Equilibrio	Se refiere a la cobertura financiera del presupuesto. El presupuesto debe formularse en condiciones de que el total de sus egresos sean equivalentes al total de los ingresos estimados a recolectarse y cualquier diferencia debe ser financiada por recursos provenientes de la capacidad de endeudamiento en los términos y niveles más realistas y concretos. El no cumplimiento de este principio significa dimensiones falsas del presupuesto que pueden originar problemas económicos y monetarios al país.
Racionalidad	Este principio está relacionado con la “austeridad” en el manejo de los recursos, a través de elaborar presupuestos en condiciones de evitar el gasto suntuario, así como impedir el desperdicio y mal uso de los recursos. Por otro lado, se relaciona con la aplicación de la “economicidad” en la satisfacción de las necesidades públicas; es decir, trata de obtener lo más que se pueda gastando lo menos y mejor posible.
Universalidad	Está referido al alcance institucional del presupuesto, en el sentido de que se debe incorporar al presupuesto todo lo que es materia de él, es decir, no deben quedar fondos e instituciones públicos expresados en forma extra-presupuestaria. Por otro lado, se refiere a la “unidad” del documento en cuanto a la integración de sus componentes para darle una “coherencia total”, y también a la unidad metodológica empleada en el proceso presupuestario.

Transparencia	<p>Tiene que ver con la claridad, acuciosidad y especificación con que se expresan los elementos presupuestarios. Los documentos presupuestarios deben expresar en forma ordenada y clara, todas las acciones y recursos necesarios para cumplir con los objetivos plasmados en la Ley del Presupuesto General del Estado y los Presupuestos Especiales.</p> <p>En lo referente a la acuciosidad, el presupuesto debe expresarse con profundidad, sinceridad y honestidad.</p> <p>Por último, el presupuesto debe “especificar” con precisión y realismo todos los flujos de ingresos y egresos, así como el financiamiento posible.</p>
Flexibilidad	<p>El presupuesto no debe contener “rigideces” en su estructura ni tampoco en sus componentes. En su estructura, ésta debe ser capaz de ser reorientada, modificada de acuerdo a la evaluación de los resultados, lo cual implica que no deben existir ni ingresos rígidos ni gastos no modificables.</p> <p>El otro sentido de este principio tiene que ver con la “Unidad de Caja”, es decir, los ingresos deben constituir un solo fondo de cobertura de los egresos y la asignación debe hacerse en base a prioridades y competencias, lo que implica que no existan ingresos “pre-asignados” (afectando al gasto).</p>
Difusión	<p>El contenido del presupuesto debe ser ampliamente difundido ya que constituye el esfuerzo del gobierno por atender los servicios que le han sido encomendados y que son “financiados” con las contribuciones de todos los ciudadanos, a través del pago de sus impuestos.</p>

2. MARCO FISCAL

2.1. MARCO FISCAL

En el Diario Oficial No. 210, tomo No.413 del 11 de noviembre de 2016 se emitió la “LEY DE RESPONSABILIDAD FISCAL PARA LA SOSTENIBILIDAD DE LAS FINANZAS PÚBLICAS Y EL DESARROLLO SOCIAL”, la cual contiene los principios siguientes:

- a) El Estado de El Salvador debe procurar como principio esencial, dentro del marco de la presente Ley, garantizar el equilibrio fiscal en el largo plazo, mediante el establecimiento de metas para el nivel de balance primario, que permitan disminuir la relación deuda/PIB (Producto Interno Bruto) a una meta pre-establecida y posteriormente mantenerla estable;
- b) Principio de Presupuesto de Mediano Plazo. La preparación del Presupuesto General del Estado debe estar enmarcada en un escenario macroeconómico, siendo necesario realizar presupuestos indicativos a cinco años, sin que esto último signifique asignación de fondos o compromisos para los años siguientes al que efectivamente será sometido a aprobación; y,

- c) Principio de Transparencia. Todas las instituciones del Estado deben proporcionar información íntegra y suficientemente detallada sobre la ejecución de cada presupuesto, inversiones realizadas, pasivos contingentes basados en compromisos formales y resultados obtenidos semestralmente, con un desfase no mayor a 60 días calendario. El Ministerio de Hacienda tendrá la responsabilidad de presentar informes consolidados para cada período en los plazos antes determinados, de tal manera que permita verificar la situación financiera del Sector Público No Financiero y el cumplimiento de los objetivos de sanidad fiscal y sostenibilidad social.

Política fiscal

El Ministerio de Hacienda de El Salvador, en el Informe de Rendición de Cuentas correspondiente al período junio 2016 - mayo 2017, establece lo siguiente:

La política fiscal del gobierno actual se encuentra normada con la entrada en vigencia, a partir del 1 de enero de 2017, de la Ley de Responsabilidad Fiscal para la Sostenibilidad de las Finanzas Públicas y el Desarrollo Social (LRF). La LRF tiene como objetivo emitir normas que garanticen la sostenibilidad fiscal de mediano y largo plazo de las finanzas públicas y que contribuyan a la estabilidad macroeconómica del país, lo cual se realizará a través del establecimiento de: a) reglas fiscales que establezcan límites del déficit y endeudamiento público; b) hacer congruente el presupuesto con las metas establecidas en la Ley; c) garantizar la asignación presupuestaria que corresponde a las áreas sociales; y d) mayor transparencia y mejor rendición de cuentas. La LRF estableció dos periodos de implementación, de los que se hablará más adelante, con medidas que permitan una consolidación de las finanzas públicas por los siguientes 3 años a partir del inicio del ejercicio fiscal de 2017, para lo cual se deberá proceder a implementar medidas de ingresos y gastos que den como resultado al menos un déficit del 3.0% del PIB y en los subsecuentes 7 años y en adelante, se deberá garantizar una adecuada sostenibilidad en el largo plazo.

La LRF establece en el artículo 9 que el Presidente de la República, a propuesta del Ministro de Hacienda, dentro de los noventa días subsiguientes a la fecha en que asuma sus funciones, someterá al Consejo de Ministros, para su correspondiente aprobación, las bases de la política fiscal que se aplicará durante su administración, que deberá incluir un pronunciamiento acerca de las implicaciones que tendrá su política, sobre el Balance del Sector Público No Financiero (SPNF), el cual deberá ser del conocimiento de la Comisión de Hacienda y Especial del Presupuesto de la Asamblea Legislativa. Además, en los primeros seis meses deberá presentar un Programa de Inversión Pública de su periodo de gestión, compatible con esta Ley.

Marco Fiscal de Mediano y Largo Plazo (MFMLP)

Con el fin de garantizar la oportuna y eficaz aplicación de la LRF, se crea el Marco Fiscal de Mediano y Largo Plazo (MFMLP); en consecuencia, se adoptan las disposiciones, regulaciones, estimaciones y proyecciones fiscales actualizadas en un período de diez años, contenidas en el citado instrumento, con el fin de fortalecer los objetivos y finalidades definidos en la LRF.

El MFMLP es una herramienta dinámica de gestión, que ilustra y orienta a la toma de decisiones estratégicas de política fiscal, ofreciendo una línea base de las proyecciones fiscales plurianuales de ingresos, gastos y financiamiento, de manera que se expresan techos indicativos globales de dichas variables; esta herramienta se hará y deberá de mantenerse actualizada con una proyección fiscal de diez años y contendrá como mínimo lo siguiente:

- a) Un escenario económico base a partir del cual se elaborará el Presupuesto General del Estado y las proyecciones fiscales. Este escenario considerará las estimaciones oficiales de las variables macroeconómicas del Gobierno y de Organismos Internacionales;
- b) Las metas y límites de los principales indicadores de política fiscal a ser alcanzados en los próximos 10 años, conforme a la LRF;
- c) Proyecciones de ingresos y gastos fiscales y los flujos de deuda;
- d) Programación de proyectos de inversión pública, incluyendo su fuente de financiamiento;
- e) Nivel de endeudamiento público total en dólares y como proporción del PIB;
- f) Valoración sobre los riesgos fiscales;
- g) Indicadores de sostenibilidad de la política fiscal en el mediano y largo plazo;
- h) El porcentaje de ejecución de los recursos corrientes asignados y, en especial, de la inversión programada, con la respectiva sustentación técnica;
- i) Informe detallado de todos los subsidios, indicando su monto, costo de administración y fuente de financiamiento; y una evaluación de impacto socioeconómico y sus contribuciones en la equidad, lo cual deberá ser presentado seis meses antes de finalizar cada período presidencial;
- j) Informe detallado de los resultados y de la evolución de las finanzas de las Empresas Públicas No Financieras (EPNF);
- k) Monto total y las características de las obligaciones que tienen garantía o aval del Estado, incluyendo información sobre su estructura de vencimiento, el tipo de garantía y beneficiarios, así como de pasivos contingentes; y,
- l) Estimar la tasa de evasión de renta, que sirva de línea base para proyectar reducciones sucesivas y de gasto tributario, de acuerdo a las posibilidades del Ministerio de Hacienda.

Periodo de Consolidación Fiscal

Tal y como se ha mencionado con anterioridad al hablar de la Política fiscal, para cumplir con lo estipulado en el artículo³⁵⁴ 1 de la LRF, será necesario adoptar con carácter impostergable, medidas que permitan una consolidación de las finanzas públicas por los siguientes 3 años, a partir del inicio del Ejercicio Fiscal de 2017, para lo cual se deberá proceder a implementar medidas de ingresos y gastos, que den como resultado al menos un déficit del 3.0% del Producto Interno Bruto.

La estimación de la meta de deuda previsional se establecerá en la Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones.

En el período de Consolidación Fiscal, la Deuda del SPNF, descontando la deuda previsional, deberá ser congruente con el programa de ajuste.

Este período de Consolidación Fiscal, deberá de adoptarse en el MFMLP.

2.2. REGLAS FISCALES

En la LRF se han establecido las Reglas Fiscales siguientes:

Periodo de Sostenibilidad Fiscal

En consecuencia, después del período de Consolidación Fiscal, en los subsecuentes 7 años y en adelante, se deberá garantizar una adecuada sostenibilidad en el largo plazo; al finalizar el período de consolidación Fiscal, el ratio de la deuda del SPNF no deberá ser mayor al 45% del PIB.

Al final del período de Sostenibilidad Fiscal y en los siguientes años, el ratio de la deuda del Sector Público No Financiero, descontando la deuda previsional, será hasta el 42% del PIB, a niveles consistentes con el programa de ajuste.

La deuda del SPNF con Pensiones, no podrá superar el 65% del PIB después del período de ajuste.

Con el fin de lograr la Sostenibilidad Fiscal, será necesario adoptar acciones estratégicas e indispensables por parte de las entidades sujetas a la Ley de Responsabilidad Fiscal para la Sostenibilidad de la Finanzas Públicas y el Desarrollo Social, orientadas a generar un manejo consistente, responsable y transparente de las finanzas públicas.

³⁵⁴ “Art. 1.- La presente Ley tiene por objeto emitir normas que garanticen la sostenibilidad fiscal de mediano y largo plazo de las finanzas públicas, y que contribuyan a la estabilidad macroeconómica del país; lo cual se realizará a través del establecimiento de: (i) reglas fiscales que establezcan límites al déficit y endeudamiento público, (ii) hacer congruente el presupuesto con las metas establecidas en la presente Ley, (iii) garantizar la asignación presupuestaria que corresponde a las áreas sociales, y (iv) mayor transparencia y mejor rendición de cuentas”.

El Ministerio de Hacienda, con el fin de atender lo señalado en la política fiscal y dentro de un período de diez años, procederá a ejecutar medidas para garantizar las metas del Sector Público No Financiero (SPNF) de la forma siguiente:

- a) Alcanzar Balances Primarios positivos después de finalizado el período de consolidación fiscal. El límite de deuda del SPNF y el Balance Primario, constituyen las reglas principales de Ley de Responsabilidad Fiscal para la Sostenibilidad de las Finanzas Públicas y el Desarrollo Social;
- b) A partir del tercer año de implementación de la Ley descrita en el numeral a) anterior, la carga tributaria no deberá ser menor al 17% del PIB; y,
- c) Después del periodo de Consolidación Fiscal, los gastos corrientes no deben ser mayores al 18.5% del PIB. Con ese propósito, los rubros de Remuneraciones y Bienes y Servicios no podrán crecer más allá del crecimiento del PIB Nominal.

Las metas contenidas en la presente disposición podrán modificarse toda vez que se invoque la cláusula de excepción expresada en la Ley de Responsabilidad Fiscal para la Sostenibilidad de las Finanzas Públicas y el Desarrollo Social.

Si existen modificaciones en las cuentas nacionales o en la metodología de elaboración del PIB, las metas de la LRF deberán ser modificadas para cumplir con el objeto de la presente Ley. Los cambios deberán expresarse en el MFMLP.

2.3. POLÍTICA PRESUPUESTARIA

De acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado, en los artículos 28 al 30 se establece:

“Formulación de la Política Presupuestaria

Art. 28.- Compete al Ministro de Hacienda elaborar la política presupuestaria. El Ministro de Hacienda propondrá la política presupuestaria al Presidente de la República para la discusión y aprobación del Consejo de Ministros, a más tardar en la segunda quincena del mes de abril de cada año.

Contenido y Aplicación de la Política Presupuestaria

Art. 29.- La política presupuestaria determinará las orientaciones, prioridades, estimación de la disponibilidad global de recursos, techos financieros y variables básicas para la asignación de recursos; asimismo contendrá las normas, métodos y procedimientos para la elaboración de los proyectos de presupuesto en cada entidad.

La política presupuestaria será de aplicación obligatoria para todas las entidades e instituciones del sector público, sujetas a lo dispuesto en esta Ley.

Cumplimiento de la Política Presupuestaria

Art. 30.- El cumplimiento de la política presupuestaria en cada institución será responsabilidad de su más alta autoridad.

El incumplimiento de la política presupuestaria faculta al Ministerio de Hacienda a efectuar las medidas correctivas que sean necesarias para que los presupuestos institucionales se ajusten a lo prescrito en dicha política”.

El Ministerio de Hacienda de El Salvador, en el Informe de Rendición de Cuentas correspondiente al período junio 2016 - mayo 2017, establece lo siguiente:

Política Presupuestaria de Mediano Plazo 2018-2021

En la Política Presupuestaria se determina el marco macroeconómico sobre el cual se sustentará el presupuesto para dicho período, las prioridades y políticas sobre las cuales recaerá la asignación de los recursos, las principales medidas en materia de política de ingresos, gastos y de financiamiento, así como los lineamientos y normas que se deben considerar en el proceso de Formulación del Proyecto de Presupuesto para el ejercicio fiscal 2018. La referida política tiene como base de sustentación las prioridades, objetivos estratégicos y líneas de acción del Plan Quinquenal de Desarrollo 2014-2019 (PQD 2014-2109), “El Salvador Productivo, Educado y Seguro”, los planes estratégicos institucionales sobre los cuales se sustenta la gestión pública de los demás Órganos del Estado y Organismos Independientes, así como las proyecciones fiscales y macroeconómicas de mediano plazo establecidas a partir del MFMLP.

3. ÁMBITO INSTITUCIONAL

EL Presupuesto General del Estado de El Salvador, bajo la metodología de “Áreas de Gestión” (estructura desarrollada en el apartado correspondiente de este capítulo), de acuerdo con lo descrito en la “GUÍA DEL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO PARA EL CIUDADANO 2017”, se integra con las entidades de gobierno siguientes:

Instituciones Incluidas en la Sección A - Presupuesto General del Estado

1. Órgano Legislativo
 2. Corte de Cuentas de la República
 3. Tribunal Supremo Electoral
 4. Tribunal de Servicio Civil
 5. Presidencia de la República
 6. Tribunal de Ética Gubernamental
 7. Instituto de Acceso a la Información Pública
 8. Ministerio de Hacienda
 9. Ministerio de Relaciones Exteriores
 10. Ministerio de la Defensa Nacional
 11. Consejo Nacional de la Judicatura
 12. Órgano Judicial
 13. Fiscalía General de la República
 14. Procuraduría General de la República
 15. Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos
 16. Ministerio de Gobernación y Desarrollo Territorial
 17. Ministerio de Justicia y Seguridad Pública
 18. Ministerio de Educación
-

19. Ministerio de Salud
 20. Ministerio de Trabajo y Previsión Social
 21. Ministerio de Economía
 22. Ministerio de Agricultura y Ganadería
 23. Ministerio de Obras Públicas, Transporte y de Vivienda y Desarrollo Urbano
 24. Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales
 25. Ministerio de Turismo
-

Instituciones Incluidas en la Sección B - Presupuestos Especiales

1. Registro Nacional de Personas Naturales
 2. Instituto Nacional de los Deportes de El Salvador
 3. Instituto Salvadoreño para el Desarrollo de la Mujer
 4. Fondo de Inversión Social para el Desarrollo Local
 5. Organismo Promotor de Exportaciones e Inversiones en El Salvador
 6. Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos
 7. Instituto Salvadoreño de Desarrollo Municipal
 8. Academia Nacional de Seguridad Pública
 9. Unidad Técnica Ejecutiva
 10. Consejo Nacional de Administración de Bienes
 11. Universidad de El Salvador
 12. Caja Mutual de los Empleados del Ministerio de Educación
 13. Instituto Salvadoreño para el Desarrollo Integral de la Niñez y la Adolescencia
 14. Instituto Salvadoreño de Bienestar Magisterial
 15. Consejo Nacional de la Niñez y de la Adolescencia
 16. 30 Hospitales Nacionales
 17. Consejo Superior de Salud Pública
 18. Instituto Salvadoreño de Rehabilitación Integral
 19. Hogar de Ancianos "Narcisa Castillo", Santa Ana
 20. Cruz Roja Salvadoreña
 21. Fondo Solidario para la Salud
 22. Dirección Nacional de Medicamentos
 23. Instituto Salvadoreño de Formación Profesional
 24. Instituto Salvadoreño del Seguro Social
 25. Centro Internacional de Ferias y Convenciones de El Salvador
 26. Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría
 27. Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones
 28. Centro Nacional de Registro
 29. Fondo de Inversión Nacional en Electricidad y Telefonía
 30. Superintendencia de Competencia
 31. Defensoría del Consumidor
 32. Consejo Nacional de Energía
 33. Consejo Nacional de Calidad
 34. Instituto Salvadoreño de Fomento Cooperativo
 35. Instituto Salvadoreño de Transformación Agraria
 36. Centro Nacional de Tecnología Agropecuaria y Forestal
 37. Escuela Nacional de Agricultura
-

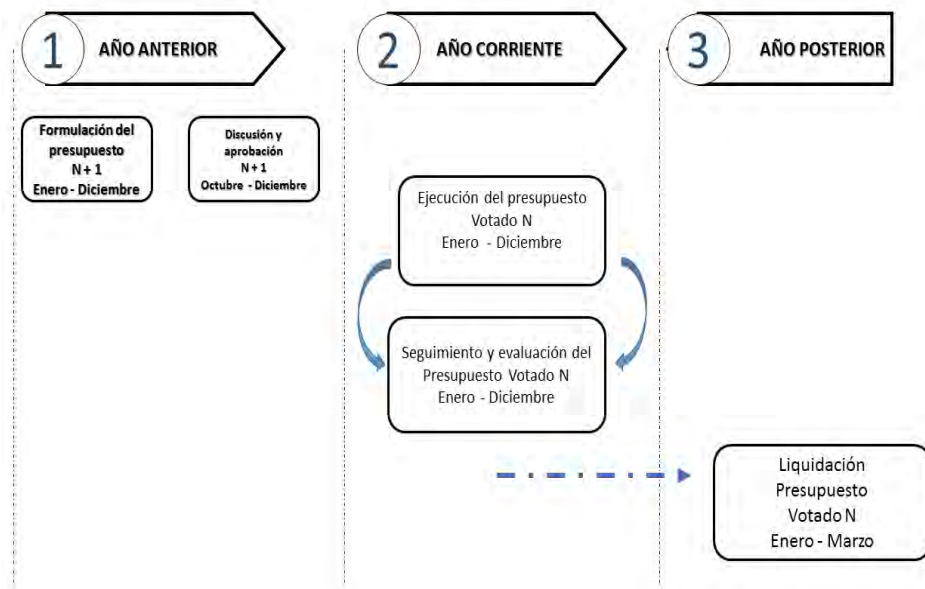
38. Consejo Salvadoreño del Café
39. Autoridad de Aviación Civil
40. Autoridad Marítima Portuaria
41. Fondo para la Atención a las Víctimas de Accidentes de Tránsito.
42. Instituto Salvadoreño de Turismo
43. Corporación Salvadoreña de Turismo

Instituciones Incluidas en la Sección B – Empresas Públicas

1. Lotería Nacional de Beneficencia
2. Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa
3. Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados
4. Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma

4. CICLO PRESUPUESTARIO

Comprende las etapas, dentro de la gestión financiera administrativa, en las que se desarrollan los procesos de Formulación, Ejecución, Seguimiento, Evaluación y Liquidación del Presupuesto. Este ciclo presupuestario se presenta ilustrativamente a continuación:



4.1. FORMULACIÓN, DISCUSIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO

La base legal y obligación de tener un presupuesto para cada año, así como la metodología para su formulación, ejecución y control, se encuentran reglamentados en los artículos 167 y 226 al 229 de la Constitución de la República (CR) y en la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado y su Reglamento.

La CR establece en el art. 167 lo siguiente:

“Corresponde al Consejo de Ministros:

3º- Elaborar el proyecto de presupuesto de ingresos y egresos y presentarlo a la Asamblea Legislativa, por lo menos tres meses antes de que se inicie el nuevo ejercicio fiscal”.

También conocerá de las reformas a dicho presupuesto cuando se trate de transferencias entre partidas de distintos ramos de la Administración Pública;

“4º- Autorizar la erogación de sumas que no hayan sido incluidas en los presupuestos, a fin de satisfacer necesidades provenientes de guerra, de calamidad pública o de grave perturbación del orden, si la Asamblea Legislativa no estuviere reunida, informando inmediatamente a la Junta Directiva de la misma de las causas que motivaron tal medida, a efecto de que reunida que fuere ésta, apruebe o no los créditos correspondientes”.

La Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, en su artículo 28, establece que es competencia del Ministro de Hacienda elaborar la Política Presupuestaria, estipulando además, que el proceso de formulación del presupuesto gubernamental se inicia cuando el Consejo de Ministros aprueba la Política Presupuestaria.

Tal y como se ha descrito con anterioridad, la Política Presupuestaria es el instrumento por medio del cual se establecen las orientaciones, prioridades y la estimación de los recursos disponibles, los techos presupuestarios (límite de gastos que una institución puede disponer en un período) y las demás variables básicas en la asignación de los recursos. Además debe incluir las normas y los procedimientos que deben utilizar y aplicar las instituciones en la formulación del presupuesto institucional.

El Presupuesto del Sector Público se elabora con base a la Política Presupuestaria, la cual contiene los lineamientos que orientan la formulación del Presupuesto, en función de la estimación de ingresos y de gastos que se prevé ejecutar en un año, a fin de mantener el equilibrio presupuestario. Estos lineamientos deberán ser observados por cada una de las instituciones que conforman la administración pública al momento de elaborar el Proyecto de Presupuesto respectivo.

Las instituciones al finalizar la elaboración de su proyecto de presupuesto, lo envían a la Dirección General del Presupuesto (DGP) del Ministerio de Hacienda para que ésta lo analice y compruebe el cumplimiento de la Política Presupuestaria y las Normas de Formulación Presupuestarias, proceso que conlleva a integrarlos en un solo documento.

Una vez integrados en un solo documento, este es presentado por el señor Ministro de Hacienda al señor Presidente de la República, quien lo somete a consideración y aprobación del Consejo de Ministros, a efecto de que el señor Ministro de Hacienda lo presente a la Asamblea Legislativa a más tardar el 30 de septiembre de cada año, para ser aprobado y convertirse en la Ley de Presupuesto de la República.

Es importante mencionar que la LRF, en el art. 17, establece:

“ El Ministro de Hacienda, previa aprobación del Consejo de Ministros, deberá presentar a la Asamblea Legislativa el Proyecto de Presupuesto General del Estado, acompañado del Marco Fiscal de Mediano y Largo Plazo.”

A continuación se presenta un diagrama de flujo en el cual se muestra las principales actividades realizadas por las diferentes instancias que intervienen en la formulación y aprobación de la Ley de Presupuesto General del Estado y Presupuestos Especiales.

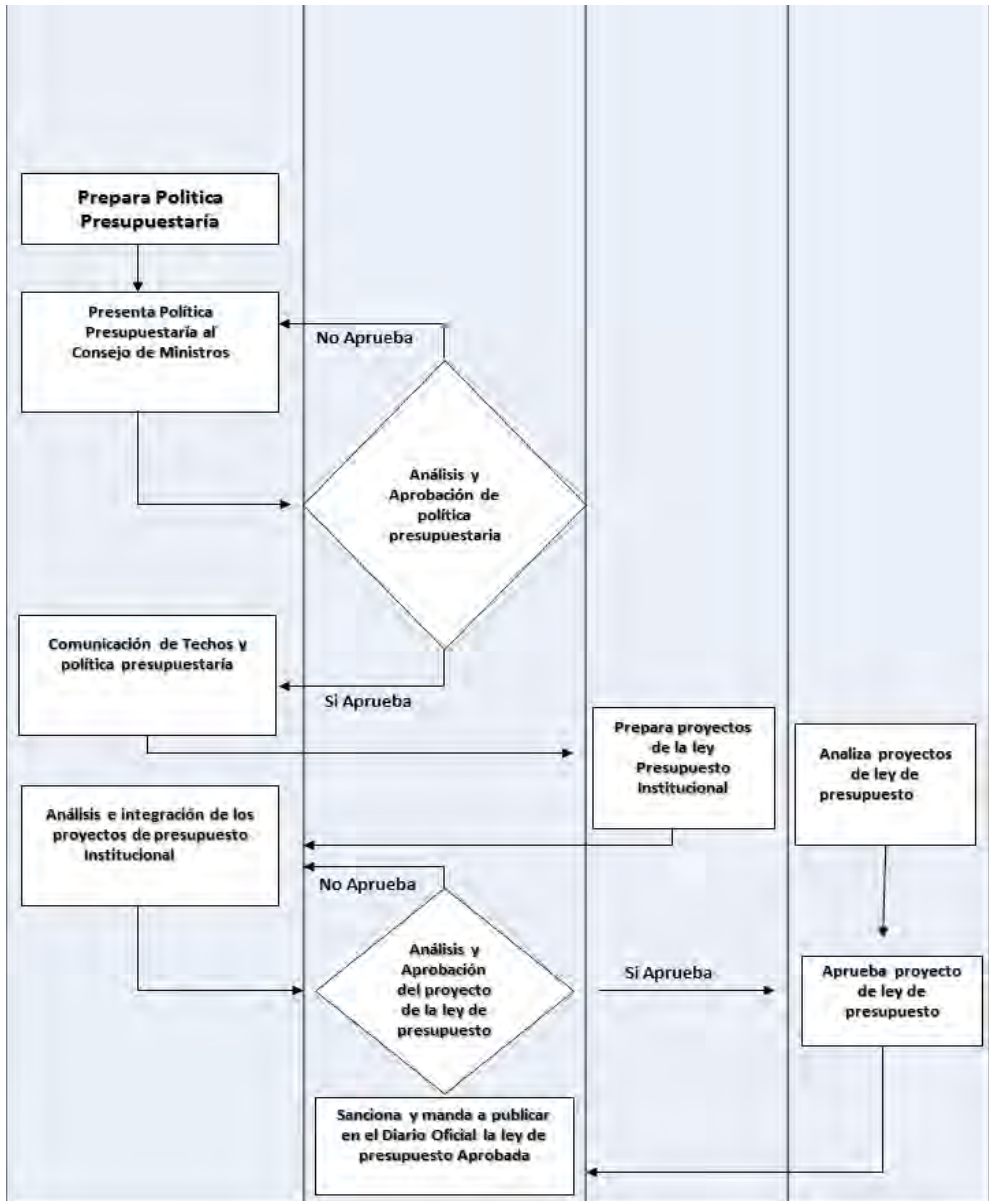
FLUJOGRAMA DEL PROCESO DE FORMULACIÓN Y APROBACIÓN DE LA LEY DE PRESUPUESTO

MINISTERIO DE
HACIENDA D.G.P.

PRESIDENTE
CONSEJO DE
MINISTROS

INSTITUCIONES
SECTOR
PÚBLICO NO
FINANCIERO

ASAMBLEA
LEGISLATIVA



4.2. EJECUCIÓN, SEGUIMIENTO Y EVALUACIÓN DEL PRESUPUESTO VOTADO

La ejecución presupuestaria es la etapa en la cual se aplica el conjunto de normas y procedimientos técnicos, legales y administrativos para movilizar los recursos presupuestados en función de los objetivos y metas establecidos en el presupuesto aprobado. Para este fin, deberá realizarse la programación de la ejecución presupuestaria que compatibilice los flujos de ingresos, egresos y financiamiento con el avance físico y financiero del presupuesto.

El seguimiento de la ejecución presupuestaria es la actividad de supervisión e información directa de los resultados previstos y obtenidos en la programación de la ejecución presupuestaria.

La evaluación es el análisis crítico de los resultados físicos y financieros obtenidos de la ejecución presupuestaria en relación con su respectiva programación. Estas etapas serán descritas en profundidad en los capítulos posteriores.

4.3. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO VOTADO

La Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado establece en el artículo 46:

“Cierre del Presupuesto

Art. 46.- Las cuentas de ingresos y gastos del presupuesto correspondiente a cada institución componente del SAFI, se cerrarán al 31 de diciembre de cada año. Después de esa fecha, los recursos que se recauden se considerarán parte del presupuesto vigente, independientemente de la fecha en que se hubiesen originado y liquidado las obligaciones.

Con posterioridad al 31 de diciembre de cada año, no podrán asumirse compromisos ni devengarse gastos con cargo al ejercicio que se cierra en esa fecha.

Los gastos comprometidos y no devengados al 31 de diciembre de cada año se aplicarán automáticamente al ejercicio siguiente, imputando los mismos a los créditos presupuestarios disponibles para ese ejercicio financiero fiscal.”

La CR, en el artículo 168, respecto a la liquidación del presupuesto, establece:

“Art. 168.- Son atribuciones y obligaciones del Presidente de la República:

6º- Presentar por conducto de los Ministros a la Asamblea Legislativa, dentro de los dos meses siguientes a la terminación de cada año, el informe de labores de la Administración Pública en el año transcurrido. El Ministro de Hacienda presentará además, dentro de los tres meses siguientes a la terminación de cada período fiscal, la cuenta general del último presupuesto y el estado demostrativo de la situación del Tesoro Público y del Patrimonio Fiscal.

Si dentro de esos términos no se cumplieren con estas obligaciones, quedará por el mismo hecho depuesto el Ministro que no lo verifique, lo cual será notificado al Presidente de la República inmediatamente, para que nombre el sustituto. Este presentará

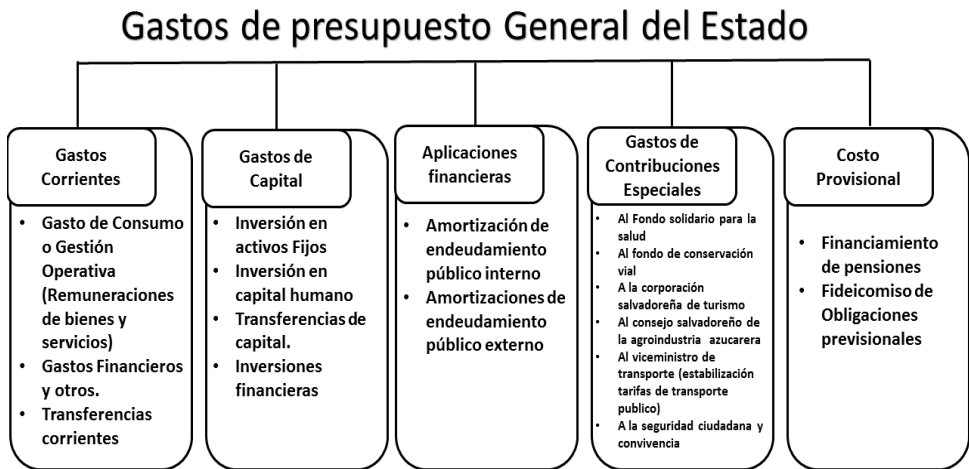
dentro de los treinta días siguientes el informe correspondiente. Si aún en este caso no se cumpliera con lo preceptuado, quedará depuesto el nuevo Ministro;”

La liquidación del presupuesto será desarrollada en el capítulo correspondiente dedicado a El Salvador en este Manual.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

5.1. CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS DEL PRESUPUESTO GENERAL

Es el conjunto de erogaciones que realizan las instituciones del sector público, para adquirir los medios necesarios para el desarrollo de la gestión institucional encomendada, los cuales son fundamentales para proveer de los bienes y servicios que demanda la población. Los gastos se clasifican en corrientes, de capital, aplicaciones financieras (amortización del endeudamiento público) y contribuciones especiales, tal y como se exponen en la ilustración siguiente:



Los Gastos Corrientes están compuestos por los sueldos y salarios de todos los empleados del Sector Público incluyendo a diputados, ministros, policías, profesores, enfermeras, médicos, entre otros, que prestan servicios esenciales para la sociedad. Además, comprende los bienes y servicios para el normal funcionamiento del Estado como por ejemplo: servicios de energía eléctrica, agua y de telecomunicaciones, mantenimientos, materiales de oficina, combustibles y lubricantes, papelería, etc.; las transferencias corrientes son recursos otorgados por el Estado a personas naturales, a organismos privados o públicos, sin la contraprestación de bienes y servicios, tal es el caso de las subvenciones a instituciones descentralizadas, como hospitales nacionales y otras entidades que apoyan la gestión educativa, del agro, de la economía y seguridad

de la población, subsidios a diferentes entidades de asistencia social, culturales, de desarrollo comunitario e implementadoras de programas educativos, entre otras.

Los gastos corrientes son importantes para el crecimiento del país, ya que son los recursos que moviliza el Estado para la adquisición de los bienes y servicios para su funcionamiento, hacer efectivo los sueldos a los empleados públicos y abonar las pensiones, entre otros. Dichas erogaciones permiten incrementar la capacidad de consumo de muchas familias y contribuir a reactivar la economía nacional.

Los Gastos de Capital son recursos destinados a la ampliación de infraestructura social y productiva y tienen por finalidad la formación de capital, es decir el incremento en activos duraderos, por ejemplo: construcción de escuelas y hospitales, carreteras, presas hidroeléctricas, puentes, inversión en investigación, tecnología, títulos y valores, etc.

Las Aplicaciones Financieras corresponden a los pagos que se hacen en concepto de intereses y abono a capital, tanto a acreedores externos ya sean estos bancos privados internacionales u organismos multilaterales de desarrollo (Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo, etc.), como a los acreedores internos (bonos reforma agraria, bonos de conversión de deuda con el Banco Central de Reserva, etc.).

Los Gastos de Contribuciones Especiales son aquellos gastos que se destinan a desarrollar actividades de beneficio público, cuya fuente de recursos provienen de los ingresos que se obtienen por el mismo concepto.

El Costo Previsional comprende aquellos recursos para financiar pensiones, certificados de traspaso y gastos administrativos derivados del funcionamiento del sistema de pensiones, así como recursos destinados al Fideicomiso de Obligaciones Previsionales (FOP).

En La Ley de presupuesto también se incluyen otros gastos importantes, como las Obligaciones Generales del Estado, el Servicio de la Deuda Pública y las Transferencias Varias, las cuales son administradas por el Ministerio de Hacienda y que, para efectos ilustrativos, se puede resumir de la siguiente manera:

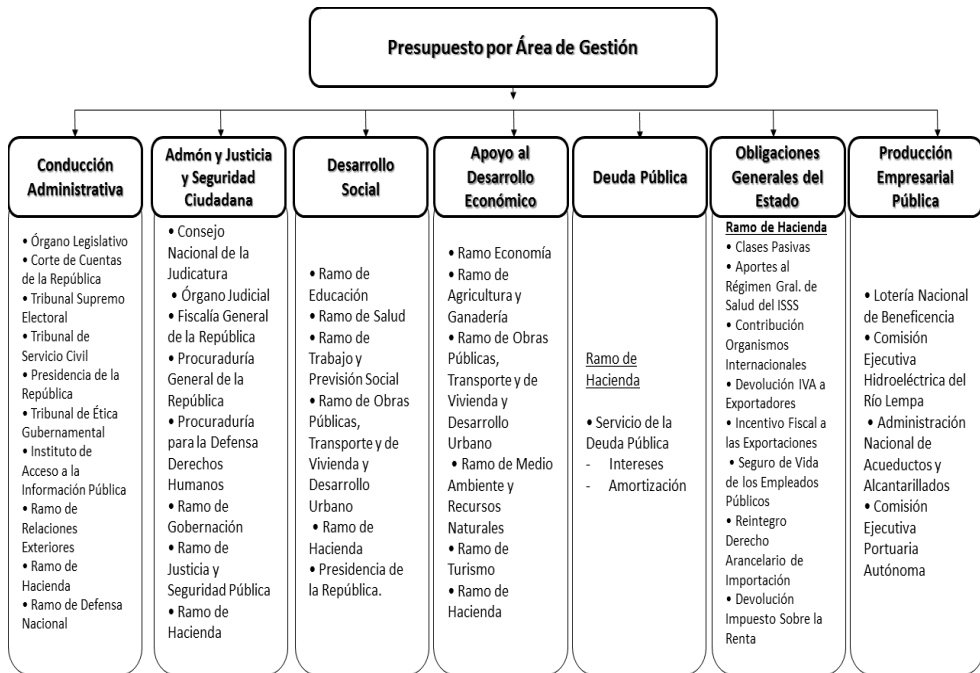
Las Obligaciones Generales del Estado representan el monto de recursos financieros destinados a dar cobertura a compromisos ineludibles adquiridos por el Estado, tales como: aportes y cuotas a organismos internacionales y otros gastos que deben atenderse de conformidad a la legislación vigente, tal es el caso del pago de pensiones a personal administrativo y militares no cubiertos por el Instituto de Previsión Social de la Fuerza Armada (IPSF A), subsidios por funerales y aportes del Estado al régimen general de salud del Instituto Salvadoreño del Seguro Social (ISSS), entre otros.

El Servicio de la Deuda Pública, es otro de los gastos importantes que año tras año el Gobierno debe de afrontar.

Las Transferencias Varias son recursos que el Estado destina para el desarrollo y fomento de diferentes actividades como el Financiamiento a las municipalidades, al Fondo de Lisiados, Financiamiento al Fondo de Inversión Social para el Desarrollo Local, Rehabilitación del Sector Agropecuario, etc.

Modelo actual del Presupuesto General

Tal como se señaló en el apartado dedicado al Ámbito Institucional, la formulación del Presupuesto General del Estado actualmente se realiza bajo el enfoque de Presupuesto por Áreas de Gestión. Las Áreas de Gestión constituyen los grandes propósitos que debe cumplir el gobierno en la prestación de los servicios públicos y en la producción de ciertos bienes destinados a satisfacer las necesidades de la sociedad. Las Áreas de Gestión que conforman la Ley Presupuesto General del Estado son las siguientes:



5.2. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DEL PRESUPUESTO GENERAL

Son todos los recursos que obtiene el Gobierno durante un ejercicio fiscal y que son consignados en la Ley de Presupuesto, los cuales provienen especialmente de la aplicación de impuestos, tasas y derechos, venta de bienes y servicios, venta de activos, transferencias de capital por donaciones recibidas, captación de préstamos externos y por contribuciones especiales que se orientan a financiar actividades de beneficio público. En la siguiente ilustración se expone la clasificación de los ingresos públicos.



Los Ingresos Corrientes están constituidos por la totalidad de recursos que se estiman recaudar a través del pago de impuestos y contribuciones, los cuales pueden clasificarse en ingresos tributarios, no tributarios, contribuciones a la seguridad social, venta de bienes y servicios, ingresos financieros y otros, y transferencias corrientes.

Los Ingresos de Capital los conforman los recursos percibidos por la venta de activos fijos como terrenos o edificios, las transferencias de capital recibidas de entidades del sector público y las recuperaciones de inversiones financieras en préstamos y en títulos valores como, por ejemplo, bonos.

El Financiamento es la capacidad que el Gobierno tiene para endeudarse, es decir que, en caso de que sus gastos sean superiores a sus ingresos, puede recurrir a otras fuentes de financiamiento ya sean internas o externas, adquiriendo préstamos o emitiendo títulos valores y lograr así cubrir esa falta de recursos para poder ejecutar los proyectos que tiene previstos.

Los Ingresos por Contribuciones Especiales son el aporte que cierto sector de la población paga en concepto de contribuciones otorgadas por leyes especiales para el financiamiento de actividades de beneficio público.

5.3. PRESUPUESTOS ESPECIALES Y EXTRAORDINARIOS

De acuerdo con el reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado en el contenido del artículo 36, se establece lo siguiente:

“Presupuestos Especiales

Estarán constituidos por los presupuestos de las Instituciones Descentralizadas no Empresariales y los de las Empresas Públicas no Financieras.

Presupuesto Extraordinario

Es el presupuesto que puede crearse a propuesta del Ministro de Hacienda, para casos especiales o por exigencias derivadas del financiamiento, para alguno(s) de los proyectos de inversión u obras de interés público o administrativo y para la consolidación o conversión de la deuda pública, de conformidad al Art. 228 de la Constitución de la República”.

5.4. PROYECTO DE MODELO DE PRESUPUESTO POR PROGRAMAS CON ENFOQUE A RESULTADOS

En el Informe de Rendición de Cuentas correspondiente al período junio 2016 - mayo 2017 que el Ministerio de Hacienda ha presentado, se establece lo siguiente:

La Dirección General de Presupuesto (DGP) del Ministerio de Hacienda realiza actividades en el marco de la modernización del Sistema de Presupuesto Público, entre las que se pueden mencionar:

- Asistencia técnica a las Instituciones del Sector Público en la identificación y diseño de sus Programas Presupuestarios con Enfoque de Resultados, a partir de la cual las instituciones públicas identificaron y diseñaron, a través de los Equipos Técnicos de Diseño - ETD, sus propuestas de Programas Presupuestarios.
- Análisis y validación metodológica de 118 Programas Presupuestarios correspondientes a 74 Instituciones del Sector Público.
- Elaboración del Manual de Procesos de Formulación Presupuestaria, el cual proporcionará a los diversos actores involucrados lineamientos técnicos y metodológicos que sirvan de guía durante la Formulación Presupuestaria en el marco del Presupuesto por Programas con Enfoque de Resultados.
- Realización de una prueba piloto con 5 instituciones del Sector Público con el propósito de certificar el funcionamiento del Módulo de Formulación Presupuestaria del Sistema de Administración Financiera Integrado, versión II (SA-FI II), a través de la incorporación de los Programas Presupuestarios validados.

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

6.1. TIPOS DE MODIFICACIONES

Las modificaciones presupuestarias establecidas en la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, se corresponden con las transferencias entre asignaciones de distintos ramos u organismos administrativos de la administración pública, excepto las que se declaren intransferibles.

6.2. COMPETENCIAS PARA LAS MODIFICACIONES

De acuerdo la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, en el artículo 45, se establece:

“Art. 45.- Las modificaciones presupuestarias que resulten necesarias durante la ejecución del presupuesto votado quedan reguladas de la siguiente manera:

- a) Las transferencias entre asignaciones de distintos ramos u organismos administrativos de la administración pública, excepto las que se declaren intransferibles, serán objeto de Decreto Legislativo a iniciativa del Presidente de la República, por medio del Ministro de Hacienda.
- b) Las asignaciones de los Presupuestos Especiales son intransferibles de una institución a otra. Sin embargo, las instituciones que operan con Presupuestos Especiales podrán realizar transferencias entre asignaciones de la misma institución, siempre que dichas transferencias no alteren ni su ahorro corriente ni sus inversiones. Toda modificación que afectare el ahorro corriente o las inversiones será aprobada por el Consejo de Ministros, a iniciativa del Ministro de Hacienda.
- c) Toda asignación adicional a los presupuestos especiales deberá ser autorizada por medio de Decreto Legislativo, a iniciativa del Presidente de la República, por medio del Ministro de Hacienda.”

Normativa

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR: Constitución de la República de El Salvador. Diario Oficial No. 234, tomo No. 281 del 16 de diciembre de 1983.

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR: Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado. Diario Oficial No. 7, tomo No. 330 del 11 de enero de 1996.

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR: Ley de Responsabilidad Fiscal Para la Sostenibilidad de las Finanzas Públicas y el Desarrollo Social. Diario Oficial No. 210, tomo No. 413 del 11 de noviembre de 2016.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR. Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado. Decreto Ejecutivo 82 del 16 de agosto de 1996. Diario Oficial No.161, Tomo No. 332 del 30 de agosto de 1996.

MINISTERIO DE HACIENDA DE EL SALVADOR. Manual técnico del sistema de administración financiera integrado. www.mh.gob.sv

MINISTERIO DE HACIENDA DE EL SALVADOR. Informe de rendición de cuentas ministerio de hacienda junio 2016 – mayo 2017. www.mh.gob.sv

MINISTERIO DE HACIENDA DE EL SALVADOR. Guía del presupuesto general del estado para el ciudadano 2017. www.mh.gob.sv.

Tema 2

EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

SUMARIO

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DEL GASTO. 1.1. Introducción. 1.2. Fases del procedimiento. 1.3. Competencia. 1.4. Principio de anualidad presupuestaria y sus excepciones. 2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 2.1. Ejecución del pago. 3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO. 3.1. Concepto. 3.2. Fondos circulantes de monto fijo. 3.3. Pagos a justificar. 3.4. Gestión de gastos y pagos en el exterior. 4. GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 4.1. Manejo de la recaudación. 4.2. Recibimiento de efectivo y valores. 4.3. Reconocimiento del devengamiento de los ingresos. 5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS. 5.1. Programación financiera. 5.2. Calendarización de pagos. 6. CONTABILIDAD PÚBLICA. 6.1. Competencias. 6.2. Estados financieros. 6.3. Proceso de adopción de estándares internacionales. *NORMATIVA Y BIBLIOGRAFÍA.*

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN DEL GASTO

1.1. INTRODUCCIÓN

De acuerdo con lo normado en la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, la ejecución presupuestaria es la etapa en la cual se aplica el conjunto de normas y procedimientos técnicos, legales y administrativos para movilizar los recursos presupuestados en función de los objetivos y metas establecidos en el presupuesto aprobado. Para este fin, deberá realizarse la programación de la ejecución presupuestaria que compatibilice los flujos de ingresos, egresos y financiamiento con el avance físico y financiero del presupuesto.

1.2. FASES DEL PROCEDIMIENTO

La ejecución presupuestaria se deberá realizar con base a los siguientes momentos presupuestarios: Crédito, Compromiso y Devengado. Los cuales se definen en el Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, así:

a) Crédito Presupuestario

Comprenderá la autorización total de recursos financieros de que dispone la institución para el ejercicio financiero fiscal en vigencia. Esta autorización comprenderá las asignaciones aprobadas en la Ley de Presupuesto más las modificaciones que se generan durante la ejecución presupuestaria; su monto debe ser compatible con los propósitos establecidos en términos de resultados físicos;

b) Compromiso Presupuestario

Comprenderá toda afectación preventiva del crédito presupuestario originada por un acto administrativo debidamente documentado, mediante el cual la autoridad competente decide la realización de un gasto presupuestario y se identifica la persona natural o jurídica con quien se establece la relación que da origen al compromiso, así como los bienes o servicios a recibir o, en su caso, los gastos sin contraprestación.

c) Devengado Presupuestario

Representará la aplicación concreta de los recursos a los fines establecidos en la Ley de Presupuesto, ya que es la fase en que las Instituciones reconocen el surgimiento de una obligación de pago a los suministrantes, por la recepción y aceptación de conformidad de los bienes o servicios previamente contratados.

El Devengado implica la afectación definitiva de los respectivos compromisos presupuestarios, aprobados en su oportunidad.

1.3. COMPETENCIA

Los Niveles de Responsabilidad, de acuerdo con el Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, se establecen para las entidades e instituciones que forman parte del Sistema de Administración Financiera Integrado (SAFI) y que realizan y presentan a la Dirección General del Presupuesto, la Programación de la Ejecución Presupuestaria, la cual deberá efectuarse en los siguientes niveles de responsabilidad así:

a) Nivel Global

Corresponde al Ministerio de Hacienda y comprende grandes agregados, tales como: la estimación de los ingresos, la integración de las necesidades de recursos financieros (egresos) y las estimaciones del uso del financiamiento de corto y largo plazo de todo el Sector Público.

b) Nivel Institucional

Este nivel estará a cargo de los titulares de las instituciones que conforman el presupuesto votado en la Ley de Presupuesto y constituye la parte gerencial en

la que se transforman las normas, orientaciones y autorizaciones en acciones concretas para movilizar los recursos humanos, materiales y financieros, a fin de alcanzar los objetivos y metas consideradas en el Plan de Trabajo.

c) Nivel Operativo

Estará a cargo de los responsables de cada una de las Unidades Operativas definidas en el Plan de Trabajo y es donde se relaciona directamente los resultados físicos y financieros previstos y por lo tanto constituye el nivel de seguimiento básico de todo el proceso de ejecución presupuestaria, por lo que la información a obtenerse debe ser completa, veraz y oportuna.

1.4. PRINCIPIO DE ANUALIDAD PRESUPUESTARIA Y SUS EXCEPCIONES

La Constitución de la República establece que Corresponde al Consejo de Ministros:

Elaborar el proyecto de presupuesto de ingresos y egresos y presentarlo a la Asamblea Legislativa, por lo menos tres meses antes de que se inicie el nuevo ejercicio fiscal.

Asimismo, que el Presupuesto General del Estado contendrá, para cada ejercicio fiscal, la estimación de todos los ingresos que se espera percibir de conformidad con las leyes vigentes a la fecha en que sea votado, así como la autorización de todas las erogaciones que se juzgue convenientes para realizar los fines del Estado; y que una ley especial establecerá lo concerniente a la preparación, votación, ejecución y rendición de cuentas de los presupuestos, y regulará el procedimiento que deba seguirse cuando al cierre de un ejercicio fiscal no esté aún en vigor el Presupuesto del nuevo ejercicio.

Excepciones a la anualidad presupuestaria

En la Ley de Administración Financiera del Estado se establece que cuando en los proyectos de presupuesto se incluyan créditos para contratar obras, adquirir bienes y servicios o elaborar estudios, cuyo plazo de ejecución exceda el ejercicio financiero fiscal, se deberá incluir información sobre los recursos invertidos en años anteriores, los que se invertirán en el futuro y el monto total del gasto, así como los respectivos cronogramas de ejecución física. En los proyectos de presupuesto, deberán consignarse las asignaciones necesarias para cubrir los compromisos derivados de dichos contratos que deban cumplirse dentro de cada ejercicio financiero fiscal.

Los estudios de Preinversión y los Proyectos de Inversión, para poder incluirse en los Proyectos de Presupuesto, deberán cumplir con las Normas y Procedimientos estipulados por la Dirección General de Inversión y Crédito Público.

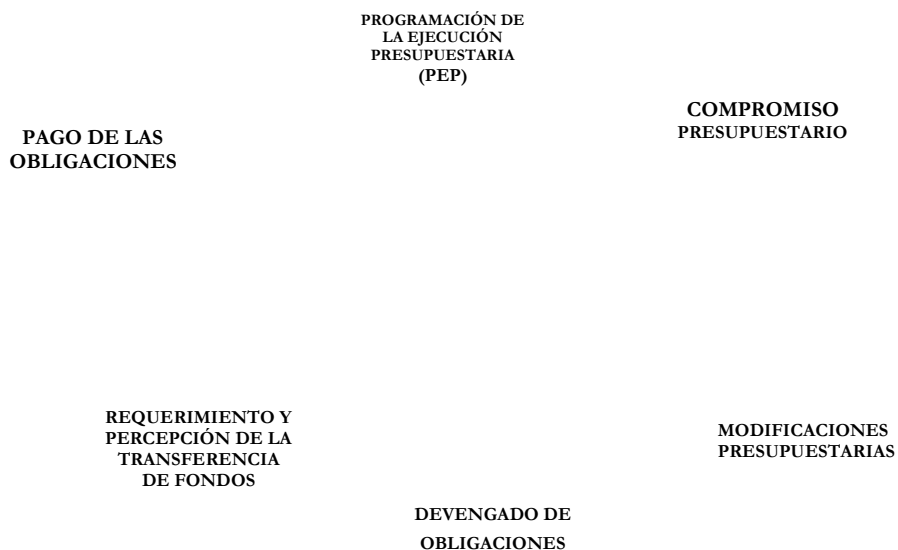
2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS

2.1. EJECUCIÓN DEL PAGO

De acuerdo con el Manual de Procesos para la Ejecución Presupuestaria, el Proceso de Ejecución Presupuestaria comprende las etapas siguientes: la Programación de la Ejecución Presupuestaria (PEP), el Presupuesto de Efectivo Institucional, el Registro del Compromiso Presupuestario, las Modificaciones Presupuestarias, el Devengado de las Obligaciones, el Requerimiento y la Percepción de la Transferencia de Fondos, el Pagado de las Obligaciones, los Registros Contables, los Cierres Contables Mensual y Anual, así como las Conciliaciones Bancarias.

De lo anterior, en el siguiente esquema se destaca lo siguiente:

ESQUEMA DE LA EJECUCIÓN DEL PAGO EN EL SALVADOR



La Ejecución del Pago se explica de la forma siguiente:

PROGRAMACIÓN DE LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA (PEP)

La PEP constituirá el único instrumento de programación de la ejecución presupuestaria, mediante el cual se autorizará el uso de los créditos presupuestarios.

Dicho instrumento será aprobado por la Dirección General del Presupuesto y reflejará la estimación de los compromisos a realizarse en los meses que comprende el ejercicio financiero fiscal, en función de las metas y propósitos definidos en el Plan Anual de Trabajo.

La PEP atendiendo al equilibrio presupuestario actuará como elemento regulador para compatibilizar el flujo de egresos con las disponibilidades que ofrece el flujo de los ingresos financieros, siendo este aspecto condicionante de todo el proceso de gestión.

COMPROMISO PRESUPUESTARIO

El registro del Compromiso Presupuestario es la operación administrativa de carácter institucional mediante la cual las instituciones afectan preventivamente el crédito presupuestario cuyo uso ha sido autorizado en la PEP, al originarse un acto administrativo debidamente documentado en el que se identifica la persona natural o jurídica con quien se adquiere el compromiso de egreso y el objeto del mismo.

MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

La Constitución de la República en artículo 229 establece que el Órgano Ejecutivo con las formalidades legales, podrá efectuar transferencias entre partidas de un mismo ramo u organismo administrativo, excepto las que en el Presupuesto se declaren intransferibles.

Y, que igual facultad tendrá el Órgano Judicial en lo que respecta a las partidas de su Presupuesto, cumpliendo con las mismas formalidades legales.

Es de agregar también que las modificaciones presupuestarias que resultaren necesarias durante la ejecución del presupuesto votado, quedaran sujetas a lo establecido en la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado.

DEVENGADO DE OBLIGACIONES

El devengado del egreso constituye el reconocimiento financiero de la obligación.

REQUERIMIENTO Y PERCEPCIÓN DE LA TRANSFERENCIA DE FONDOS

El requerimiento de fondos es el instrumento que permite a las instituciones solicitar recursos monetarios, para efectuar el pago de los compromisos y obligaciones adquiridos y devengados, de conformidad al Calendario de Pagos establecido por la Dirección General de Tesorería y las fechas pactadas con los proveedores o suministrantes.

La percepción de la transferencia de fondos es la acción mediante la cual los recursos solicitados en el requerimiento de fondos son recibidos en las Cuentas Corrientes Subsidiarias Institucionales y cuyo registro contable constituye el reconocimiento de la disponibilidad de los fondos.

PAGO DE LAS OBLIGACIONES

Es la acción administrativa mediante la cual las instituciones efectúan y registran contablemente el pago de las obligaciones adquiridas con terceros, producto de un bien o servicio recibidos.

3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

3.1. CONCEPTO

En El Salvador, de acuerdo con La Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, su Reglamento y el Manual Técnico del Sistema de Administración Financiera Integrado, establecen como Fondos de Manejo especial: Los de Actividades Especiales, los de Embargos Judiciales; los Depósitos Judiciales y Fondos Depositados en la Subcuenta Fondos Ajenos en Custodia; y los Fondos de Manejo Especial.

Un resumen de estos se presenta en el cuadro siguiente:

— Fondos de Actividades Especiales

Ingresos	Egresos/gastos
<p>Para el manejo del Fondo de Actividades Especiales, el Titular de la Institución mediante Acuerdo Ejecutivo interno designará a la Unidad Organizativa y al funcionario de ésta que será responsable del manejo administrativo del mismo; la gestión financiera del fondo será responsabilidad de la Unidad Financiera Institucional.</p> <p>Los ingresos que se perciban producto de las actividades especiales autorizadas, serán recaudados por los Colectores Auxiliares Institucionales que se hayan nombrado para tal fin.</p>	<p>Las Instituciones autorizadas para el manejo de Fondos de Actividades Especiales, podrán utilizar los recursos registrados como disponibles en los controles que para tal efecto maneja la Unidad Organizativa de la Dirección General de Tesorería responsable, para efectuar erogaciones directa y únicamente relacionadas con el funcionamiento de los mismos, en los conceptos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">i) Contratación de Servicios Personales;ii) Adquisición de Bienes y Servicios;iii) Adquisición de Bienes Muebles;iv) Pago de Impuestos, Tasas y Derechos; yv) Seguros, Comisiones y Gastos Bancarios.

— Fondos de Embargos Judiciales

Ingresos	Egresos/gastos
<p>El Tesorero Institucional o los Pagadores Auxiliares, al momento de hacer efectivo el pago de remuneraciones, deberán aplicar ininterrumpidamente los descuentos por embargos judiciales detallados en la planilla correspondiente, desde que reciban la orden judicial hasta la suspensión o sobreseimiento que libre el juez de la causa.</p> <p>Cuando se trate de embargos judiciales aplicados a personas naturales o jurídicas por incumplimiento en contratos de obras o suministro de un bien o servicio, el Tesorero Institucional o los Pagadores Auxiliares efectuarán el descuento o retención respectiva, según lo que instruya el juez competente.</p>	<p>Para el depósito de los descuentos detallados en el primer párrafo del literal anterior, el Tesorero Institucional deberá abrir una cuenta corriente en un banco comercial del sistema financiero nacional, con el nombre de “Cuenta Embargos Judiciales – Nombre de la Institución”, siendo su responsabilidad el manejo de la misma.</p> <p>Para efectuar el pago y devolución o suspender el tramo de embargos, el Tesorero Institucional correspondiente deberá contar con el Oficio de autorización respectivo del juez de la causa.</p>

— Fondos de Depósitos Judiciales y otros Fondos Depositados en la Subcuenta Fondos Ajenos en Custodia

Ingresos	Egresos/gastos
<p>La Dirección General de Tesorería, a través de las unidades organizativas correspondientes, recibirá los siguientes depósitos:</p> <p>a) Fondos Ajenos en moneda de curso legal, cheques certificados, de caja o de gerencia y títulos valores, mediante la remisión del correspondiente Mandamiento de Ingreso, el cual deberá ser elaborado en papel simple y presentado en original, conteniendo los datos necesarios que identifiquen al depositante, al depositario o beneficiario y el concepto por el que se remiten; debiendo la DGT emitir el recibo de ingreso correspondiente. Los depósitos judiciales se remitirán de acuerdo a los lineamientos que para tal fin emita la Corte Suprema de Justicia.</p>	<p>La función de Pagador y Refrendario se asignarán por medio de acuerdo ejecutivo, para que en representación del Director General realicen los pagos, transferencias y devoluciones solicitados por las unidades financieras institucionales o por los interesados, con cargo a la Cuenta Fondos Ajenos en Custodia abierta en la banca comercial, la cual será administrada por la unidad organizativa que la Dirección General de Tesorería establezca.</p> <p>La unidad organizativa responsable de la administración de los fondos ajenos, deberá presentar ante la autoridad superior de la Dirección General de Tesorería, el correspondiente requerimiento de fondos, con base a las órdenes de entrega o solicitudes de devolución que se hayan recibido en las oficinas regionales y centrales.</p>

b) Cuando se trate de decomiso o secuestro en carácter de evidencia sujeta a examen pericial o como elemento probatorio, remitidos por los tribunales de la República por medio de depósitos en moneda de curso legal, moneda extranjera, valores y moneda falsa (nacional o extranjera), en los procesos penales, los tribunales deberán efectuar el depósito mediante embalaje, remitiendo por separado la moneda falsa, para lo cual la DGT emitirá el correspondiente documento de resguardo de valores.

La autoridad superior autorizará la Transferencia de Fondos de la Cuenta Fondos Ajenos en Custodia que tiene abierta en el Banco Central de Reserva de El Salvador la cuenta corriente abierta en la banca comercial a cargo de la División Fondos Ajenos en Custodia para la devolución a terceros.

— Fondos de Manejo Especial

Ingresos	Egresos/gastos
<p>La Dirección General de Tesorería, cuando así lo establezcan los convenios o contratos de préstamos, donaciones, tratados internacionales y otros fondos creados por Ley, la Dirección General de Tesorería, a solicitud de las unidades ejecutoras abrirá cuentas corrientes en el Banco Central de Reserva de El Salvador.</p> <p>Para la ejecución de estos recursos, las unidades ejecutoras mantendrán cuentas bancarias en la banca comercial.</p>	<p>Las unidades ejecutoras deberán presentar a la DGT la correspondiente solicitud de fondos debidamente legalizada por los funcionarios autorizados para tal fin, especificando la cuenta que se debitará y la que se acreditará, según el caso.</p> <p>La Dirección General de Tesorería a través de la unidad organizativa correspondiente, instruirá al Banco Central de Reserva de El Salvador, la cuenta bancaria a debitar por los valores a transferir a las cuentas bancarias de las unidades solicitantes abiertas en la banca comercial.</p>

Es importante agregar que Ley de Responsabilidad Fiscal para la Sostenibilidad de las Finanzas Públicas y el Desarrollo Social, en el artículo 27: “Tratamiento a los Fondos de Actividades Especiales” establece que dentro de un plazo de ciento ochenta días, contados a partir de la vigencia de la presente Ley, vigencia que fue a partir del 1 de enero de 2017, se deberá regular a través de un régimen especial, los fondos de actividades especiales, así como el mecanismo que habilite incorporar dichos fondos, de una forma gradual y sistemática, al Presupuesto General del Estado. Por la naturaleza extraordinaria de estos ingresos, los mismos no son considerados como parte de los ingresos corrientes del Estado.

3.2. FONDOS CIRCULANTES DE MONTO FIJO

El Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, establece en el artículo 117 que las instituciones que perciban recursos del fondo general, podrán constituir fondos circulantes de monto fijo y/o de caja chica, mediante acuerdos institucionales internos, siendo de su responsabilidad la administración y liquidación de los mismos. Para el efecto, se deberá obrar de conformidad con la normativa que emita el Ministerio de Hacienda, en concordancia con las normas técnicas de control interno vigentes.

De los Fondos Circulantes podrán desagregarse para el manejo de recursos en efectivo una o más Cajas Chicas, las cuales dependerán del Fondo Circulante respectivo. Cuando corresponda a una sola Caja Chica el manejo del efectivo estará a cargo del Encargado del Fondo Circulante de Monto Fijo; si se crean más de una Caja Chica, serán responsabilidad de las personas designadas.

3.3. PAGOS A JUSTIFICAR

PROVISIONES FINANCIERAS

El manual técnico del sistema de administración financiera integrado, establece la figura de provisiones financieras así:

“PROVISIONES DE COMPROMISOS NO DOCUMENTADOS

Al 31 de diciembre de cada año se deberán registrar como compromisos pendientes de pago toda obligación cierta originada en convenios, acuerdos, contratos o requisiciones de compras, cuyo monto se conozca con exactitud y corresponda a bienes o servicios recibidos durante el ejercicio contable, encontrándose pendiente de recepción la documentación de respaldo y que a esa fecha cuenten con la correspondiente disponibilidad presupuestaria. Los compromisos se registrarán en las cuentas de ACREEDORES MONETARIOS, de acuerdo con la naturaleza del hecho económico, traspasando al cierre del ejercicio contable a PROVISIONES POR ACREEDORES MONETARIOS dichos movimientos”.

“En el ejercicio siguiente, en la medida que se disponga de la documentación de respaldo de los montos provisionados, deberá traspasarse a la cuenta del subgrupo ACREEDORES MONETARIOS destinado a registrar los compromisos pendientes de años anteriores. Si el monto del compromiso es superior o inferior a la cantidad provisionada, deberá en forma previa hacerse el ajuste contable correspondiente.

El saldo de la cuenta PROVISIONES POR ACREEDORES MONETARIOS, solamente podrá estar vigente hasta el 31 de diciembre del año siguiente, en caso contrario deberá eliminarse de compromisos pendientes del año anterior, reversando las cuentas que registraron las inversiones, o bien, abonando a la cuenta AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

“Se podrán exceptuar de esta norma los compromisos correspondientes al mes de DICIEMBRE por concepto de servicios básicos, como también aquellos originados en contratos de mantenimiento y arrendamiento de equipos, los cuales se contabilizarán en el año en que se recepciones la documentación.

Los anticipos de fondos otorgados a terceros durante el ejercicio contable, por bienes y servicios en general, que al 31 de diciembre no estén liquidados, deberán contabilizarse los montos sin aplicar como compromisos pendientes de pago, de conformidad con lo establecido en los párrafos primero y segundo de esta norma. En cualquier caso las cuentas de ANTICIPOS DE FONDOS se afectarán en la medida que se de por aceptada las rendiciones de cuentas correspondientes.

Los anticipos de dinero otorgados durante el ejercicio contable, a contratistas que ejecuten proyectos o grupos de proyectos, que al 31 de diciembre no estén liquidados, deberán contabilizarse los montos sin aplicar como compromisos pendientes de pago, de conformidad con lo establecido en el párrafo primero de esta norma, afectando las cuentas del grupo INVERSIONES EN PROYECTOS Y PROGRAMAS respectivas. Lo anterior, no podrá representar disminución en las cuentas de ANTICIPOS DE FONDOS, en tanto se encuentren pendientes las rendiciones de cuentas respectivas”.

3.4. GESTIÓN DE GASTOS Y PAGOS EN EL EXTERIOR

Los Gastos y Pagos en el Exterior, corresponden al servicio de la Deuda Pública, y a Transferencias y Obligaciones Generales del Estado, para lo cual se tiene coordinación en el Ministerio de Hacienda entre las Direcciones Generales de Inversión y Crédito Público, la Dirección Financiera y la Dirección General de Tesorería.

Las operaciones bancarias se realizan a través del Banco Central de Reserva de El Salvador.

4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

4.1. MANEJO DE LA RECAUDACIÓN

SERVICIO GENERAL DE TESORERÍA

De acuerdo con la Constitución de la República en el artículo 230 se establece:

“Art. 230.- Para la percepción, custodia y erogación de los fondos públicos, habrá un Servicio General de Tesorería.

Quando se disponga de bienes públicos en contravención a las disposiciones legales, será responsable el funcionario que autorice u ordene la operación y también lo será el ejecutor, si no prueba su inculpabilidad.”

La Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado establece que las entidades autorizadas por la Dirección General de Tesorería para recaudar recursos financieros, recibirán los mismos de acuerdo con las normas reglamentarias que se establezcan, y tendrán a su cargo la custodia temporal y el depósito de todo lo recaudado. Ningún agente de percepción de recursos públicos podrá retardar o impedir el cobro o depósito de los recursos financieros que se hayan fijado en forma legal.

Asimismo, el Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado establece que previa autorización del Ministro de Hacienda, la Dirección General de Tesorería, podrá celebrar los siguientes contratos:

- a) Especiales de traslados de fondos;
- b) Para captación de remesas a favor del Tesoro;
- c) De operación de cuentas corrientes subsidiarias;
- d) Para recaudación de impuestos;
- e) De emisión y colocación de valores del Tesoro;
- f) De servicios de pagos de remuneraciones; y,
- g) Otros relacionados con el servicio de Tesorería.

4.2. RECIBIMIENTO DE EFECTIVO Y VALORES

Cuenta Corriente Única del Tesoro Público

La Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado establece que habrá una Cuenta Corriente Única del Tesoro Público, a la que ingresarán directamente todos los recursos financieros provenientes de cualquier fuente que alimente el Presupuesto General del Estado y los fondos especiales. Para tales fines, la citada Cuenta Corriente Única estará conformada por una cuenta principal a cargo del Director General de Tesorería, y por las cuentas subsidiarias a cargo de las unidades financieras de las diferentes entidades e instituciones dependientes del Presupuesto General del Estado. Solamente se exceptuarán aquellas cuentas corrientes que deban mantenerse o ser abiertas en función de lo que se acuerde mediante Convenios Internacionales del país. La Dirección General de Tesorería, durante la ejecución y al final del ejercicio, podrá ordenar al depositario oficial el traslado de los fondos no utilizados ni comprometidos, de las cuentas subsidiarias a la cuenta principal.

Asimismo, el Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado establece que el objeto de la Cuenta Corriente Única del Tesoro Público es que ingresen todos los recursos financieros, previstos en el Presupuesto General del Estado, así como los que por cualquier otro título se generen o le corresponda recibir, excepto los fondos provenientes de la autogestión de las empresas públicas no financieras y los provenientes de convenios o contratos internacionales, en los que se establezca su manejo en cuentas separadas.

Las erogaciones de la cuenta, se destinarán a las transferencias de recursos a las Unidades Primarias del Gobierno, con aplicación al Presupuesto General del Estado, con base en las autorizaciones de compromisos presupuestarios de la Dirección General del Presupuesto y a las disponibilidades establecidas por la Dirección General en el flujo de caja.

El Reglamento también establece para los “*Sistemas de Recaudación*” que para la percepción de los recursos financieros, la Dirección General de Tesorería podrá utilizar la recaudación directa o indirecta. La recaudación directa se efectuará a través de las Colecturías del Servicio de Tesorería y de las Colecturías Auxiliares Institucionales; la indirecta, por medio del Sistema Financiero o de otras instituciones que el Ministerio de Hacienda considere pertinente contratar.

Y, que los valores que Conforman la Recaudación son: La recaudación directa podrá percibirse en efectivo de curso legal; cheques certificados, de caja y de gerencia; Notas de Crédito del Tesoro Público; dólares al tipo de cambio oficial; valores y otras formas de pago que determine el Ministerio de Hacienda. La recaudación de valores se regirá por las disposiciones que dicte la DGT, la cual establecerá el monto máximo que podrá recaudarse en valores. La recaudación indirecta, se regirá por las estipulaciones de los contratos que suscriba el Ministerio de Hacienda, con las Instituciones que autorice para percibir los recursos del Estado.

4.3. RECONOCIMIENTO DEL DEVENGAMIENTO DE LOS INGRESOS

DETERMINACION DEL MOVIMIENTO DE EJECUCION PRESUPUESTARIA DE INGRESOS

El Manual Técnico de Sistema de Administración Financiera Integrado en la Norma C.2.1.6. del Subsistema de Contabilidad Gubernamental: “Determinación del Movimiento de Ejecución Presupuestaria de Ingresos” establece que el resultado de la ejecución presupuestaria a nivel de rubro de agrupación de ingresos, se obtendrá de las cuentas del subgrupo deudores monetarios, generándose los derechos monetarios devengados en base a la sumatoria del flujo de cargos y los derechos monetarios percibidos a la sumatoria del flujo de abonos. La determinación del resultado de ejecución presupuestaria analítico, a nivel de cuenta presupuestaria u objeto específico, se generará por la sumatoria del flujo de abonos de las contracuentas de derechos monetarios devengados, conformado por las cuentas que reflejan disminución en las Inversiones, aumento en el financiamiento de Terceros y aumento en las Obligaciones Propias (Ingresos de Gestión).

No obstante, se excluirán de la sumatoria del flujo aquellos movimientos contables originados en ajustes contables, cierre y apertura y cuando el deudor monetario y sus contracuentas no estén asociados al presupuesto de ingresos.

5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

5.1. PROGRAMACIÓN FINANCIERA

La Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, dentro de las competencias de la Dirección General de Tesorería, establece la de: “Elaborar anualmente el presupuesto de efectivo y realizar las evaluaciones y ajustes mensuales.”

De igual forma, establece que el objetivo del Subsistema de Tesorería, es mantener la liquidez necesaria para cumplir oportunamente con los compromisos financieros de la ejecución del Presupuesto General del Estado, a través de la programación financiera adecuada.

Asimismo, el Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado establece que la Dirección General de Tesorería (DGT), preparará la herramienta financiera del Presupuesto de efectivo así:

“Del Presupuesto de Efectivo.

Art. 88.- La DGT elaborará cada año el presupuesto de efectivo y realizará las evaluaciones y ajustes mensuales del mismo, el cual será instrumento de la formulación y ejecución de la política financiera del Gobierno y posibilitará determinar los requerimientos del financiamiento de la Caja Fiscal.”

Dicho Reglamento, también establece que el objetivo del Subsistema de Tesorería es mantener la liquidez del Tesoro Público, mediante la formulación y administración del Presupuesto de Efectivo, contribuyendo al equilibrio y saneamiento de las Finanzas Públicas. Y para el cumplimiento del objetivo, la Dirección General de Tesorería establecerá los mecanismos que garanticen la percepción y disponibilidad de los fondos del Estado, la programación de los recursos financieros y la determinación de los montos de financiamiento para mantener la liquidez de la caja fiscal, con el fin de facilitar la ejecución del gasto público.

5.2. CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

El Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado establece que también la Dirección General de Tesorería, elaborará el flujo de caja, así:

“Del Flujo de Caja.

Art. 89.- La Dirección General, con base en el Presupuesto de Efectivo mensual, programará el Flujo de Caja diario para la ejecución de las operaciones de Tesorería, con la finalidad de mantener el control de la liquidez de la Caja Fiscal”.

6. CONTABILIDAD PÚBLICA

6.1. COMPETENCIAS

La Ley de Administración Financiera del Estado, establece el Subsistema de Contabilidad Gubernamental como el elemento integrador del Sistema de Administración Financiera y está constituido por un conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos para recopilar, registrar, procesar y controlar en forma sistemática toda la información referente a las transacciones del sector público, expresable en términos monetarios, con el objeto de proveer información sobre la gestión financiera y presupuestaria.

El Subsistema de Contabilidad Gubernamental tendrá como objetivos fundamentales:

- a) Establecer, poner en funcionamiento y mantener en cada entidad y organismo del sector público, un modelo específico y único de contabilidad y de información que integre las operaciones financieras, tanto presupuestarias como patrimoniales, e incorpore los principios de contabilidad generalmente aceptables, aplicables al sector público;
- b) Proveer información de apoyo a la toma de decisiones de las distintas instancias jerárquicas administrativas responsables de la gestión y evaluación financiera y presupuestaria, en el ámbito del sector público, así como para otros organismos interesados en el análisis de la misma;
- c) Obtener de las entidades y organismos del sector público información financiera útil, adecuada, oportuna y confiable; y,
- d) Posibilitar la integración de los datos contables del sector público en el sistema de cuentas nacionales.

Funcionará sobre la base de una descentralización de los registros básicos a nivel institucional o fondo legalmente creado, conforme lo determine el Ministerio de Hacienda, y una centralización de la información financiera para efectos de consolidación contable en la Dirección General de Contabilidad Gubernamental.

La Contabilidad Gubernamental se estructurará como un sistema integral y uniforme, en el cual se reconocerán, registrarán y presentarán todos los recursos y obligaciones del sector público, así como los cambios que se produzcan en el volumen y composición de los mismos.

Existirá un único sistema contable en cada entidad u organismo público que satisfaga sus requerimientos operacionales y gerenciales y que permita y facilite la integración entre las transacciones patrimoniales y presupuestarias.

Constituyen elementos básicos del subsistema de contabilidad gubernamental, los siguientes:

- a) El conjunto de principios, normas y procedimientos técnicos relativos a la Contabilidad Gubernamental;
- b) La contabilidad específica de las entidades y organismos del sector público;
- c) La consolidación de la información financiera;
- d) Los informes de análisis financiero/contable.

6.2. ESTADOS FINANCIEROS

De acuerdo con el Manual Técnico del Sistema de Administración Financiera Integrado, los estados financieros son los siguientes:

1 ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

Muestra a una fecha determinada la naturaleza y cuantificación de los bienes y derechos, las obligaciones a favor de terceros y el patrimonio de una institución pública expresados en moneda nacional.

2 ESTADO DE RENDIMIENTO ECONÓMICO

Muestra el resultado de la gestión para un período determinado del ejercicio financiero fiscal, mostrando el detalle del total de ingresos y gastos en sus diferentes modalidades expresados en términos monetarios y el superávit o déficit correspondiente.

3 ESTADO DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

Muestra los ingresos, los egresos y el resultado de la ejecución presupuestaria de un período fiscal, reflejando comparativamente el porcentaje de ejecución con respecto al presupuesto autorizado.

4 ESTADO DE FLUJO DE FONDOS

Muestra la situación de los cambios en la posición financiera, mediante la identificación del uso que se le dio a los recursos y las diferentes fuentes que lo financiaron para una institución o a nivel agregado de un período a otro. También se le conoce como estado de fuente y aplicación de fondos o como estado de los cambios en la posición financiera.

6.3. PROCESO DE ADOPCIÓN DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES

En la Memoria de Labores del Ministerio de Hacienda, para el período de junio de 2016 a mayo de 2017, se ha informado lo siguiente:

Adopción de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en la Contabilidad Gubernamental.

El Proyecto tiene como objetivos: fortalecer la confiabilidad y transparencia de la información financiera del sector público no financiero para la toma de decisiones, así como para la rendición de cuentas; contar con información comparable a nivel internacional que permita atraer inversiones y conseguir recursos para el desarrollo; y aplicar estándares internacionales para responder a la necesidad de lograr una mejor calidad de la información financiera.

Con la adopción e implementación de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), se pretende reforzar el marco normativo contable gubernamental a través del uso de buenas prácticas contables, potenciando la transparencia en la rendición de cuentas y la aplicación de estándares que generen información que permita conocer en detalle las cuentas públicas, ubicando a El Salvador junto a países que van a la vanguardia en la aplicación de dicha Normativa Contable.

Se cuenta con: Plan de Cuentas definitivo del Sector Público bajo enfoque NICSP, Clasificador Institucional, Manual de Políticas Contables Generales en base a NICSP, de las Normas relacionadas con Inventarios, Propiedad Planta y Equipo, Intangibles, Propiedades de Inversión y Activos Biológicos, y el nuevo catálogo y tratamiento general de las cuentas del Sector Público.

Normativa y bibliografía

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR: Constitución de la República de El Salvador. Diario Oficial No. 234, tomo No. 281 del 16 de diciembre de 1983.

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR: Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado. Diario Oficial No. 7, tomo No. 330 del 11 de enero de 1996.

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR: Ley de Responsabilidad Fiscal para la Sostenibilidad de las Finanzas Públicas y el Desarrollo Social. Diario Oficial No. 210, tomo No. 413 del 11 de noviembre de 2016.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR: Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado. Decreto Ejecutivo 82 del 16 de agosto de 1996. Diario Oficial No.161, Tomo No. 332 del 30 de agosto de 1996.

MINISTERIO DE HACIENDA DE EL SALVADOR: *Manual técnico del sistema de administración financiera integrado*. www.mh.gob.sv

MINISTERIO DE HACIENDA DE EL SALVADOR: *Manual de procesos de la ejecución presupuestaria*. www.mh.gob.sv

MINISTERIO DE HACIENDA DE EL SALVADOR: *Memoria de labores periodo de junio de 2016 a mayo de 2017*. www.mh.gob.sv.

Tema 3

CONTROL PRESUPUESTARIO

SUMARIO

1. CONCEPTO Y TIPO DE CONTROL. 1.1. Concepto. 1.2. Tipos de control. 2. CONTROL PARLAMENTARIO. 2.1. Asamblea legislativa de El Salvador. 3. CONTROL EXTERNO. 3.1. Breve reseña histórica. 3.2. Sistema nacional de control y auditoría de la gestión pública. 3.3. Normativa técnica. 4. CONTROL INTERNO. 4.1. Ejercicio de control interno. 4.2. Unidades de auditoría interna. 4.3. Normativa técnica. 4.4. Adopción de normas internacionales. 5. RESPONSABILIDADES DE LOS GESTORES PÚBLICOS. 5.1. Determinación de responsabilidades. 5.2. Juicios de cuentas. 5.3. Finiquitos. 6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS. 6.1. Rendición de cuentas y auditoría. 6.2. Principios éticos y de probidad. 6.3. Acceso a la información pública. NORMATIVA Y BIBLIOGRAFÍA.

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL

1.1. CONCEPTO

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, en una parte de su contenido, define al control como:

“Comprobación, Inspección, Fiscalización, intervención...”

1.2. TIPOS DE CONTROL

En El Salvador, se practican el Control Externo, el Interno, el Previo, y el Posterior; y se explican así:

CONTROL EXTERNO:

El Artículo 4 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República (LCCR) establece que es competencia de la Corte el control externo posterior de la gestión pública. La Corte podrá actuar preventivamente, a solicitud del organismo fiscalizado, del superior jerárquico de éste o de oficio cuando lo considere necesario.

La Corte de Cuentas de la República (CCR), en septiembre del año 2004, emitió un nuevo Reglamento de Normas Técnicas de Control Interno, en el cual se ha establecido lo siguiente:

“Las Normas Técnicas de Control Interno, retoman la filosofía del informe presentado por la Comisión *Treadway*, conocido como informe COSO, el cual proporciona una nueva conceptualización del Control Interno, que deberá ser ajustado a la realidad del control gubernamental salvadoreño”.

El Glosario de Términos de dicho Reglamento, define “INFORME COSO”, así:

“Informe sobre el “Marco Integrado de Control Interno” (*Internal Control Integrated Framework*) elaborado en 1992 por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (*COSO Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), basado en una recopilación mundial de información sobre tendencias y conocimientos relativos a control interno. El informe presenta una visión actualizada de la materia, que se encuentra vigente en los Estados Unidos de América y ha logrado reconocimiento en diversos países y organizaciones internacionales.”

También, en el glosario de términos de dicho Reglamento, se han definido los conceptos de Control Interno y Control Previo así:

CONTROL INTERNO:

Se entiende por sistema de control interno el proceso continuo realizado por la máxima autoridad, funcionarios y personal en general, diseñado para proporcionar una seguridad razonable en la consecución de los siguientes objetivos:

- a) Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- b) Confiabilidad y oportunidad de la información, y
- c) Cumplimiento del ordenamiento jurídico y técnico aplicable.

CONTROL PREVIO:

“Es el conjunto de procedimientos y acciones que adoptan los niveles de dirección y gerencia de las entidades para cautelar la correcta administración de los recursos financieros, materiales, físicos y humanos”.

Con respecto a la definición de Control Posterior, el artículo 29 de la LCCR establece que en las entidades y organismos del sector público, el control posterior interno y externo se efectuará mediante la auditoría gubernamental.

2. CONTROL PARLAMENTARIO

2.1. ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR

De acuerdo con la Constitución de la República (CR), a la Asamblea Legislativa le corresponde entre otras, las siguientes atribuciones: legislar, aprobar o desaprobar el Informe de Labores que debe rendir el Ejecutivo por medio de sus Ministros, y recibir los Informes de Labores que deben rendir el Fiscal General de la República, el Procurador General de la República, el Procurador para la Defensa de los Derechos Humanos, el Presidente de la Corte de Cuentas de la República y el Presidente del Banco Central de Reserva de El Salvador.

Asimismo, el artículo 168 de la CR, establece que son atribuciones y obligaciones del Presidente de la República,

“Presentar por conducto de los Ministros, a la Asamblea Legislativa, dentro de los dos meses siguientes a la terminación de cada año, el informe de labores de la Administración Pública en el año transcurrido. El Ministro de Hacienda presentará además, dentro de los tres meses siguientes a la terminación de cada período fiscal, la cuenta general del último presupuesto y el estado demostrativo de la situación del Tesoro Público y del Patrimonio Fiscal”.

De igual manera el artículo 199 de la CR establece que el Presidente de la Corte de Cuentas rendirá anualmente a la Asamblea Legislativa un informe detallado y documentado de las labores de la Corte. Esta obligación deberá cumplirse dentro de los tres meses siguientes a la terminación del año fiscal.

3. CONTROL EXTERNO

Al respecto la CR establece en los artículos 195 a 196 que la fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Órgano Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República, y que tendrá las siguientes atribuciones:

- Vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos, tasas, derechos y demás contribuciones, cuando la ley lo determine.
- Aprobar toda salida de fondos del tesoro público, de acuerdo con el presupuesto; intervenir en todo acto que de manera directa o indirecta afecte al tesoro público o al patrimonio del estado, y refrendar los actos y contratos relativos a la deuda pública.
- Vigilar, inspeccionar y glosar las cuentas de los funcionarios y empleados que administren o manejen bienes públicos, y conocer de los juicios a que den lugar dichas cuentas.
- Fiscalizar la gestión económica de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y de las entidades que se costeen con fondos del erario o que reciban subvención o subsidio del mismo.
- Examinar la cuenta que sobre la gestión de la Hacienda Pública rinda el Órgano Ejecutivo a la Asamblea, e informar a ésta del resultado de su examen.
- Dictar los reglamentos necesarios para el cumplimiento de sus atribuciones.
- Informar por escrito al Presidente de la República, a la Asamblea Legislativa y a los respectivos superiores jerárquicos de las irregularidades relevantes comprobadas a cualquier funcionario o empleado público en el manejo de bienes y fondos sujetos a fiscalización.
- Velar porque se hagan efectivas las deudas a favor del Estado y Municipios.

Asimismo, la CCR, para el cumplimiento de sus funciones jurisdiccionales, se dividirá en una Cámara de Segunda Instancia y en las Cámaras de Primera Instancia que establezca la ley.

La Cámara de Segunda Instancia estará formada por el Presidente de la Corte y dos Magistrados, cuyo número podrá ser aumentado por la ley.

Estos funcionarios serán elegidos para un período de tres años, podrán ser reelegidos, y no podrán ser separados de sus cargos sino por causa justa, mediante resolución de la Asamblea Legislativa. La Cámara de Segunda Instancia nombrará, removerá, concederá licencias y aceptará renuncias a los Jueces de las Cámaras de Primera Instancia.

Una ley especial regulará el funcionamiento, jurisdicción, competencia y régimen administrativo de la Corte de Cuentas y Cámaras de la misma.

3.1. BREVE RESEÑA HISTÓRICA

En el año de 1992, año de la firma de los Acuerdos de Paz en El Salvador, se emitió el Decreto Legislativo 302 del 30 de julio de 1992, publicado en el Diario Oficial No. 152 del 20 de agosto del mismo año, en el cual, entre otras disposiciones, estableció en los artículos 1 y 5, en parte de sus contenidos lo siguiente:

“Facúltase a la Corte de Cuentas de la República, para que autorice toda salida de fondos públicos, mediante la autorización del DOCUMENTO DE AVANCE DE FONDOS PÚBLICOS, de conformidad al Presupuesto General de la Nación, incluyendo los Fondos Ajenos en Custodia y otros Fondos Especiales manejados por el Sector Público.

La Corte de Cuentas de la República fiscalizará la administración de los fondos públicos otorgados a través del DOCUMENTO DE AVANCE DE FONDOS PÚBLICOS tanto en el compromiso como en el pago, conforme a Principios y Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el Sector Público”.

Por su parte, la Corte de cuentas de la República, expidió las Normas Técnicas de Control Interno, publicadas en el Diario Oficial No. 182 del 30 de septiembre de 1993; y en diciembre de ese año, el Presidente de la Corte de Cuentas de la República, divulgó una edición comentada de las Normas Técnicas de Control Interno, en cuya presentación en el texto impreso se lee lo siguiente:

“La creación del Documento de Avance de Fondos Públicos, DAFP, y la institucionalización de la auditoría profesional en virtud del Decreto Legislativo 302 de 30 de julio de 1992, publicado en el Diario Oficial No.152 de 20 de agosto del mismo año, son un hito de singular importancia para la Corte de Cuentas de la República y, en general, para el Sector Público de El Salvador, en cuanto son dos aspectos medulares sin los cuales no es dable siquiera concebir el proceso de Modernización del Estado. Efectivamente, con la creación del DAFP, el legislador restringe el grado de preintervención de la Corte de Cuentas en el proceso del gasto público, dando con ello un primer paso en el camino a recorrer para transferir el ejercicio del control previo a la respon-

sabilidad gerencial de cada entidad pública, como parte integrante de su propio sistema de control interno institucional. Por otra parte, el uso de la Auditoría Profesional como herramienta metodológica ubica a la Corte de Cuentas dentro de las modernas corrientes doctrinarias del control posterior de la gestión pública”.

3.2. SISTEMA NACIONAL DE CONTROL Y AUDITORÍA DE LA GESTIÓN PÚBLICA

En septiembre del año 1995, se emitió la LCCR, en la cual se ha instituido el Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública y en el artículo 21 de dicha ley, se establece que con la aplicación de éste, la Corte ejercerá la fiscalización y control de la Hacienda Pública en general, de la ejecución del Presupuesto en particular, y de la gestión económica de las Instituciones a que se refiere la CR.

La CCR, como Organismo Rector del Sistema, es responsable en el grado superior del desarrollo, normatividad y evaluación del mismo en las entidades y organismos del sector público. Así mismo, se pronunciará sobre la legalidad, eficiencia, economía, efectividad y transparencia de la gestión al examinar las actividades financieras, administrativas y operativas de las entidades y servidores sujetos a su jurisdicción.

En el art. 22 de la LCCR, se establece que el Sistema comprenderá las entidades y organismos encargados de ejecutar las acciones de control, el conjunto de normas aplicables a las entidades del sector público y sus servidores para el examen de su gestión y para el descargo de sus responsabilidades; las medidas necesarias para precautelar y verificar el uso eficiente y económico de sus recursos y la efectividad de los resultados institucionales; así como para corregir las deficiencias y desviaciones.

En cuanto a las partes del Sistema, el artículo 23 de la LCCR establece:

- El control interno, responsabilidad gerencial de cada una de las entidades.
- El control externo de otras entidades y organismos, en materia de su competencia.
- El control externo posterior que corresponde a la Corte y sus controles preventivos.

3.3. NORMATIVA TÉCNICA

En septiembre del año 2004, la CCR, emitió las Normas de Auditoría Gubernamental (NAG) basadas en las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por el Contralor General de los Estados Unidos de América. las NAG fueron derogadas con la publicación del nuevo Reglamento que contiene las Normas de Auditoría Gubernamental, en febrero del año 2014, las cuales están vigentes.

En cuanto a Normas Técnicas y Políticas, el artículo 24 de la LCCR, establece que para regular el funcionamiento del Sistema, la Corte expedirá con carácter obligatorio:

- 1) Normas Técnicas de Control Interno, que servirán como marco básico para que las entidades del sector público y sus servidores controlen los programas, la organización y la administración de las operaciones a su cargo;
- 2) Políticas de Auditoría que servirán como guía general para las actividades de auditoría interna y externa que deban realizarse en el sector público;
- 3) Normas de Auditoría Gubernamental que especificarán los requisitos generales y personales del auditor, la naturaleza, características, amplitud y calidad de sus labores, y la presentación, contenido y trámite de su informe;
- 4) Reglamentos, manuales e instructivos y demás disposiciones necesarias para la aplicación del Sistema.

4. CONTROL INTERNO

4.1. EJERCICIO DEL CONTROL INTERNO

El Control Interno previo y concurrente se efectuará por los servidores responsables del trámite ordinario de las operaciones y no por unidades especializadas, cuya creación para ese objeto está prohibida.

Los servidores al ejercer el control previo financiero o administrativo, analizarán las operaciones propuestas antes de su autorización o ejecución, examinando su legalidad, veracidad, conveniencia, oportunidad y pertinencia; y podrán objetar, por escrito, las órdenes de sus superiores, expresando las razones de la objeción.

Si el superior autorizare, por escrito, los servidores cumplirán la orden, pero la responsabilidad caerá en el superior.

El Control Interno posterior, que evalúa la efectividad de los otros controles, se hará profesionalmente por la Unidad de Auditoría Interna, de acuerdo con lo que establezcan las Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental.

4.2. UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA

La LCCR, establece que la auditoría gubernamental será interna cuando la practiquen las unidades administrativas pertinentes de las entidades y organismos del sector público y, externa, cuando la realice la Corte o las Firmas Privadas.

La LCCR establece además las siguientes indicaciones respecto al Control Interno:

1) Independencia:

La Unidad de auditoría Interna, tendrá plena independencia funcional. No ejercerá funciones en los procesos de administración, control previo, aprobación, contabilización o adopción de decisiones dentro de la entidad.

En caso de destitución, traslado o supresión de partida presupuestaria del cargo de un servidor de la Unidad de Auditoría Interna, deberá razonarse, con expresión de las causas legales y notificando a la Corte, para efectos de posteriores auditorías.

2) Coordinación de Labores:

Las Unidades de Auditoría Interna, presentarán a la Corte, a más tardar el treinta y uno de marzo de cada año, su plan de trabajo para el siguiente ejercicio fiscal y le informarán por escrito de inmediato, de cualquier modificación que se le hiciera. El incumplimiento a lo anterior, hará incurrir en responsabilidad administrativa al Jefe de la Unidad de Auditoría Interna.

3) Informes:

Los informes de las Unidades de Auditoría Interna, serán firmados por los Jefes de estas unidades y dirigidos a la autoridad de la cual proviene su nombramiento.

Una copia de tales informes será enviada a la Corte, para su análisis, evaluación, comprobación e incorporación posterior al correspondiente informe de auditoría.

4.3. NORMATIVA TÉCNICA

La CCR, en su Ley, ha establecido que cada entidad pública que lo considere necesario dictará las normas para el establecimiento y operación de su propio sistema de control interno.

La Corte verificará la pertinencia y la correcta aplicación de los mismos.

Cada entidad y organismo del sector público establecerá su propio Sistema de Control Interno Financiero y Administrativo, previo, concurrente y posterior, para tener y proveer seguridad razonable:

- 1) En el cumplimiento de sus objetivos con eficiencia, efectividad, y economía.
- 2) En la transparencia de la gestión.
- 3) En la confiabilidad de la información.
- 4) En la observancia de las normas aplicables.

4.4. ADOPCIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES

El 16 de mayo de 2011, se emitió el Decreto No.60, por el Presidente de la República de El Salvador, que contiene REFORMAS AL REGLAMENTO INTERNO DEL ÓRGANO EJECUTIVO, publicado en el Diario Oficial del 17 de mayo de 2011, adicionándose en el art. 2 el literal n) así:

“n) Establecer, dentro de la estructura de la Subsecretaría de Transparencia y Anti-corrupción una Oficina de Fortalecimiento al Control Interno y Auditoría, OFCIA, cuya labor, además de colaborar en lo regulado por los literales h) y m) del presente artículo, será coadyuvar al mejoramiento de las capacidades Instaladas y profesionales de las unidades de Auditoría Interna de las diferentes instituciones del Órgano Ejecutivo, pudiendo para tales fines proponer a las citadas instituciones la implementación de evaluaciones de calidad de las labores de las referidas unidades de Auditoría Interna, la adopción de estándares internacionales aplicables a la materia, entre otras medidas que fueren legales y pertinentes”.

En Junio de 2013, la OFCIA realizó el Diplomado en Normas Internacionales de Auditoría Interna, con la cooperación del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el apoyo técnico del Instituto de Auditoría Interna de El Salvador, basado en el “libro rojo” que contiene las “Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (NIEPAI)” que incluyen:

- Definición de Auditoría Interna.
- Código de Ética.
- Normas Internacionales.
- Consejos para la Práctica.

El Libro rojo, en la publicación de enero de 2017 denominada “Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna”, por el Instituto de Auditores Internos de España, en cuanto a la definición de Auditoría Interna, establece la siguiente:

“La auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.”

La definición anterior, está en concordancia con la establecida en las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental (NAIG) emitidas mediante Reglamento por la CCR, el 18 de febrero del año 2016³⁵⁵, en el que se define así:

“Actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta para agregar valor y mejorar las operaciones de una entidad. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de la entidad.”

Asimismo, es de mencionar que, en cuanto a la adopción de Normas Internacionales, en febrero de 2007 el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Instituto de Auditores Internos (IIA Global de los Estados Unidos de América) desarrollaron el Seminario “Fortaleciendo la Capacidad de Auditoría Interna en América Central”, en

³⁵⁵ Estas normas sustituyeron a las emitidas mediante Reglamento de fecha 5 de febrero del año 2014.

San José, Costa Rica, contando con la participación de auditores internos gubernamentales de El Salvador.

El 7 de mayo de 2007, se constituyó el Instituto de Auditoría Interna de El Salvador, cuyos estatutos fueron publicados en el Diario Oficial del 14 de abril de 2008, entre cuyos fundadores se encuentran auditores internos gubernamentales y del sector privado.

5. RESPONSABILIDADES DE LOS GESTORES PÚBLICOS

5.1. DETERMINACIÓN DE RESPONSABILIDADES

La CR, establece en el artículo 235 respecto a las Responsabilidades de los Funcionarios Públicos que los funcionario civiles o militares, antes de tomar posesión de su cargo, protestará bajo su palabra de honor, ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, ateniéndose a su texto cualesquiera que fueren las leyes, decretos, órdenes o resoluciones que la contraríen, prometiendo, además, el exacto cumplimiento de los deberes que el cargo le imponga, por cuya infracción será responsable conforme a las leyes.

Así mismo la LCCR en los artículos 54 al 61 establece las clases de responsabilidad, siendo las siguientes:

- Responsabilidad Administrativa: La responsabilidad administrativa de los funcionarios y empleados de las entidades y organismos del sector público, se dará por inobservancia de las disposiciones legales y reglamentarias y por el incumplimiento de sus atribuciones, facultades, funciones y deberes o estipulaciones contractuales, que les competen por razón de su cargo. La responsabilidad administrativa se sancionará con multa.
- Responsabilidad Patrimonial: La responsabilidad patrimonial se determinará en forma privativa por la Corte, por el perjuicio económico demostrado en la disminución del patrimonio, sufrido por la entidad u organismo respectivo, debido a la acción u omisión culposa de sus servidores o de terceros.

En cuanto a los grados de responsabilidad, la LCCR establece:

- Responsabilidad directa: Los servidores de las entidades y organismos del sector público que administren recursos financieros o tengan a su cargo el uso, registro o custodia de recursos materiales, serán responsables, hasta por culpa leve de su pérdida y menoscabo.
- Responsabilidad principal: Es responsable principal, quien recibe del Estado un pago sin causa real o lícita, o en exceso de su derecho, o no liquida en el período previsto, anticipos, préstamos o cualquier otra clase de fondos.

- Responsabilidad conjunta o solidaria: Habrá lugar a responsabilidad conjunta cuando dos o más personas aparezcan como coautores del mismo acto administrativo que haya generado la responsabilidad; será solidaria cuando la Ley lo determine.
- Responsabilidad subsidiaria: Ningún servidor público podrá ser relevado de su responsabilidad legal, alegando el cumplimiento de órdenes superiores con respecto al uso ilegal de inmuebles, muebles y demás bienes, salvo lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 28³⁵⁶ de La LCCR.

El funcionario superior que haya impartido dichas órdenes será el responsable directo por la pérdida, deterioro o daño que sufran las entidades y organismos; el funcionario que hubiere cumplido la orden será subsidiariamente responsable, pero podrá alegar los beneficios de orden y excusión.

Cuando el responsable subsidiario pagare, se subrogará en los derechos de la entidad y organismo acreedor y podrá repetir el pago contra el responsable principal por la vía ejecutiva. La copia certificada de la orden y comprobante del pago tendrán fuerza ejecutiva.

- Responsabilidad por acción u omisión: Los servidores serán responsables no sólo por sus acciones sino cuando dejen de hacer lo que les obliga la Ley o las funciones de su cargo.

Por último, indicar que la LCCR establece en su artículo 102 respecto a la responsabilidad de los Administradores de Fondos y Bienes que, los funcionarios y empleados de las entidades y organismos del sector público, que recauden, custodien, administren, autoricen, refrenden, avalen, distribuyan, registren o controlen fondos, bienes u otros recursos del Estado y de las Instituciones Autónomas; los liquidadores de ingresos, las personas que reciban anticipos para hacer pagos por cuenta del sector público; son responsables de verificar que el proceso de control interno previo se haya cumplido.

5.2. JUICIOS DE CUENTAS

La CCR, tal y como se establece en el artículo 1 de su Ley, es un organismo encargado de fiscalizar en su doble aspecto administrativo y jurisdiccional la Hacienda Pública en general y la ejecución del Presupuesto en particular.

Con respecto al Juicio de Cuentas, la CR en el artículo 196 establece lo siguiente:

³⁵⁶ El artículo 28 de la LCCR "Objeción a órdenes superiores" inciso segundo establece:

"Si el superior autorizare, por escrito, los servidores cumplirán las ordenes pero la responsabilidad caerá en el superior".

“Art. 196.- La Corte de Cuentas de la República, para el cumplimiento de sus funciones jurisdiccionales, se dividirá en una Cámara de Segunda Instancia y en las Cámaras de Primera Instancia que establezca la ley.

La Cámara de Segunda Instancia estará formada por el Presidente de la Corte y dos Magistrados, cuyo número podrá ser aumentado por la ley.

Estos funcionarios serán elegidos para un período de tres años, podrán ser reelegidos, y no podrán ser separados de sus cargos sino por causa justa, mediante resolución de la Asamblea Legislativa. La Cámara de Segunda Instancia nombrará, removerá, concederá licencias y aceptará renunciaciones a los Jueces de las Cámaras de Primera Instancia.

Una ley especial regulará el funcionamiento, jurisdicción, competencia y régimen administrativo de la Corte de Cuentas y Cámaras de la misma.”

En la LCCR se establece la forma de realizar el Juicio de Cuentas por las Cámaras de Primera Instancia y la atención del Recurso de Apelación por la Cámara de Segunda Instancia.

5.3. FINIQUITOS

A la CCR le corresponde extender los “finiquitos”, estableciéndose en su Ley, en una parte del artículo 93, lo siguiente:

Ejecutorias y Finiquitos

Corresponderá a la Corte librar ejecutorias en los juicios de cuentas y extender finiquitos.

Las ejecutorias condenatorias se pasarán al Fiscal General de la República para que pida su cumplimiento. La Corte dará estricto cumplimiento al numeral 10) del art. 5 de la LCCR³⁵⁷.

6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

6.1. RENDICIÓN DE CUENTAS Y AUDITORÍA

La CR en una parte del contenido del numeral sexto del artículo 168, establece que son atribuciones y obligaciones del Presidente de la República presentar por conducto de los Ministros, a la Asamblea Legislativa, dentro de los dos meses siguientes a la terminación de cada año, el informe de labores de la Administración Pública en el año transcurrido.

³⁵⁷ El numeral 10 del artículo 5 de la LCCR dice:

“Requerir a funcionarios y empleados que hagan efectivo el cobro de las obligaciones a favor de las entidades y organismos del sector público, y que éstos cancelen las propias”.

Así mismo el artículo 112 de la LCCR establece que la auditoría interna de las operaciones de la Corte será responsabilidad de su unidad de auditoría. Una vez que el Presidente de la Corte rinda el informe prescrito en el artículo 199 de la CR³⁵⁸ a la Asamblea Legislativa, ésta con el soporte técnico de una firma de auditoría debidamente acreditada en el país y seleccionada mediante concurso público por parte de la Asamblea Legislativa, practicará a la Corte examen de su situación patrimonial, financiera y de sus actividades operacionales o de gestión. Sin perjuicio de lo dispuesto en el Inciso Primero del artículo 112, la Corte presentará a la Asamblea Legislativa copia de todo informe de auditoría que ésta le requiera.

6.2. PRINCIPIOS ÉTICOS Y DE PROBIDAD

En El Salvador, se ha emitido una Ley de Ética Gubernamental, que establece los siguientes principios:

a) Supremacía del Interés Público

Actuar tomando en consideración que el interés público está siempre sobre el interés privado.

b) Probidad

Actuar con honradez, integridad, rectitud, respeto y sobriedad.

c) No Discriminación

Atender a las personas que demandan o solicitan servicios públicos, sin discriminar por motivos de nacionalidad, raza, sexo, religión, ideología, opinión política, condición social o económica.

d) Imparcialidad

Actuar con objetividad y sin designio anticipado en favor o en contra de alguien, que permite juzgar o proceder con rectitud.

e) Justicia

Cumplir las funciones del cargo, otorgando al público, a los superiores, a los subordinados y al Estado lo que les es debido, según derecho o razón.

f) Transparencia

Actuar de manera accesible para que toda persona natural o jurídica, que tenga interés legítimo, pueda conocer si las actuaciones del servidor público son apegadas a la ley, a la eficiencia, a la eficacia y a la responsabilidad.

³⁵⁸ El artículo 199 de la CR establece:

“Art. 199.- El Presidente de la Corte de Cuentas rendirá anualmente a la Asamblea Legislativa un informe detallado y documentado de las labores de la Corte. Esta obligación deberá cumplirse dentro de los tres meses siguientes a la terminación del año fiscal.”

g) Confidencialidad

Guardar reserva sobre hechos o información lícita, de los que conozca con motivo o en ocasión del ejercicio de sus funciones y no utilizarla para fines privados.

h) Responsabilidad

Disposición y diligencia en el cumplimiento de los actos de servicio, función o tareas encomendadas a la posición o puesto que se ocupa y disposición para rendir cuentas y asumir las consecuencias de la conducta pública inadecuada o del incumplimiento de sus obligaciones.

i) Disciplina

Observar estrictamente el cumplimiento de las normas administrativas, respecto a asistencia, horarios y vocación de servicio, atendiendo con responsabilidad y cortesía las peticiones, demandas, quejas y reclamos del público o compañeros de trabajo y superiores así como contestarlas en forma pronta y oportuna.

j) Legalidad

Conocer y actuar con respeto a la Constitución, la ley y el derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

k) Lealtad

Actuar con fidelidad y respeto a la persona humana, como origen y fin de la actividad del Estado, igualmente con la institución, jefes, compañeros, subordinados, dentro de los límites de las leyes y la ética.

l) Decoro

Actuar con honor, respeto y debida atención para los ciudadanos que demanden de algún servicio u orientación que esté bajo su responsabilidad, manteniendo, en todo momento, la compostura y respetando las reglas de urbanidad y buena educación.

m) Eficiencia y eficacia

Cumplir programas y tareas propias del cargo y lograr los objetivos al menor costo para el público y la institución, evitando demoras y atrasos en el trabajo y en el logro efectivo de las tareas encomendadas, así como administrar los recursos evitando el despilfarro.

n) Rendición de cuentas

Rendir cuentas ante autoridad competente y ante el público cuando sea el caso, por el uso y administración de los bienes públicos a su cargo, por una misión u objetivo encargado”.

6.3. ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA

Así mismo, se cuenta con una Ley de Acceso a la Información Pública, la cual en los artículos 3 y 4, en cuanto a los fines y principios, establece lo siguiente:

Son fines de esta ley:

- a) Facilitar a toda persona el derecho de acceso a la información pública mediante procedimientos sencillos y expeditos.
- b) Propiciar la transparencia de la gestión pública mediante la difusión de la información que generen los entes obligados.
- c) Impulsar la rendición de cuentas de las instituciones y dependencias públicas.
- d) Promoción de la participación ciudadana en el control de la gestión gubernamental y la fiscalización ciudadana al ejercicio de la función pública.
- e) Modernizar la organización de la información pública.
- f) Promover la eficiencia de las instituciones públicas.
- g) Promover el uso de las tecnologías de la información y comunicación y la implementación del gobierno electrónico.
- h) Proteger los datos personales en posesión de los entes obligados y garantizar su exactitud.
- i) Contribuir a la prevención y combate de la corrupción.
- j) Fomentar la cultura de transparencia.
- k) Facilitar la participación de los ciudadanos en los procesos de toma de decisiones concernientes a los asuntos públicos.

Son principios de esta Ley:

En la interpretación y aplicación de esta ley deberán regir los principios siguientes:

- a) Máxima publicidad: la información en poder de los entes obligados es pública y su difusión irrestricta, salvo las excepciones expresamente establecidas por la ley.
- b) Disponibilidad: la información pública debe estar al alcance de los particulares.
- c) Prontitud: la información pública debe ser suministrada con presteza.
- d) Integridad: la información pública debe ser completa, fidedigna y veraz.
- e) Igualdad: la información pública debe ser brindada sin discriminación alguna.
- f) Sencillez: los procedimientos para la entrega de la información deben ser simples y expeditos.
- g) Gratuidad: el acceso a la información debe ser gratuito.

- h) Rendición de cuentas. Quienes desempeñan responsabilidades en el Estado o administran bienes públicos están obligados a rendir cuentas ante el público y autoridad competente, por el uso y la administración de los bienes públicos a su cargo y sobre su gestión, de acuerdo a la ley.

Normativa y bibliografía

- ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR: Constitución de la República de El Salvador. Diario Oficial No. 234, tomo No. 281 del 16 de diciembre de 1983.
- ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR: Ley de la Corte de Cuentas de la República. Diario Oficial No.176, tomo No. 328 del 25 de septiembre de 1995.
- ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR: Ley de Ética Gubernamental. Diario Oficial No.90, Tomo No. 371 del 18 de mayo de 2006.
- ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR: Ley de Acceso a la Información Pública. Diario Oficial No.70, Tomo No. 391 del 8 de abril de 2011.
- ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR: Decreto legislativo 302 del 30 de julio de 1992. Diario Oficial No. 152, Tomo No. 316 del 20 de agosto de 1992.
- PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR: Decreto ejecutivo 60 del 16 de mayo de 2011. Diario Oficial No.90, Tomo No. 391 del 17 de mayo de 2011.
- CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA: Reglamento de Normas Técnicas de Control Interno. Decreto 4 del 14 de septiembre de 2004. Diario Oficial No.180, Tomo No. 364 del 29 de septiembre de 2004.
- CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA: Reglamento de Normas Técnicas de Control Interno. Decreto 18. Diario Oficial No.165, Tomo No. 412 del 7 de septiembre de 2016.
- CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA: Reglamento de Normas de Auditoría Gubernamental. Decreto 5 del 14 de septiembre de 2004. Diario Oficial No. 180, Tomo No. 364 del 29 de septiembre de 2004.
- CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA: Reglamento de Normas de Auditoría Gubernamental. Decreto 2 del 3 de febrero de 2014. Diario Oficial No.27, Tomo No. 402 del 11 de febrero de 2014.
- CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA: Reglamento de Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental. Decreto 7. Diario Oficial No.58, Tomo No. 410 del 31 de marzo de 2016.
- INSTITUTO DE AUDITORÍA INTERNA DE EL SALVADOR. *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (NIEPAI)*. Edición 2013. Talleres Gráficos UCA, San Salvador. El Salvador. C.A. Julio 2013.
- INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA: *Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna*.

ESPAÑA

MARÍA BEATRIZ BATLLE MARTÍNEZ

CARIDAD GASCÓN SORIANO

CRISTINA IBÁÑEZ DE ALDECOA QUINTANA

MARIANO ROJO PÉREZ

IRENE TORRIJOS RODRÍGUEZ

Tema 1

PRESUPUESTACIÓN

SUMARIO

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.3. Principios. 2. MARCO FISCAL. 2.1. Presupuesto plurianual. 2.2. Marco fiscal europeo. 2.3. Marco fiscal nacional. 2.3.1. El principio de estabilidad presupuestaria y el déficit estructural. 2.3.2. El principio de sostenibilidad financiera y deuda pública. 2.3.3. La regla del gasto. 2.3.4. El límite de gasto no financiero. 2.3.5. Fondo de contingencia. 2.4. Régimen preventivo, correctivo y coercitivo. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 3.1. Sector público español: descentralización territorial. 3.2. Clasificación de las entidades del sector público. 3.3. Sector público administrativo, empresarial y fundacional. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. Previsiones macroeconómicas y planificación a medio plazo. 4.2. Elaboración del presupuesto anual. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Estructura del presupuesto de las entidades con presupuesto limitativo. 5.1.1. Presupuesto de gastos. 5.1.1.1. Clasificación por programas. 5.1.1.2. Clasificación orgánica. 5.1.1.3. Clasificación económica. 5.1.1.4. Clasificación territorial. 5.1.2. Presupuesto de ingresos. 5.1.2.1. Clasificación orgánica. 5.1.2.2. Clasificación económica. 5.2. Estructura de presupuestos estimativos. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Ámbito de las modificaciones. 6.2. Fundamento de las modificaciones: la vinculación de los créditos. 6.3. Tipos de modificaciones. 6.4. Competencias en materia de modificaciones.

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

1.1. CONCEPTO

De acuerdo con la Constitución Española³⁵⁹ de 1978, España es un Estado social y democrático de Derecho, cuya forma política es la Monarquía parlamentaria. Es un Estado descentralizado territorial y funcionalmente, que se organiza en tres niveles de gobierno (las Administraciones Públicas): Central, regional o autonómico (las Comunidades Autónomas) y local (Entidades Locales).

Resulta importante destacar que España es un Estado Miembro de la Unión Europea³⁶⁰ (UE) desde el 1 de enero de 1986, lo que implica la asunción de una serie de

³⁵⁹ Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.

³⁶⁰ Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas firmado el 12 de junio de 1985.

compromisos de disciplina financiera y presupuestaria, entre otros, para avanzar en la unión económica y monetaria europea, que influyen cada vez más en el contenido del marco normativo español.

Tras la crisis iniciada en 2008, la captación de financiación en mejores condiciones y, con ello, permitir recuperar la senda del crecimiento económico y la creación de empleo, llevó en septiembre de 2011 a reformar en España el artículo 135 de su Constitución, introduciendo por primera vez y elevando al máximo nivel normativo del ordenamiento una regla fiscal que limita el déficit público de carácter estructural y limita el volumen de la deuda pública.

Tras la reforma, dicho artículo 135, quedó redactado como sigue:

- “1. Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.
2. El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario.
4. Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria...”

La reforma de la Constitución pretendió tres objetivos básicos: garantizar la sostenibilidad financiera de todas las Administraciones españolas; fortalecer la confianza en la estabilidad de la economía; y reforzar el compromiso de España con la UE en materia de estabilidad presupuestaria, requisito indispensable para la estabilidad del euro, moneda única de la UE.

Podemos decir entonces que la presupuestación en España tiene su fuente en el ordenamiento jurídico, y más en concreto en el Derecho Presupuestario, una de las dos ramas del Derecho Financiero (Tributario y Presupuestario) que se presenta como “la ordenación jurídica del gasto público”, y gira en torno a una institución fundamental del Derecho Público: el Presupuesto.

Sobre la base señalada, la doctrina proporciona el siguiente concepto de Derecho Presupuestario: “Conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la preparación, aprobación, ejecución y control del Presupuesto del Estado y de los demás entes públicos”.

Este concepto ha de completarse con la definición de Presupuesto como “acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos a realizar durante un período de tiempo en las atenciones que detalladamente se especifican, y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos”.

1.2. CONTENIDO

Para conocer el contenido de la presupuestación en España debemos distinguir dos partes. Por un lado es necesario explicar las funciones que tiene asignadas el presupuesto como instrumento del sector público español y así comprender su contenido. Y, por otro lado, hay que conocer cómo se ha organizado la presupuestación a nivel jurídico para hacer efectivas dichas funciones, es decir, cuál es el contenido del Derecho Presupuestario español.

El presupuesto es sobre todo un instrumento de política económica, es decir, contiene elementos para impulsar el crecimiento económico (por ejemplo gasto en infraestructuras), la estabilización de la economía (gasto en desempleo), y la redistribución de la renta (gasto social como educación y sanidad). También es un instrumento de programación y gestión pública, que da coherencia a las políticas a medio plazo en un contexto de recursos limitados, donde es esencial la asignación, control y gestión eficiente de los mismos. Y, finalmente, el presupuesto es un instrumento de negociación, lo que justifica que confluya una multiplicidad de intereses de carácter político, social y económico, externos e internos de la propia administración pública que compiten en el proceso de decisión en la asignación de recursos públicos.

En cuanto al contenido del Derecho presupuestario se pueden distinguir dos aspectos:

- 1º. Aspecto jurídico – político: Conjunto de normas que regulan las relaciones y articulan la distribución de competencias entre los Poderes del Estado (Legislativo y Ejecutivo) en orden al ciclo presupuestario (en materia de preparación, aprobación, ejecución y control del programa de ingresos y gastos del Estado).
- 2º. Aspecto jurídico–financiero: el Derecho Presupuestario contiene dos tipos de mecanismos jurídicos; por un lado, autorizaciones legislativas, dotando a la Administración de los medios económicos necesarios para el desarrollo de sus funciones, mediante la concesión de créditos necesarios para atender a sus gastos, y, por otro lado, también tiene limitaciones, ya que disciplina imperativamente el ejercicio de la potestad financiera de la Administración en materia de gastos públicos, regulando el ejercicio de las competencias de la Administración en el manejo de los caudales públicos.

Todos estos elementos de la presupuestación se traducen finalmente en la aprobación de una Ley anual de presupuestos, que tiene un contenido numérico y normativo presentado al público en forma de estructuras orgánica, económica, funcional o por programas y territorial para inversiones. La documentación que acompaña al presupuesto está recogida en el artículo 37 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), cuyo contenido es el siguiente:

“1. El proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado (PGE), integrado por el articulado con sus anexos y los estados de ingresos y de gastos, con el nivel de especificación de créditos establecido en los artículos 40 y 41 de esta Ley, será remitido a las Cortes Generales antes del día 1 de octubre del año anterior al que se refiera.

2. Al proyecto de Ley de PGE se acompañará la siguiente documentación complementaria:

- a) Las memorias descriptivas de los programas de gasto y sus objetivos anuales.
- b) Las memorias explicativas de los contenidos de cada presupuesto, con especificación de las principales modificaciones que presenten en relación con los vigentes.
- c) Un anexo con el desarrollo económico de los créditos, por centros gestores de gasto.
- d) Un anexo, de carácter plurianual de los proyectos de inversión pública, que incluirá su clasificación territorial.
- e) La liquidación de los presupuestos del año anterior y un avance de la liquidación del ejercicio corriente.
- f) Las cuentas y balances de la Seguridad Social del año anterior.
- g) Los estados consolidados de los presupuestos.
- h) Un informe económico y financiero.
- i) Una memoria de los beneficios fiscales”.

1.3. PRINCIPIOS

La importancia «jurídica» que la presupuestación y por ende el Presupuesto adquiere en España, lleva en primer lugar a citar principios deducidos de la propia Constitución Española de 1978:

El artículo 31 establece los principios generales que deben regir las dos vertientes del presupuesto; los ingresos y los gastos públicos.

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”

Del artículo 134 se extraen los siguientes principios:

Principio de reserva de ley: los presupuestos se aprueban mediante ley votada en las Cortes Generales.

Principio de competencia: corresponde al Gobierno, la elaboración de los presupuestos, y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación.

Principio de anualidad. “Los PGE tendrán carácter anual”: el presupuesto se aprueba y se ejecuta cada año.

Principio de universalidad. “Los PGE incluirán la totalidad de los gastos”.

Principio de unidad. “Los PGE incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal”. No hay gastos ni ingresos públicos aparte del presupuesto.

Y el artículo 135 desarrollado por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera (LOEPySF)³⁶¹, la cual recoge en sus artículos 3 y siguientes, los siguientes principios:

1. *Principio de estabilidad presupuestaria*: La elaboración, aprobación y ejecución de los Presupuestos y demás actuaciones de los distintos sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley se realizará en un marco de estabilidad presupuestaria, coherente con la normativa europea.
2. *Principio de sostenibilidad financiera*: Se entiende por sostenibilidad financiera la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit, deuda pública y morosidad de deuda comercial conforme a lo establecido en la LOEPySF, la normativa sobre morosidad y en la normativa europea. Existe sostenibilidad de la deuda comercial, cuando el periodo medio de pago a los proveedores no supere el plazo máximo de 30 días previsto en la normativa sobre morosidad.
3. *Principio de plurianualidad*: La elaboración de los Presupuestos se encuadrará en un marco presupuestario a medio plazo, compatible con el principio de anualidad que rige su aprobación y ejecución, de conformidad con la normativa europea.
4. *Principio de transparencia*: La contabilidad, así como los Presupuestos y liquidaciones, deberán contener información que permita verificar su situación financiera, el cumplimiento de los objetivos de estabilidad y de sostenibilidad financiera y la observancia de los requerimientos acordados en la normativa europea en esta materia.
5. *Principio de eficiencia en asignación y utilización de recursos*:
 - a) Las políticas de gasto público deberán encuadrarse en un marco de planificación plurianual y de programación y presupuestación, atendiendo a la situación económica, a los objetivos de política económica y al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.
 - b) La gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público.
 - c) Cualquier actuación de las administraciones públicas que afecte a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, deberá valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

³⁶¹ Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril de 2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

6. *Principio de responsabilidad*: Las Administraciones que incumplan las obligaciones contenidas en la LOEPySF, así como las que provoquen o contribuyan a producir el incumplimiento de los compromisos asumidos por España de acuerdo con la normativa europea o los tratados o convenios internacionales, asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades de tal incumplimiento.
7. *Principio de lealtad institucional*: Cada Administración deberá valorar el impacto que sus actuaciones pudieran provocar en el resto de Administraciones Públicas, así como facilitar al resto de administraciones públicas la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus propias competencias y, en particular, la que se derive del cumplimiento de las obligaciones de suministro de información y transparencia.

Por último, cabe citar dos principios tradicionales contenidos en la LGP, que tienen importancia a efectos de la gestión y control del presupuesto:

1. *Principio de especificidad*: los créditos presupuestarios se destinan exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de presupuestos.
2. *Principio de no afectación*: los recursos obtenidos se destinan a satisfacer el conjunto de obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados.

2. MARCO FISCAL

2.1. PRESUPUESTO PLURIANUAL

El marco fiscal que rige en España, en torno al cual gira toda la actividad económico-financiera pública, se apoya en los principios enumerados en el capítulo anterior, ya no solo en lo que a los presupuestos se refiere, sino también en toda actuación de las administraciones públicas que pueda tener efectos en gastos o ingresos públicos presentes o futuros; respecto de la cual deberán valorarse en todo momento sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

La Ley de presupuestos tiene carácter anual, y se encuadra en un marco plurianual. Así lo establece la LOEPySF en su artículo 28:

“1. Se elaborará un plan presupuestario a medio plazo que se incluirá en el Programa de Estabilidad, en el que se enmarcará la elaboración de los presupuestos anuales y a través del cual se garantizará una programación presupuestaria coherente con los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública y de conformidad con la regla de gasto”.

El marco fiscal español viene definido en parte por la Unión Europea (UE), espacio económico común a todos los países que la integran; es decir, es un mercado único con libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, y comparten la misma moneda, el euro. Los países de la zona euro han cedido sus competencias en materia de Política Monetaria al Banco Central Europeo, sin embargo en materia de Política Fiscal cada país mantiene su soberanía. Esta situación en la que países que comparten la misma política monetaria, tengan plena autonomía en sus políticas fiscales, hace necesario que exista una serie de compromisos de coordinación en materia fiscal que garanticen la estabilidad macroeconómica del espacio económico común.

2.2. MARCO FISCAL EUROPEO³⁶²

Por tanto, un primer escalón del marco fiscal español está formado por las normas comunes de política fiscal de la UE que van a encuadrar la política presupuestaria nacional, y cuyo incumplimiento implicará la aplicación de un procedimiento de supervisión y, en última instancia, podrá suponer la imposición de sanciones económicas. De forma abreviada, estas normas comunes son las siguientes:

España debe velar por la disciplina presupuestaria atendiendo a los dos criterios siguientes:

- 1) El déficit público no debe sobrepasar el 3% del Producto Interior Bruto (PIB).
- 2) La deuda pública no debe sobrepasar el 60% del PIB.

A su vez, se ha establecido un objetivo de equilibrio o superávit estructural a medio plazo, a alcanzar en 2020.

Una regla complementaria a la anterior es la “regla de gasto” que dispone que la variación del gasto público “computable” (más adelante se desarrolla) no puede sobrepasar la tasa de crecimiento del PIB a medio plazo de la economía española, a menos que el exceso se acompañe de medidas que generen ingresos adicionales. Esta regla limita el crecimiento del gasto público sobre el que los responsables políticos tienen mayor capacidad de decisión, evitando así futuros desequilibrios financieros. Con esta regla ya no se habla de saldos, sino que se está acompasando la tasa de crecimiento del gasto público con la tasa de crecimiento del PIB que en cierta medida, y en función de las elasticidades, será la tasa de variación de los ingresos públicos.

³⁶² Principalmente:

- Pacto de Estabilidad y Crecimiento.
- Artículos 3, 119 a 144, 136, 219 y 282 a 284 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE);
- Protocolo n° 12 sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo y Protocolo n° 13 sobre los criterios de convergencia, anejos al TFUE.

Además de las reglas numéricas anteriores, cada año natural España cumple una serie de compromisos formales, que van marcando las pautas tanto para el seguimiento de la evolución a medio y largo plazo de las finanzas públicas, como para la elaboración anual del presupuesto:

En el primer semestre de cada año, tiene lugar lo que se denomina el “semestre europeo” una vez se ha elaborado por la Comisión Europea un “Informe anual de crecimiento” (IAC), España publica en el mes de abril, un Programa de Estabilidad en el que se analiza la situación y perspectivas de la economía española, se fijan las líneas principales de la política fiscal, los objetivos presupuestarios y la senda prevista para alcanzarlos, los componentes, cíclico y estructural de los saldos presupuestarios, se realiza un análisis de sensibilidad ante escenarios alternativos y de la dinámica de la deuda pública. El primer semestre natural tiene por tanto principalmente carácter macroeconómico y perspectiva plurianual, que va a ser la base para la concreción posterior de las cifras presupuestarias anuales que se realiza en el segundo semestre del año.

El segundo semestre de cada año tiene lugar el “otoño europeo o semestre nacional”, una vez se ha preparado el proyecto de Ley de presupuestos y en plena tramitación parlamentaria en las Cortes Generales, España remite a la UE un Plan Presupuestario en el que se resumen las principales líneas de actuación de los proyectos de presupuestos del ejercicio siguiente que están en fase de aprobación hasta el mes de diciembre.

Una vez expuesto lo anterior, si lo combinamos con la aplicación de los principios del capítulo primero, el marco fiscal español se cierra con el desarrollo metodológico y conceptual de las reglas fiscales y su régimen preventivo, correctivo y coercitivo.

2.3. MARCO FISCAL NACIONAL³⁶³

2.3.1. *El principio de estabilidad presupuestaria y el déficit estructural*

Se entiende por estabilidad presupuestaria el mantenimiento de las finanzas públicas saneadas en situación de equilibrio. En España ninguna administración podrá incurrir en déficit estructural, definido como déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales. Para ello, el déficit estructural existente debe reducirse un 0,8% del PIB en promedio anual para alcanzar el objetivo a medio plazo.

No obstante, existen dos excepciones:

- En caso de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo, que podrá alcanzarse en el conjunto de Administraciones Públicas un déficit estructural del 0,4% del PIB.

³⁶³ Artículos 134 y 135 de la Constitución Española y 11 y siguientes de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

- Excepcionalmente, se podrá incurrir en déficit estructural en caso de catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control de las Administraciones Públicas y perjudiquen considerablemente su situación financiera o su sostenibilidad económica o social. Esta desviación temporal no puede poner en peligro la sostenibilidad fiscal a medio plazo.

2.3.2. *El principio de sostenibilidad financiera y la deuda pública*

Se entenderá por sostenibilidad financiera la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit, deuda pública y morosidad de deuda comercial. La Ley concreta este principio con tres exigencias:

- El volumen de deuda pública, de las Administraciones Públicas no podrá superar el 60% del PIB.
- El pago de los intereses y capital de la deuda pública española goza de prioridad absoluta frente a cualquier otro gasto.
- Las Administraciones Públicas deberán publicar su periodo medio de pago a proveedores y disponer de un plan de tesorería que incluirá, al menos, información relativa a la previsión de pago a proveedores de forma que se garantice el cumplimiento del plazo máximo que fija la normativa sobre morosidad (con carácter general es de 30 días).

Por tanto, la capacidad para financiar compromisos presentes y futuros no solo se traduce en limitar el volumen de deuda pública sino también el de la deuda comercial o con proveedores de las administraciones públicas, y en garantizar el pago de ambas.

2.3.3. *La regla de gasto*

La variación del gasto computable no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del PIB a medio plazo (se calcula una media de 10 años) de la economía española.

Se entenderá por gasto computable, los empleos no financieros excluidos los intereses de la deuda, el gasto no discrecional en prestaciones por desempleo, la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones Públicas y las transferencias a administraciones territoriales vinculadas a sus sistemas de financiación.

Cuando se aprueben cambios normativos que supongan aumentos permanentes de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se obtengan los aumentos de recaudación podrá aumentar en la cuantía equivalente. Y cuando se aprueben cambios normativos que supongan disminuciones de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se produzcan las disminuciones de recaudación deberá disminuirse en la cuantía equivalente.

2.3.4. *El límite de gasto no financiero*

Se aprobará un límite máximo de gasto no financiero, coherente con el objetivo de estabilidad presupuestaria y la regla de gasto, que marcará el techo de asignación de recursos de los Presupuestos. Cada año, para la elaboración del presupuesto, no basta con fijar los objetivos de déficit y deuda pública, sino que es necesario traducir los mismos en términos presupuestarios, es decir, hay que conocer qué cuantía de gasto nominal implican. El límite de gasto no financiero en ningún caso podrá exceder y estará en función de la recaudación prevista cada año y el límite de déficit público fijado.

2.3.5. *Fondo de contingencia*

El Fondo de contingencia de ejecución presupuestaria es una sección presupuestaria independiente de los Presupuestos cuya cuantía se establece en el 2% de la suma de los capítulos no financieros y se destina a financiar necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado que se presenten a lo largo del ejercicio. Es una partida que sirve de garantía para el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria.

2.4. RÉGIMEN PREVENTIVO, CORRECTIVO Y COERCITIVO³⁶⁴

Finalmente en España existen mecanismos de supervisión, control y corrección en casos de incumplimiento de alguna administración pública.

La supervisión fiscal se lleva a cabo por diversos órganos, principalmente por el Ministerio de Hacienda. Además cabe destacar la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, órgano con independencia orgánica y funcional, cuya misión es velar por el cumplimiento de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera mediante la emisión de informes de situación y seguimiento de las finanzas públicas. Al margen del seguimiento estrictamente fiscal, las finanzas públicas en su totalidad están sujetas al régimen de control interno de la Intervención General de la Administración del Estado y de control externo del Tribunal de Cuentas, órganos a los que se hará referencia en el capítulo dedicado al control.

La normativa española prevé tres niveles de medidas para garantizar el cumplimiento del marco fiscal:

- a) *Medidas preventivas*: cada administración debe hacer un seguimiento de los datos a medida que ejecuta su presupuesto, así como del riesgo y coste de los avales concedidos, y de su periodo medio de pago. En caso de desviaciones existen mecanismos de alerta y plazos de corrección.

³⁶⁴ Artículo 18 y siguientes de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

- b) *Medidas correctivas*: si hay incumplimientos, se exige que las operaciones de endeudamiento, concesión de avales o subvenciones deban de ser autorizadas por la administración superior. Asimismo, deberá elaborarse un plan económico financiero o de reequilibrio en el que se presenten al Ministerio de Hacienda las medidas a adoptar para ajustar su situación. Tras un mecanismo de alerta se podrá iniciar la retención en la entrega de recursos por parte de la administración central a la administración incumplidora.
- c) *Medidas coercitivas*: si persisten los incumplimientos, la Ley prevé diversas medidas como acordar retención de créditos, asunción de competencias normativas sobre tributos cedidos por parte de la administración central, exigir un depósito sin intereses en el Banco de España que podrá devenir en multa coercitiva, o finalmente se podrán adoptar por el Estado medidas de cumplimiento forzoso para obligar a la administración incumplidora a su ejecución.

3. ÁMBITO INSTITUCIONAL

3.1. SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL: DESCENTRALIZACIÓN TERRITORIAL

Como ya se ha mencionado en los apartados anteriores, España es un Estado descentralizado. Esta descentralización territorial, se fundamenta en un régimen de descentralización funcional de reparto de competencias a tres niveles: una hacienda central (Estado), 17 haciendas subcentrales autonómicas (Comunidades Autónomas), y a nivel más pequeño, más de 8.000 haciendas subcentrales locales (Entidades Locales). Así por ejemplo, el Estado tiene la competencia del gasto en defensa, las Comunidades Autónomas gestionan el gasto en educación, y las Entidades Locales gestionan el transporte público.

En materia presupuestaria, el marco fiscal descrito en el apartado 2 es aplicable a todos los niveles territoriales en igual medida, todas las haciendas/administraciones están sujetas y comprometidas al cumplimiento de las reglas fiscales citadas bajo la supervisión del Ministerio de Hacienda, ya que esta supervisión es competencia propia de la hacienda central, así como la responsabilidad de su cumplimiento frente a la UE y los mercados internacionales.

Por otro lado, cada administración tiene plena autonomía financiera para la elaboración y ejecución de sus presupuestos dentro del ámbito de las competencias que constitucionalmente tengan asignadas. En materia de gasto la competencia de decisión es total para cada hacienda, sin embargo, en materia de ingresos, la competencia para el establecimiento de tributos y su recaudación está en su mayor parte centralizada en la hacienda central, la cual posteriormente, mediante un sistema de financiación territorial distribuye los recursos entre las haciendas subcentrales mediante transferencias.

Como consecuencia de lo anterior, en España cada año se elabora un presupuesto por cada administración, que de acuerdo con una Ley orgánica específica deben elabo-

rarse con un mínimo de características homogéneas para que puedan consolidarse con los del Estado. Por ello, a continuación se va a desarrollar el ámbito institucional de los PGE, teniendo en cuenta que, en términos generales, este ámbito es similar en todas las administraciones.

3.2. CLASIFICACIÓN DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO³⁶⁵

Así, el sector público estatal español se organiza de la siguiente forma:

- a) La Administración General del Estado (AGE). Principalmente los Ministerios.
- b) El sector público institucional estatal: integrado por las siguientes entidades:
- c) Los organismos públicos vinculados o dependientes de la AGE, los cuales se clasifican en:
 - 1.º Organismos autónomos: entidades de derecho público cuya actividad es principalmente administrativa o prestacional.
 - 2.º Entidades Públicas Empresariales: son entidades de derecho público que se financian mayoritariamente con ingresos de mercado.
- d) Las autoridades administrativas independientes: son también entidades de derecho público que tienen atribuidas funciones de supervisión o regulación de sectores o actividades específicas.
- e) Las sociedades mercantiles estatales: son entidades con forma y actividad privada que son participadas por el Estado.
- f) Los consorcios adscritos a la AGE: son entidades de derecho público participadas por varias administraciones o con participación también privada, creados para el desarrollo de actividades de interés común.
- g) Las fundaciones del sector público adscritas a la AGE: son entidades sin ánimo de lucro participadas por el Estado para realizar actividades de interés general.
- h) Los fondos sin personalidad jurídica.
- i) Las universidades públicas no transferidas: son instituciones de derecho público.
- j) Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados.
- k) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la AGE.

³⁶⁵ Artículo 2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

La AGE o cualquier entidad integrante del sector público institucional estatal no podrá, por sí misma ni en colaboración con otras entidades públicas o privadas, crear, ni ejercer el control efectivo, directa ni indirectamente, sobre ningún otro tipo de entidad distinta de las enumeradas en este apartado con independencia de su naturaleza y régimen jurídico. Quedan así delimitadas con claridad las formas que podrán adoptar las entidades del sector público, para posteriormente establecer el tipo de presupuesto que deben elaborar.

3.3. SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO, EMPRESARIAL Y FUNDACIONAL³⁶⁶

A efectos de elaborar el presupuesto es importante la siguiente clasificación que hace la LGP para organizar a su vez el sector público estatal: sector público administrativo, empresarial y fundacional.

El sector público estatal se divide en los siguientes:

1. El sector público administrativo, integrado por:
 - a) La AGE, los organismos autónomos, las autoridades administrativas independientes, las universidades públicas no transferidas y las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados, así como las entidades del apartado 3 del artículo anterior (órganos con dotación diferenciada en los PGE que, careciendo de personalidad jurídica, no están integrados en la Administración General del Estado, forman parte del sector público estatal).
 - b) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la AGE, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica, que cumplan alguna de las dos características siguientes:
 - 1.^a Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro.
 - 2.^a Que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de esta Ley, los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.
2. El sector público empresarial, integrado por:
 - a) Las entidades públicas empresariales.
 - b) Las sociedades mercantiles estatales.

³⁶⁶ Artículo 3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

- c) Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la AGE, los consorcios y los fondos sin personalidad jurídica no incluidos en el sector público administrativo.
3. El sector público fundacional, integrado por las fundaciones del sector público estatal.

Una vez enumeradas las entidades que forman parte del sector público estatal, y agrupadas por sectores en función de su actividad: administrativas, empresariales y fundacionales, hay que determinar el tipo de propuesta de presupuesto que deben elaborar para su remisión por cada una de ellas al Ministerio de Hacienda para que éste los una y elabore finalmente los PGE.

En términos abreviados, y a efectos didácticos se puede decir que en España existen dos tipos de presupuesto en función de la naturaleza administrativa o no de la entidad.

- 1) Si la entidad pertenece al sector público administrativo, elaboran con carácter general *presupuesto de carácter limitativo*, es decir los créditos que figuran en los estados de gastos son el “montante máximo” que puede gastar la entidad.

En estos presupuestos se sigue una triple ordenación de los gastos: económica, por programas o funcional y orgánica. También se presenta la distribución territorial de las inversiones públicas. Y los ingresos se clasifican orgánica y económicamente. Más adelante, en el capítulo 5 se profundiza sobre estructuras presupuestarias.

- 2) Si por el contrario la entidad pertenece al sector público empresarial o fundacional, éstas deben elaborar presupuestos de carácter estimativo o no limitativo. Es decir, los gastos del presupuesto son una estimación, no son limitativos.

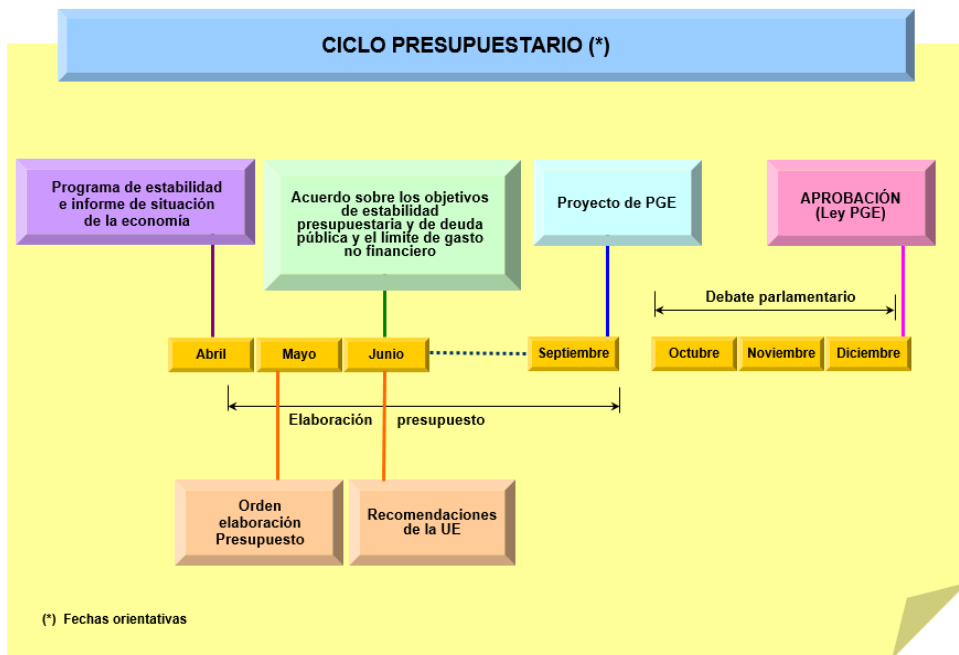
Los presupuestos no limitativos se denominan “presupuestos de explotación y de capital” y están formados por una previsión de la cuenta de resultados y del estado de flujos de efectivo del correspondiente ejercicio. Como anexo a dichos presupuestos se acompañará una previsión del balance de la entidad. Junto con los presupuestos de explotación y de capital, se remitirá por las entidades una memoria explicativa de su contenido.

En todo caso el presupuesto de ingresos tiene carácter estimativo.

4. CICLO PRESUPUESTARIO

En este apartado se presentará el proceso de elaboración de los PGE. Se describe el marco general que delimita el punto de partida del proceso y los aspectos formales de la elaboración de los PGE hasta su aprobación por las Cortes Generales.

El siguiente gráfico esquematiza el ciclo presupuestario en España:



Dentro del proceso de elaboración se pueden diferenciar dos fases:

- 1) La delimitación del marco económico-presupuestario y sus envolventes financieras.
- 2) y la elaboración específica del presupuesto anual, que comienza formalmente con la publicación de la Orden de elaboración.

La elaboración de PGE se realiza y coordina por la Dirección General de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, en la que se centraliza toda la documentación a remitir por las distintas entidades del sector público estatal. Una vez unificada toda la documentación y elaborado el anteproyecto de Ley de PGE se remite al Gobierno para su aprobación y remisión del ya proyecto de Ley de PGE a las Cortes Generales para su examen, enmienda y aprobación.

4.1. PREVISIONES MACROECONÓMICAS Y PLANIFICACIÓN A MEDIO PLAZO

El marco económico-presupuestario está definido por el Programa de Estabilidad, el informe de situación de la economía española, el objetivo de déficit, de deuda y la regla de gasto y el límite de gasto no financiero del Estado. Estos instrumentos permiten determinar las envolventes financieras a las que ha de ajustarse el presupuesto y delimita los márgenes de actuación disponibles.

MES DE ABRIL

1. EL PROGRAMA DE ESTABILIDAD³⁶⁷ (PE)

El punto de partida comienza cada año con la publicación por parte de la Comisión Europea del Informe Anual de Crecimiento de la UE. A continuación, España teniendo en cuenta dicho informe elabora el PE que constituye nuestro plan presupuestario a medio plazo y en él se reflejan las proyecciones de ingresos y gastos que son coherentes con los objetivos de déficit y de deuda y con la regla de gasto vigente en cada momento.

En él se incluye un análisis de la situación y perspectivas de la economía, con un escenario macroeconómico en el que se identifican las principales hipótesis utilizadas, las líneas de actuación de la política económica y fiscal, objetivos presupuestarios de déficit y de deuda (identificando el objetivo a medio plazo de déficit estructural, MTO fijado para España) y la senda prevista para alcanzarlos, se revisan los objetivos fijados en el programa anterior y se explican las divergencias en caso de que se produzcan, se incluye un análisis de sensibilidad ante escenarios alternativos, la evolución de la deuda y sus componentes y la dinámica de la deuda pública, identificación de los posibles riesgos presupuestarios como avales.

2. INFORME DE SITUACIÓN DE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA

La siguiente estimación de las magnitudes económicas más relevantes se recoge en el informe de situación de la economía española que sirve para fijar los objetivos de estabilidad presupuestaria.

No existe un plazo legal para emitir el informe, pero sí para los objetivos de estabilidad anuales de déficit y deuda pública, que deben ser aprobados en el primer semestre del año.

MES DE JUNIO

3. OBJETIVOS DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA: DE DÉFICIT, DE DEUDA Y REGLA DE GASTO.

A partir de las previsiones de crecimiento del PE y del informe de situación de la economía española, una vez conocidas las recomendaciones de la UE a las previsiones del PE, el Gobierno fijará en Acuerdo de Consejo de Ministros –normalmente en el mes de junio- el objetivo de estabilidad presupuestaria (superávit, equilibrio o déficit en términos de contabilidad nacional) y el objetivo de deuda pública de todas las administraciones públicas para los siguientes tres años, así como la tasa de referencia de crecimiento para fijar el tope máximo de crecimiento del gasto.

³⁶⁷ Último Programa de Estabilidad del Reino de España publicado 28 de abril de 2017 para el periodo 2017-2020.

Los objetivos se fijan teniendo en cuenta las recomendaciones de la UE, la regla de gasto y el déficit estructural alcanzado, así mismo el objetivo de deuda pública debe ser coherente con el objetivo de déficit que se fije. Estos objetivos se expresan en términos porcentuales del PIB nacional nominal. Además, en dicho Acuerdo se determinará el límite máximo de gasto no financiero del Presupuesto del Estado para el ejercicio siguiente. En forma sucesiva, y tras el correspondiente debate en Pleno, el Congreso de los Diputados y el Senado se pronunciarán aprobando o rechazando el objetivo de estabilidad aprobado por el Gobierno.

4. LÍMITE DE GASTO NO FINANCIERO DEL ESTADO (LGnF)

El límite de gasto no financiero del Estado (LGnF) es uno de los mecanismos de disciplina más importantes ya que su implementación ha contribuido a reforzar el control del gasto en el Estado en su asignación presupuestaria inicial, facilitando la negociación presupuestaria al suavizar las pretensiones iniciales de gasto de los centros gestores.

El primer paso para determinar el LGnF es, por tanto, estimar los ingresos, a partir de las previsiones económicas, las elasticidades de los distintos impuestos y teniendo en cuenta las posibles reformas o modificaciones tributarias que se vayan a adoptar. En segundo lugar, debe fijarse el objetivo de déficit, de acuerdo con el procedimiento descrito en el apartado anterior. Este objetivo está expresado en términos de contabilidad nacional (CN), es decir, aplicando los criterios metodológicos de devengo del Sistema Europeo de Cuentas (SEC-2010), que es el que permite la comparación homogénea entre los distintos países europeos.

Las disponibilidades financieras determinadas por los ingresos previstos y el objetivo fijado permiten obtener el gasto en términos de CN. A partir de aquí es necesario establecer la equivalencia con el gasto en términos presupuestarios.

Los criterios de CN difieren de la metodología presupuestaria en diversos aspectos, que afectan a la valoración de los gastos y de los ingresos no financieros. Las diferencias más significativas se deben a la diferencia de criterio en el registro de los gastos e ingresos, debido a que en CN éstos se imputan, con carácter general, de acuerdo con el principio de devengo, mientras que en el presupuesto rige el criterio de caja.

4.2. ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO ANUAL³⁶⁸

Una vez analizado el proceso de delimitación del marco económico-presupuestario, ahora se va a describir la segunda fase, que consiste en el proceso formal de elaboración del presupuesto que comienza con la publicación de la orden de elaboración.

³⁶⁸ Artículo 36 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria

PRIMER CUATRIMESTRE DEL AÑO

5. ORDEN DE ELABORACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO

La Orden de elaboración se publica habitualmente en el primer cuatrimestre del año (es el preámbulo de la elaboración del presupuesto) y regula los criterios generales a los que se ha de ajustar la asignación de recursos públicos, el ámbito institucional de los PGE, composición y funciones de los órganos que participan en el proceso, plazos de tramitación y documentación presupuestaria para la elaboración, donde se fija el procedimiento para la remisión de la documentación presupuestaria de los centros gestores al Ministerio de Hacienda y estructuras presupuestarias.

MES DE JUNIO

6. ÓRGANOS PARTICIPANTES EN EL PROCESO DE ELABORACIÓN

Además del Consejo de Ministros y los departamentos ministeriales, para la elaboración de los PGE se constituyen específicamente las siguientes Comisiones, que se configuran como grupos de trabajo:

- Comisión de Políticas de Gasto (CPG) es una, presidida por el Ministro de Hacienda, e integrada por los titulares de los departamentos ministeriales, y marca las directrices para la distribución del gasto, estableciendo criterios de elaboración y límites cuantitativos que las propuestas de los ministerios y demás centros gestores deberán respetar.
- Comisiones de Análisis de Programas que son los grupos de trabajo encargados de analizar la adecuación y validez de los programas de gasto respecto de los objetivos perseguidos por los mismos, y sus necesidades financieras, conforme a las prioridades de las políticas de gasto establecidas por la CPG y dentro de las disponibilidades financieras. Se constituye, una por cada departamento ministerial, siendo presidida por el Secretario de Estado de Presupuestos y Gastos.

7. NEGOCIACIÓN INTERNA

Una vez definidas las prioridades y establecidos los criterios generales a los que ha de ajustarse la elaboración del presupuesto, comienza la negociación presupuestaria entre los departamentos ministeriales y el Ministerio de Hacienda. La coordinación y concreción técnicas de todo el proceso se lleva a cabo entre las oficinas presupuestarias (OP) de cada Ministerio y la Dirección General de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, a través de las cuales se canaliza –mayoritariamente a través de medios informáticos- toda la información que documenta la elaboración del presupuesto. Normalmente se celebran a lo largo del mes de junio.

MES DE SEPTIEMBRE

8. APROBACIÓN DEL PROYECTO

La Dirección General de Presupuestos elabora los estados de gastos e ingresos del anteproyecto de PGE teniendo en cuenta las orientaciones de política económica, las prioridades formuladas por la CPG, los análisis efectuados en el seno de las Comisiones de Análisis de Programas y otros centros, y las propuestas remitidas por los distintos centros gestores.

Una vez elaborado, el Ministerio de Hacienda eleva el Anteproyecto de PGE al Consejo de Ministros que, normalmente en la última sesión de septiembre, aprueba el proyecto para su envío a las Cortes Generales antes del 1 de octubre.

ENTRE OCTUBRE-DICIEMBRE

9. TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA³⁶⁹

El proyecto de Ley de PGE tiene por su importancia algunas peculiaridades respecto al resto de los proyectos de Ley que se aprueban. Entre estas, el Reglamento del Congreso establece la preferencia en la tramitación del proyecto de Ley de PGE con respecto a los demás trabajos de la Cámara.

Aprobada la Ley de PGE para el ejercicio siguiente por las Cortes Generales, entrará en vigor el primer día del ejercicio siguiente.

31 DE DICIEMBRE: SI NO SE APRUEBA EL PRESUPUESTO:

10. PRÓRROGA DE LOS PRESUPUESTOS³⁷⁰

La Constitución Española prevé que si la Ley de PGE no se aprobará antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se consideran automáticamente prorrogados los del ejercicio anterior. La prórroga no es tan automática ya que conlleva la necesidad de efectuar numerosos ajustes en los presupuestos prorrogados si se pretende que estos sirvan para gestionar, sin importantes problemas, las necesidades ordinarias de la administración pública.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

A la hora de describir la estructura que adoptan los PGE en España, hay que atender a las características de los agentes que lo integran y la naturaleza de su actividad, diferenciando³⁷¹:

³⁶⁹ Artículo 37 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

³⁷⁰ Artículo 38 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

1. SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO CON PRESUPUESTO LIMITATIVO incluye a aquellos agentes que elaboran presupuestos cuyos créditos para gastos tienen carácter limitativo. Se trata de todos aquellos órganos del sector público que realizan funciones puramente administrativas, de redistribución de la renta o no de mercado.
2. SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL Y FUNDACIONAL incluye a los agentes cuyos presupuestos de gastos son estimativos y no limitativos. Se trata de entidades del sector público cuya actividad tiene carácter de mercado, o se nutren con ingresos comerciales.

Los presupuestos del sector público con carácter limitativo se agregan para formar un único presupuesto al que se denomina PGE Consolidados. La consolidación se realiza sumando cada uno de los presupuestos de estas entidades, una vez eliminadas las transferencias internas que se realizan entre ellos.

Esta operación de consolidación exige una cierta uniformidad formal y normativa en los presupuestos de los agentes implicados, de ahí que afecte tan sólo a los agentes del sector público con presupuesto limitativo. El resto de agentes que integran los PGE presentan presupuestos de carácter estimativo y no limitativo, con una estructura adaptada a tal naturaleza, por lo que no es posible realizar su consolidación de cara a ofrecer una visión conjunta de todos ellos.

5.1. ESTRUCTURA DEL PRESUPUESTO DE LAS ENTIDADES CON PRESUPUESTO LIMITATIVO

5.1.1. *Presupuesto de gastos*

De acuerdo con la LGP³⁷², el presupuesto de gastos de las entidades del sector público administrativo estatal que tienen presupuesto limitativo se estructura con arreglo a un triple criterio de clasificación:

5.1.1.1. Clasificación por programas

Constituye un programa de gasto del presupuesto anual el conjunto de créditos que, para el logro de las finalidades u objetivos anuales que el mismo establezca, se ponen a disposición del gestor responsable de su ejecución.

Los programas de gasto se agrupan formando grupos de programa. Éstos, a su vez, se estructuran en políticas de gasto y las políticas se integran formando áreas de gasto.

³⁷¹ Artículos 39 y siguientes de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

³⁷² Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Las áreas de gasto son las enumeradas a continuación:

1. Área de gasto 1. Servicios públicos básicos. Agrupa las políticas dedicadas a las funciones básicas del Estado: Justicia, Defensa, Seguridad ciudadana y Política exterior.
2. Área de gasto 2. Actuaciones de protección y promoción social. Incluye las políticas de Pensiones, Otras prestaciones económicas, Servicios sociales y promoción social, Fomento del empleo, Protección al desempleo, Vivienda y Gestión de la Seguridad Social.
3. Área de gasto 3. Producción de bienes públicos de carácter preferente. Incluye las políticas de Sanidad, Educación y Cultura. Las competencias tanto en Sanidad como en Educación están transferidas a las comunidades autónomas, por lo que la actividad del Estado en estas áreas se concreta, básicamente, en actuaciones de regulación general y otras dirigidas a hacer efectivo el principio de igualdad de oportunidades, como es la concesión de becas.

Estas dos áreas -Actuaciones de protección y promoción social y producción de bienes públicos de carácter preferente- constituyen el gasto social, que supone más de la mitad del presupuesto consolidado.

4. Área de gasto 4. Actuaciones de carácter económico. Incluye aquellas políticas relativas a las actuaciones que el Estado, en el ámbito de sus competencias, lleva a cabo en los sectores productivos de la economía: Infraestructuras, Investigación, Agricultura, Industria y energía, Comercio, turismo y PYME's, Subvenciones al transporte y Otras actuaciones económicas.
5. Área de gasto 9. Actuaciones de carácter general. Esta área comprende el resto de programas de gasto, entre los que se incluyen: transferencias a las administraciones territoriales derivadas de la aplicación de los sistemas de financiación vigentes, las aportaciones a la Unión Europea, los gastos de la deuda pública y programas de administración financiera y tributaria.

5.1.1.2. Clasificación orgánica

La clasificación orgánica permite distribuir el gasto por centros gestores (unidades orgánicas con diferenciación presupuestaria), posibilitando así conocer quién gasta, es decir, cuál es el órgano o agente del sector público administrativo estatal responsable de la gestión de los créditos

5.1.1.3. Clasificación económica

En esta clasificación, los créditos presupuestarios se ordenan según su naturaleza económica, siguiendo una estructura que diferencia entre capítulos, artículos, conceptos y, en su caso, subconceptos.

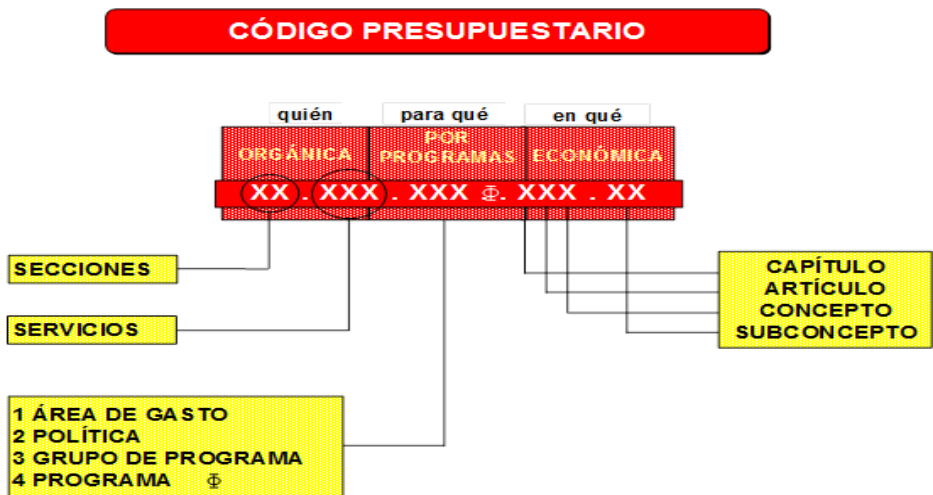
Los capítulos en los que se clasifica el presupuesto de gastos son los siguientes:

- Capítulo 1: Gastos de personal.
- Capítulo 2: Gastos corrientes en bienes y servicios.
- Capítulo 3: Gastos financieros.
- Capítulo 4: Transferencias corrientes.
- Capítulo 5: Fondo de contingencia y otros imprevistos.
- Capítulo 6: Inversiones reales.
- Capítulo 7: Transferencias de capital.
- Capítulo 8: Activos financieros.
- Capítulo 9: Pasivos financieros.

5.1.1.4. Clasificación territorial

La Ley de PGE de cada año irá acompañada de un Anexo de carácter plurianual, de los proyectos de inversión pública, que incluirá su clasificación territorial.

Presupuestos Generales del Estado. Código presupuestario



5.1.2. Presupuesto de ingresos

El presupuesto de ingresos de las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo, se estructura siguiendo una clasificación orgánica y una clasificación económica. No existe, por tanto, clasificación por programas ya que, en virtud del principio de no afectación, los ingresos no se adscriben a ninguna finalidad concreta.

5.1.2.1. Clasificación orgánica

Al igual de lo que sucede con los gastos, permite distinguir entre los que corresponden a la AGE, los de la Seguridad Social y los de cada uno de los organismos autónomos y demás entidades del sector público administrativo.

5.1.2.2. Clasificación económica

Agrupa los ingresos en función de su origen: al igual que sucede para el presupuesto de gastos, cada uno de estos capítulos está dividido en artículos y éstos, a su vez, en conceptos que podrán dividirse en subconceptos. Se utiliza un código numérico para identificar las distintas partidas.

- Capítulo 1: Impuestos directos y cotizaciones sociales.
- Capítulo 2: Impuestos indirectos.
- Capítulo 3: Tasas, precios públicos y otros ingresos.
- Capítulo 4: Transferencias corrientes.
- Capítulo 5: Ingresos patrimoniales.
- Capítulo 6: Enajenación de inversiones reales.
- Capítulo 7: Transferencias de capital.
- Capítulo 8: Activos financieros.
- Capítulo 9: Pasivos financieros.

5.2. ESTRUCTURA DE PRESUPUESTOS ESTIMATIVOS³⁷³

Además de las entidades del sector público administrativo con presupuestos limitativos, también forman parte de los PGE las entidades con presupuestos estimativos, que son principalmente las entidades del sector público empresarial y fundacional.

Todas estas entidades elaboran presupuestos de explotación y de capital que estarán constituidos por:

- Previsión de la cuenta de resultados.
- Previsión del estado de flujos de efectivo del correspondiente ejercicio.
- Anexo: previsión del balance de la entidad.

Adicionalmente, los estados financieros deben estar referidos, además de al ejercicio relativo al proyecto de PGE, a la liquidación del último ejercicio cerrado y al avance de la liquidación del ejercicio corriente.

³⁷³ Artículo 64 y siguientes de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Los formatos de los estados financieros correspondientes a los Presupuestos de Explotación y de Capital están basados en los modelos de las cuentas anuales definidos por el Plan General de Contabilidad³⁷⁴ (PGC) del sector privado.

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

6.1. ÁMBITO DE LAS MODIFICACIONES

Las modificaciones presupuestarias siempre se referirán a los créditos de los presupuestos limitativos, ya que en los presupuestos no limitativos los créditos tienen el carácter de estimación.

Por otra parte, las modificaciones afectan a las dotaciones de créditos destinadas a gasto y no a las estimaciones de ingresos, de tal manera que si en un determinado momento de la ejecución del presupuesto se ha recaudado una cuantía superior al importe inicialmente estimado de un concepto presupuestario de ingreso, no se modificará su importe para ajustarlo a la realidad, ya que los ingresos presupuestarios tienen carácter meramente estimativo.

En el caso de las dotaciones crediticias consignadas en el presupuesto de gastos, el planteamiento es el inverso al de ingresos. Por tratarse de importes que se constituyen como límite máximo de créditos para gastar, en el momento en que es conocida la existencia de una necesidad que suponga sobrepasar ese “límite máximo” de gasto se debe iniciar el procedimiento de la modificación presupuestaria más adecuada para ajustar la dotación presupuestaria a la realidad de la necesidad a atender.

6.2. FUNDAMENTO DE LAS MODIFICACIONES: LA VINCULACION DE LOS CRÉDITOS

Los créditos presupuestarios consignados en el presupuesto tienen una triple vinculación: cualitativa (los créditos han de aplicarse a los fines para los que han sido aprobados en el presupuesto), cuantitativa (no podrá gastarse más de la cuantía de los créditos) y temporal (el último día del ejercicio presupuestario se dará de baja todo aquel crédito presupuestario que no esté afectado al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas). Las modificaciones presupuestarias implican quebrar alguna de estas limitaciones para ajustar el importe presupuestado a la necesidad real.

Por tanto, las dotaciones están asignadas o vinculadas, tal y como hemos visto en el capítulo de estructuras presupuestarias, a una finalidad concreta, es decir, encuadradas en un programa presupuestario que es gestionado por un centro directivo específico y no pueden desviarse a otras finalidades distintas de las inicialmente previstas.

³⁷⁴ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Real Decreto 1491/2011, del 24 de octubre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos.

6.3. TIPOS DE MODIFICACIONES³⁷⁵

Las figuras de modificación presupuestaria son las siguientes:

1. *Transferencias de crédito*: una reasignación de dotaciones dentro de los presupuestos de gastos, sin que en ningún caso implique incremento del gasto público.
2. *Generaciones de crédito*: incrementa los créditos como consecuencia de la percepción de determinados ingresos no previstos o superiores a los contemplados en el presupuesto inicial, siempre que éstos se realicen durante el ejercicio presupuestario.
3. *Créditos Extraordinarios y Suplementos de Crédito*: se utilizan cuando surge una necesidad extraordinaria y no prevista, y no puede ser atendida mediante la tramitación de las restantes figuras de modificación de crédito. La financiación se realiza con cargo al Fondo de contingencia o mediante bajas en otros créditos de naturaleza no financiera del presupuesto.
4. *Ampliaciones de crédito*: se puede incrementar la dotación de un crédito presupuestario, sin que dicho incremento proceda de una reasignación de crédito.
5. *Incorporación de remanentes de crédito*: consisten en adicionar a los créditos de un ejercicio los remanentes de crédito del ejercicio anterior, cuando se dé alguno de los casos previstos en la LGP.

Asimismo, existen otras figuras que, sin ser modificaciones presupuestarias en sentido estricto, pues no alteran los créditos que figuran en los estados de gastos, muestran cierta analogía con las modificaciones presupuestarias al modificar las normas de compromisos de gasto de los créditos a gestionar. Estas figuras son:

6. La adquisición de compromisos de gasto de carácter plurianual y,
7. La imputación al presupuesto corriente de obligaciones generadas en ejercicios anteriores

6.4. COMPETENCIAS EN MATERIA DE MODIFICACIONES

La LGP realiza una asignación de competencias para la autorización de las modificaciones presupuestarias, según su importancia, cuantitativa en unos casos o cualitativa en otros.

De forma resumida, en función de la importancia, se atribuyen competencias a los siguientes órganos:

1. Competencias del Gobierno.

³⁷⁵ Artículo 51 y siguientes de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria

2. Competencias del Ministro de Hacienda.
3. Competencias de los Ministros: Los titulares de los distintos ministerios, previo informe favorable de la Intervención Delegada competente en el ministerio o, en su caso, los Presidentes de los órganos del Estado con secciones diferenciadas en los PGE, tendrán las competencias en relación con las modificaciones presupuestarias del presupuesto de gastos respectivo, sin perjuicio del principio de autonomía presupuestaria de las Cortes Generales.
4. Los Presidentes y Directores de los organismos autónomos, y de las restantes entidades del sector público administrativo.

Tema 2

EJECUCIÓN DEL GASTO

SUMARIO

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DEL GASTO. 1.1. Introducción. 1.2. Fases del procedimiento. 1.3. Competencia. 1.4. Excepciones al principio de anualidad presupuestaria. 2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO. 3.1. Concepto. 3.2. Anticipos de caja fija. 3.3. Pagos a justificar. 3.4. Gestión de gastos y pagos en el exterior. 4. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS. 6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA. 6.1. Principios generales. 6.2. Competencias en materia contable pública. 6.3. Normas internacionales en materia de contabilidad pública: la armonización española con las normas NIC/NIIF. BIBLIOGRAFÍA.

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DEL GASTO

1.1. INTRODUCCIÓN

El procedimiento administrativo de gestión presupuestaria puede definirse como, “la serie compleja de actos y controles a través de los cuales se realiza el gasto público”.

Este procedimiento se orienta a “garantizar la legalidad financiera de los actos administrativos de gasto, tanto en interés de la Hacienda Pública como del particular que se relaciona con la Administración, que, en caso de inexistencia de cobertura presupuestaria, se vería imposibilitado de cobrar sus créditos”³⁷⁶.

El procedimiento del gasto público necesita de dos requisitos previos:

- La existencia de crédito presupuestario adecuado y suficiente.
- El nacimiento de una obligación a satisfacer por la Administración.

³⁷⁶ PASCUAL GARCÍA, José (2018): *Régimen Jurídico del Gasto Público: Presupuestación, Ejecución y Control* (6ª Ed.)

El desarrollo vital de las obligaciones de la Hacienda Pública tiene lugar en tres momentos que pueden diferenciarse conceptualmente:

- Nacimiento (compromiso).
- Exigibilidad (reconocimiento).
- Cumplimiento (pago material).

Las operaciones preparatorias y de autorización del gasto, en el ámbito público tienen tal trascendencia que también son consideradas en el proceso presupuestario.

Una vez cumplidos los requisitos de crédito presupuestario adecuado y suficiente, y nacimiento de una obligación, es necesario seguir el procedimiento de ejecución de gastos legalmente establecido. Dentro de este procedimiento pueden distinguirse a su vez dos momentos que, aunque van siempre unidos en la práctica, son conceptualmente distintos:

- *La Ordenación del Gasto*, que puede definirse como el conjunto de actuaciones administrativas que permiten reconocer una obligación de pago.
- *La Ordenación del Pago*, que comprende el conjunto de operaciones que tiene por objeto satisfacer las obligaciones contraídas mediante las oportunas salidas de fondos del Tesoro Público.

Desde una perspectiva financiera, los actos del procedimiento pueden agruparse en tres categorías: de gestión, de intervención y contables.

- *Actos de gestión*: actos principales del procedimiento en cuanto son expresión de la voluntad administrativa.
- *Actos de intervención*: En el sistema español, existe un procedimiento previo de control interno a cargo de los órganos de la Intervención General de la Administración del Estado, denominado “fiscalización previa” que verifica el cumplimiento de los requisitos básicos que deben cumplir cada uno de los actos de gestión, pudiendo paralizar su realización en caso contrario. Este control, poco habitual en el resto de países, es completado por el control posterior, que en un análisis comparado es mucho más habitual.
- *Actos contables*: también son parte de la gestión financiera, constituyen actos de trámite cuyo objeto es el registro de los actos de gasto y de las alteraciones que éstos producen en la situación de los créditos.

1.2. FASES DEL PROCEDIMIENTO

Tal y como establece La Ley General presupuestaria, en adelante LGP:

“la gestión del Presupuesto de gastos del Estado y sus organismos autónomos y de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad social se realizará a través de las siguientes fases:

- a) Aprobación del gasto.
- b) Compromiso de gasto.
- c) Reconocimiento de la Obligación.

Autorización o aprobación del gasto: se entiende por aprobación de un gasto el acto por el que, de acuerdo con el procedimiento establecido, el órgano competente adopta la decisión de destinar créditos o fondos a la consecución de un fin público. Se corresponde, contablemente, con la emisión del *Documento A*.

Disposición o compromiso de gasto: es el acto administrativo en virtud del cual la autoridad competente acuerda o concierta con un tercero, según los casos, y tras el cumplimiento de los trámites que con sujeción a la normativa vigente procedan, la realización de obras, prestaciones de servicios, transferencias, subvenciones, etcétera, que previamente hubieran sido autorizados. Se corresponde, contablemente, con la emisión del *Documento D*.

Reconocimiento de la obligación: es el acto administrativo en virtud del cual la autoridad competente acepta formalmente, con cargo al Presupuesto del Estado, una deuda a favor de un tercero como consecuencia del cumplimiento por parte de éste de la prestación a que se hubiese comprometido, según el principio del «servicio hecho», o bien, en el caso de obligaciones no recíprocas, como consecuencia del nacimiento del derecho de dicho tercero en virtud de la Ley o de un acto administrativo que, según la legislación vigente, lo otorgue.

Propuesta de pago: es el acto por el que el centro gestor solicita del ordenador de pagos, que ordene el pago de la obligación a favor del interesado. Es el nexo de unión entre el procedimiento de gasto y el procedimiento de pago. *Se hace conjuntamente con el reconocimiento* y se corresponde contablemente, con la emisión del *Documento OK* de reconocimiento de la obligación y propuesta de pago en el ámbito de la Administración General del Estado, o el *Documento OP* de reconocimiento de la obligación y pago en el caso de Organismos Autónomos.

1.3. COMPETENCIA

La Ley General Presupuestaria³⁷⁷ regula la competencia en materia de gestión del gasto del siguiente modo:

1. Corresponde a los ministros y a los titulares de los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado (Congreso, Senado, Tribunal Constitucional...) aprobar y comprometer los gastos propios de los servicios a su cargo, salvo los casos reservados por la ley a la competencia del Gobierno, así como reconocer las obligaciones correspondientes, e interesar del Ordenador general de pagos del Estado la realización de los correspondientes pagos.

³⁷⁷ Art. 74 de la LGP.

2. Con la misma salvedad legal (supuestos de competencia del Gobierno), compete a los presidentes o directores de los organismos autónomos del Estado la aprobación y compromiso del gasto, así como el reconocimiento y el pago de las obligaciones.
3. Compete a los directores de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, la aprobación y el compromiso del gasto y el reconocimiento de la obligación, e interesar del Ordenador general de Pagos de la Seguridad Social la realización de los correspondientes pagos.
4. Las facultades a que se refieren los anteriores números podrán desconcentrarse mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, o ser objeto de delegación en los términos establecidos reglamentariamente.

1.4. EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE ANUALIDAD PRESUPUESTARIA

De conformidad con lo establecido en la Constitución Española y en la Ley General Presupuestaria³⁷⁸ la gestión de los créditos presupuestarios deberá realizarse dentro del ejercicio presupuestario, según el principio de anualidad:

“el ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural y a él se imputarán:

- Los derechos liquidados en el mismo, cualquiera que sea el período de que deriven.
- Las obligaciones reconocidas durante el mismo”.

EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE ANUALIDAD

A) ACUMULACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIZACIÓN, COMPROMISO DE GASTO Y RECONOCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN

Las normas reguladoras de la gestión contable han previsto tradicionalmente la posibilidad de acumulación de las distintas fases del procedimiento de gestión de los gastos, posibilidad que ha sido refrendada por la LGP³⁷⁹:

“cuando la naturaleza de la operación o gasto así lo determinen, se acumularán en un solo acto las fases de ejecución precisas”.

Según la regla 24 de la Instrucción de Operatoria Contable (IOC), la acumulación en un único acto administrativo de dos o más fases de ejecución de gastos presupuestarios produce los mismos efectos que si dichas fases se acordaran en actos administrativos separados.

La acumulación puede afectar, por tanto, a las fases de autorización y compromiso en exclusiva o extenderse también a la fase de reconocimiento de la obligación.

³⁷⁸ Art. 134.2 de la CE y art. 34 de la LGP.

³⁷⁹ Art. 73.6 de la LGP.

La separación de las fases de autorización y compromiso tiene su lógica cuando se pone en marcha un procedimiento para contraer obligaciones por vía negociada. Así, en la contratación pública, primero se decide gastar y se afecta cautelarmente el crédito preciso, realizándose todas las actuaciones que han de culminar con la resolución del órgano de contratación aprobatoria del expediente, dentro de la cual comprende la aprobación del gasto. Posteriormente se inicia el procedimiento de adjudicación. Con la adjudicación del contrato a un determinado contratista la Administración se obliga y la afectación del crédito adquiere carácter definitivo.

La posibilidad de acumular fases es de especial aplicación en los gastos derivados de obligaciones legales. Todo dependerá de la forma en que la Ley la configure. En caso de que la obligación nazca dotada de exigibilidad, por razones de economía procesal, lo procedente es la acumulación de los actos de gestión del procedimiento de gasto.

Los principales casos concretos de fases mixtas se dan en las retribuciones del personal, clases pasivas, subvenciones nominativas y cuotas sociales.

Como hemos visto anteriormente, la gestión de los créditos presupuestarios deberá realizarse dentro del ejercicio presupuestario, según el principio de anualidad recogido en la Constitución³⁸⁰, y concretado en la LGP³⁸¹.

Sin embargo, existen dos supuestos en que, por necesidades debidamente justificadas, y en los supuestos legalmente establecidos, cabe:

- El compromiso de créditos de ejercicios futuros (gastos plurianuales).
- La tramitación anticipada de expedientes de gasto.

B) GASTOS PLURIANUALES.

Este supuesto permite comprometer gastos para ejercicios posteriores, y se halla recogido en el art. 47 de la LGP:

1. “Podrán adquirirse compromisos de gastos que hayan de extenderse a ejercicios posteriores a aquel en que se autoricen, siempre que *su ejecución se inicie en el propio ejercicio* y que *no superen los límites y anualidades* fijados en el número siguiente.
2. El número de ejercicios a que pueden aplicarse los gastos *no será superior a cuatro*. El gasto que se impute a cada uno de los ejercicios posteriores no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar al crédito inicial a que corresponda la operación los siguientes porcentajes: en el ejercicio inmediato siguiente, *el 70 por ciento*, en el segundo ejercicio, *el 60 por ciento*, y en los ejercicios tercero y cuarto, *el 50 por ciento*.

En los contratos de obra de carácter plurianual, con excepción de los realizados bajo la modalidad de abono total del precio, se efectuará una retención adicio-

³⁸⁰ Art. 134.2 de la CE.

³⁸¹ Art. 34 de la LGP.

nal de crédito del 10 por ciento del importe de adjudicación, en el momento en que ésta se realice. Esta retención se aplicará al ejercicio en que finalice el plazo fijado en el contrato para la terminación de la obra o al siguiente, según el momento en que se prevea realizar el pago de la certificación final. Estas retenciones computarán dentro de los porcentajes establecidos en este artículo.

Estas limitaciones no serán de aplicación a los compromisos derivados de la carga financiera de la Deuda y de los arrendamientos de inmuebles, incluidos los contratos mixtos de arrendamiento y adquisición.

3. El *Gobierno*, en casos especialmente justificados, podrá acordar la *modificación* de los *porcentajes* anteriores, *incrementar el número de anualidades* o autorizar la adquisición de compromisos de gastos que hayan de atenderse en ejercicios posteriores en el caso de que no exista crédito inicial. A estos efectos, el Ministro de Hacienda, a iniciativa del ministerio correspondiente, elevará al Consejo de Ministros la oportuna propuesta, previo informe de la Dirección General de Presupuestos que acredite su coherencia con la programación a que se refieren los artículos 28 y 29 de esta Ley.
4. Los compromisos a que se refiere este artículo se especificarán en los escenarios presupuestarios plurianuales y deberán ser objeto de contabilización separada.
5. No podrán adquirirse compromisos de gasto con cargo a ejercicios futuros cuando se trate de la concesión de subvenciones a las que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 22.2.a) de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.”

Los gastos para ejercicios futuros son objeto de contabilización independiente. Junto al documento “A” de autorización del gasto para el ejercicio corriente, deberá emitirse otro documento “A” referido a los importes de las anualidades posteriores.

Lo mismo sucede con el documento “D”, de compromiso de gasto o, en su caso, con los documentos mixtos AD, cuando se acumulen ambas fases del procedimiento.

Al comienzo de cada ejercicio, las autorizaciones y compromisos de gastos adquiridos con cargo a ejercicios posteriores que estuviesen imputados al Presupuesto que se inicia, pasarán a contabilizarse mediante los oportunos documentos A y D de ejercicio corriente.

C) TRAMITACIÓN ANTICIPADA DE EXPEDIENTES DE GASTO

Dado que el procedimiento administrativo de gestión del gasto es prolongado, resulta necesario en determinados supuestos (piénsese por ejemplo en la contratación de un servicio o suministro imprescindible para el funcionamiento de un centro administrativo) iniciar la tramitación del expediente en un ejercicio presupuestario anterior a aquél en que el gasto se va efectuar.

Los expedientes de contratación podrán ultimarse incluso con la adjudicación y formalización del correspondiente contrato, aun cuando su ejecución, ya se realice en

una o en varias anualidades, deba iniciarse en el ejercicio siguiente. A estos efectos podrán comprometerse créditos con las limitaciones que se determinen en las normas presupuestarias³⁸². En este sentido, se deberán cumplir los límites y anualidades o importes autorizados a que se refieren los apartados 2 a 5 del artículo 47 de la Ley General Presupuestaria.

Para entender la tramitación anticipada de los expedientes contractuales es necesario realizar dos precisiones:

- Se debe iniciar en un ejercicio anterior, que no tiene que ser necesariamente el inmediato anterior, a aquel en que vaya a comenzar la ejecución del gasto.
- Respecto del “comienzo de la ejecución” debe atenderse al concepto de ejecución material de la prestación y no a su ejecución presupuestaria.

La documentación del expediente de contratación que se tramite anticipadamente incorporará las siguientes peculiaridades:

- a) En el pliego de cláusulas administrativas particulares se hará constar que la adjudicación del contrato queda sometida a la condición suspensiva de existencia de crédito adecuado y suficiente para financiar las obligaciones derivadas del contrato en el ejercicio correspondiente.
- b) Se deberá incluir certificado de cumplimiento de los límites o importe autorizados a los que se refiere el artículo 47 de la LGP.

Para ello, el Servicio Gestor competente para la tramitación del gasto expedirá y remitirá a la correspondiente oficina de contabilidad, un documento RC de tramitación anticipada, detallando el importe para cada ejercicio presupuestario.

- c) Una vez autorizado el gasto, al Servicio Gestor expedirá un documento A de “tramitación anticipada” que se remitirá a la oficina de contabilidad. Posteriormente, si se adjudica y formaliza el contrato dentro del mismo ejercicio, se expedirá un documento D “de tramitación anticipada”. En el caso de que la aprobación del gasto y la adjudicación del contrato efectúen en un mismo acto, se expedirá un documento AD “de tramitación anticipada”.

Al comienzo de cada ejercicio el sistema de información contable controlará que para los expedientes de contratación tramitados anticipadamente existen los oportunos créditos en el Presupuesto de gastos.

En relación con la tramitación de los gastos no contractuales, se deberá cumplir lo que establezca la normativa reguladora de los gastos. Si no estuvieran regulados, se podrá llegar como máximo hasta el momento inmediatamente anterior al compromiso de gasto, siguiéndose, en todo lo demás, el procedimiento anterior.

³⁸² Art. 117.2 de la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público.

La novedad más significativa que se ha incluido en este tipo de gastos es que se tiene que acomodar a los límites del artículo 47 de los gastos plurianuales.

D) IMPUTACIÓN AL PRESUPUESTO CORRIENTE DE OBLIGACIONES GENERADAS EN EJERCICIOS ANTERIORES

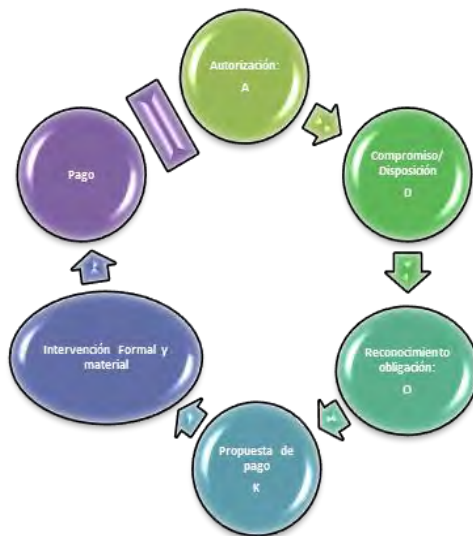
La posibilidad de imputar al presupuesto corriente obligaciones generadas en ejercicios anteriores se contempla en el artículo 34 de la LGP, el cual dispone que podrán aplicarse a créditos del ejercicio corriente obligaciones contraídas en ejercicios anteriores, de conformidad con el ordenamiento jurídico, para las que se anulara crédito en el ejercicio de procedencia.

Asimismo, podrán atenderse con cargo a créditos del presupuesto del ejercicio corriente obligaciones pendientes de ejercicios anteriores, en los casos en que figure dotado un crédito específico destinado a dar cobertura a dichas obligaciones, con independencia de la existencia de saldo de crédito anulado en el ejercicio de procedencia.

En el caso de obligaciones de ejercicios anteriores que fuera necesario imputar a presupuesto y no se hallen comprendidas en los supuestos anteriores, la imputación requerirá norma con rango de ley que la autorice.

Los créditos iniciales dotados en los Presupuestos Generales del Estado para atender obligaciones de ejercicios anteriores solo podrán modificarse mediante el procedimiento previsto en los artículos 55, 56 y 57 de la LGP, esto es, mediante créditos extraordinarios o suplementos de crédito.

2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS



Señala el artículo 73.5 de la LGP que:

“las obligaciones de la Administración General del Estado, de sus organismos autónomos y de la Seguridad Social se extinguen por el *pago*, la *compensación*, la *prescripción* o cualquier otro medio en los términos establecidos en esta ley y en las disposiciones especiales que resulten de aplicación.”

El pago implica el *procedimiento normal* de extinción de las obligaciones mediante la entrega, y consecuente salida del Tesoro Público, de las sumas dinerarias “reconocidas”.

El régimen presupuestario parte de una desconexión entre el momento del pago y del gasto o consumo del crédito presupuestario.

El pago representa el procedimiento normal de cumplimiento de la obligación que determina su extinción o la finalización de todo el proceso obligacional que se originó desde el momento deliberatorio inicial para su adopción (la aprobación), continuó con la formalización de la vinculación jurídica con el tercero (el compromiso), de forma que tras la comprobación de que este tercero ha cumplido su parte o efectivamente se encuentra en la circunstancia legal que determina su derecho al cobro (reconocimiento) sólo queda pendiente la entrega al mismo del importe monetario que se concretaba desde el comienzo de la prestación a cargo de la Hacienda Pública (pago).

En principio el pago ha de considerarse una consecuencia cuasi-automática del reconocimiento; tanto es así que, de una parte la realización efectiva del pago de obligaciones (desde luego debidamente reconocidas previamente, con aseguramiento, pues, de su cobertura presupuestaria), se desvincula del *Presupuesto*, (*queda a cargo del Tesoro* en expresión de la normativa clásica española).

Además en la normativa financiera española, en lo que es el Estado o la Administración General del Estado (Ministerios) las disponibilidades financieras líquidas que en definitiva han de utilizarse para pagar (y que proceden, en su mayor parte, de los fondos recaudados de los contribuyentes en ejecución del sistema tributario) son administradas y se encuentran bajo la dirección de un órgano específico del Ministerio de Economía, es decir y salvo las excepciones que luego veremos, no son objeto de disposición por los propios Ministerios.

Así el artículo 75.1 de la LGP señala:

“Bajo la superior autoridad del Ministro de Economía, competen al Director General del Tesoro y Política Financiera (hoy Secretaría General del Tesoro y Política Financiera) las funciones de Ordenador General de pagos del Estado”.

Como acabamos de ver la diferenciación conceptual y la segregación de funciones que implica el sistema español (entre los órganos encargados de la “ejecución del gasto” y los competentes para efectuar los pagos) en el ámbito de la Administración General del Estado (Ministerios), determina necesariamente la articulación de unos procesos (plenamente informatizados) por los que los primeros deben comunicar o transmitir al Ordenador General de Pagos, las obligaciones *reconocidas*, para su cumpli-

mentación por éste. Tal es el sentido de las *propuestas de pago* que³⁸³, los Ministerios han de remitir a la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, a la que se encomienda tal función.

En el caso de los Organismos Autónomos, la facultad de ordenación del pago no corresponde al presidente o director del mismo³⁸⁴.

Junto a la cuestión de la competencia para *pagar*, es importante también la regulación de *dónde* se sitúan los fondos para atender los pagos y a ello se refieren los artículos 108 y 109 de la LGP.

Artículo 108.1:

“Con carácter general, los ingresos y pagos del Estado y sus organismos autónomos así como los de las agencias estatales se canalizarán a través de la cuenta o cuentas que se mantengan en el Banco de España, en los términos que se convenga con éste, conforme al artículo 13 de la Ley 13/1994, de 1 de junio, de autonomía del Banco de España. No obstante, el Ministro de Economía podrá establecer supuestos excepcionales en los que la Dirección General del Tesoro y Política Financiera podrá autorizar la apertura de cuentas en otras entidades de crédito, en los términos establecidos en el artículo siguiente.”

El artículo 109 regula el procedimiento de autorización de estas cuentas en *banca privada* (veremos que para pagos por procedimientos especiales a través de Cajero o Habilitado, pero no para los supuestos, generales, de pagos *en firme*), que requiere informe favorable de la Secretaría General del Tesoro y un procedimiento público y concurrente de selección de ofertas (al menos han de recabarse tres). Este procedimiento ha de ser igualmente utilizado en el caso de los Organismos Autónomos.

En definitiva reconocidas las obligaciones, su pago corresponde al Tesoro Público³⁸⁵ en aplicación de un procedimiento propio que a su vez comporta *dos fases: la ordenación del pago y el pago material*, contempladas en el artículo 73 de la LGP como fases de la gestión del presupuesto.

La fase de *ordenación del pago*, intermedia con el pago material y posterior al proceso de gasto presupuestario, tradicional en el sistema español, pretende responder a dos ideas: de una parte centralizar la administración de los recursos líquidos del sistema y de otra ordenar o racionalizar las salidas de fondos que implican los pagos.

En lo que se refiere al *pago material*, el artículo 110 LGP atribuye al Ministro de Hacienda, fijar las condiciones para efectuar los ingresos y los pagos de la Administración General del Estado y sus organismos autónomos, señalando que podrán realizarse mediante transferencia bancaria, cheque, efectivo o cualesquiera otros medios de pago, sean o no bancarios.

³⁸³ Art. 75.2 de la LGP.

³⁸⁴ Art. 112.1 de la LGP.

³⁸⁵ Art. 90 y 91 a) de la LGP.

El artículo 48.1. LGP establece lo siguiente:

“Podrá ser diferido el vencimiento de la obligación de pago del precio de compra de bienes inmuebles adquiridos directamente cuyo importe exceda de seis millones de euros, sin que, en ningún caso, el desembolso inicial a la firma de la escritura pueda ser inferior al 25 por ciento del precio, pudiendo distribuirse el resto en los cuatro ejercicios siguientes dentro de las limitaciones porcentuales contenidas en el artículo 47 de esta ley” (compromisos plurianuales).

El apartado 2 del art. 75 LGP indica que:

“Las órdenes de pago se expedirán a favor del acreedor que figura en la correspondiente propuesta de pago si bien, por Orden del Ministro de Economía, se podrán regular los supuestos en que puedan expedirse a favor de Habilitaciones, Cajas pagadoras o Depositarias de fondos, así como entidades colaboradoras de conformidad con la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y otros agentes mediadores en el pago, que actuarán como intermediarias para su posterior entrega a los acreedores.”

En este punto el apartado 7º.1 de la Orden 1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado, comienza señalando que: todas las propuestas de pago que se emitan se expedirán a los acreedores directos, salvo los supuestos en los que la misma Orden (apartado 7º.2) permite su formulación a “agentes mediadores en el pago”.

El supuesto más general es pues la expedición a los acreedores directos, conceptuándose como tales, nos dice la Orden,

“las personas físicas o jurídicas o las entidades sin personalidad jurídica, públicas o privadas, que hubiesen ejecutado las prestaciones derivadas de los contratos celebrados, fuesen beneficiarios de las subvenciones o ayudas públicas, o en general, a favor de quienes fuesen contraídas obligaciones de carácter presupuestario o no presupuestario.”

Como señalamos, la Orden Ministerial admite, con carácter excepcional, emisión de propuestas de pago

“a favor de las Cajas pagadoras, Habilitaciones, Pagadurías y otros agentes mediadores en el pago, en los supuestos que a continuación se indican:

- a) En el procedimiento para el pago de las retribuciones de personal al servicio de la Administración General del Estado.
- b) En el procedimiento para el pago de las prestaciones de clases pasivas del Estado.
- c) En el procedimiento de pago a través del sistema de anticipos de caja fija.
- d) En el procedimiento de pagos a justificar.
- e) En aquellos otros supuestos que se autoricen expresamente por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera”.

3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

3.1. CONCEPTO

Se engloban bajo esta rúbrica determinados procedimientos de gestión que la normativa legal regula y admite y que presentan alguna diferencia o modificación respecto a la ordenación propia del proceso normal que hemos analizado.

Debe señalarse que se trata en su totalidad de procedimientos especiales respecto al general de ejecución del gasto, o, en otras palabras, del presupuestario, no así del procedimiento propio de desarrollo de las obligaciones de la Hacienda Pública que, en principio no se ve alterado.

Los supuestos considerados son los siguientes:

1. Anticipo de caja fija.
2. Pagos a justificar.
3. Gestión de gastos y pagos en el exterior.

De alguna u otra manera en todos los casos, la especialidad se concreta, en términos generales, en la circunstancia de desconectar el gasto presupuestario del cumplimiento de obligaciones: un “reconocimiento de obligación” puramente formal (o consumo del crédito presupuestario), se efectúa con la finalidad de proveer de fondos públicos a unidades pagadoras “desconcentradas” y facilitar desde ellas la atención de determinadas obligaciones.

En los procedimientos generales de ejecución del gasto público el reconocimiento de la obligación implica el estricto cumplimiento de la regla del servicio hecho, es decir, se debe acreditar que el acreedor ha cumplido la prestación que constituye el objeto de su relación obligacional con la Administración, tal y como dispone el artículo 73.4 de la LGP. Una vez recibido el servicio o reconocido el derecho del acreedor, se genera la obligación de pago.

Sólo en casos excepcionales, cuando existen dificultades en la aportación de los correspondientes justificantes que posibiliten el reconocimiento presupuestario de las obligaciones se recurre al procedimiento especial de “pagos a justificar”.

Existen también gastos que suelen tener carácter periódico y repetitivo, normalmente de cuantía pequeña y relacionados con el funcionamiento ordinario de los servicios, que también quedan eximidos de dicho requisito. Este tipo de gastos se suele atender mediante el “sistema de anticipos de caja fija”, conocido en Latinoamérica como “caja menor” o “caja chica”.

En ambos procedimientos el pago al acreedor directo se realiza por la caja del órgano gestor, previa recepción de los fondos por la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera. Sin embargo, la diferencia fundamental entre ellos radica en la

aplicación de los gastos al presupuesto: en el pago a justificar la aplicación presupuestaria es previa al pago; en el anticipo de caja fija la aplicación al presupuesto es posterior a la realización del pago por la caja.

3.2. ANTICIPOS DE CAJA FIJA

Son provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente a favor de pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año que se realicen.

Su objeto es la agilización de la gestión de los gastos de carácter periódico o repetitivo. Este tipo de gastos son los referentes a dietas, gastos de locomoción, material no inventariable, conservación, tracto sucesivo y otros de similares características.

El carácter permanente del anticipo implica que éste no se cancele al cierre del ejercicio, permaneciendo vigente hasta que expresamente se acuerde o se suprima la caja. La regulación de este procedimiento se encuentra en el artículo 78 de la LGP, en el Real Decreto 725/1989, de 16 de junio y en la Orden Ministerial de 26 de julio de 1989, de desarrollo del citado Real Decreto, como normas básicas.

Límites del sistema de anticipos de caja fija

La cuantía global de los anticipos de Caja Fija (ACF) concedidos no podrá exceder del siete por cien del total de los créditos del capítulo II destinado a gastos corrientes y servicios de los presupuestos de gastos vigentes en cada momento en el respectivo Ministerio u Organismo Autónomo³⁸⁶.

Por otra parte, cuando el sistema de anticipos de caja fija se haya establecido, no podrán tramitarse libramientos aplicados al presupuesto a favor de preceptores directos, excepto los destinados a la reposición del anticipo, por importe inferior a 600 euros con imputación a los conceptos a los que se puede aplicar el anticipo.

Asimismo, no podrán realizarse pagos individuales con cargo a anticipos de caja fija superiores a 5.000 euros, con excepción de los destinados a gastos de teléfono, energía eléctrica, combustible o indemnizaciones por razón de servicio.

El sistema de anticipo de caja fija puede ser establecido en cada Departamento Ministerial u Organismo Autónomo por acuerdo de su titular.

Los acuerdos iniciales de establecimiento del sistema de ACF y los acuerdos posteriores que afecten al mismo habrán de ser informados favorablemente por el Inter-ventor Delegado respectivo, cuyo informe se circunscribe a que se respete el límite del 7%.

³⁸⁶ Art. 2 del RD 725/1989.

Los Departamentos Ministeriales interesarán del Secretario General del Tesoro la ordenación y realización de los pagos extrapresupuestarios por el concepto de anticipo de caja fija a favor de los habilitados, cajeros y pagadores centrales, y de los Delegados de Hacienda de las provincias respectivas en el caso de Cajas periféricas. En los Organismos Autónomos, los Presidentes o Directores ordenarán los pagos extrapresupuestarios.

La fiscalización previa de las órdenes de pago para la constitución o modificación de los anticipos de caja fija se verificará mediante la comprobación de los siguientes extremos³⁸⁷:

La existencia de acuerdo del Ministro o Presidente o Director del Organismo autónomo sobre distribución por Cajas Pagadoras del gasto máximo asignado.

Que la propuesta de pago se basa en resolución de la autoridad competente.

El importe de las órdenes de pago, tanto de constitución como de reposición de fondos, se abonará por transferencia a las cuentas corrientes que las Cajas Pagadoras tengan abiertas en el Banco de España.

Con las facturas y demás documentos originales que justifiquen la aplicación definitiva de los fondos clasificados por aplicaciones presupuestarias, los cajeros pagadores formarán las cuentas justificativas, que se someten para su aprobación a los jefes de las unidades administrativas a las que las cajas estén adscritas.

No existe plazo de justificación de las cuentas, pudiendo hacerse a medida que las necesidades de tesorería aconsejen la reposición de los fondos utilizados y necesariamente, en el mes de diciembre de cada año.

Las reposiciones de fondos se realizarán mediante documentos contables a los que se acompañarán las cuentas justificativas, aplicadas a los conceptos presupuestarios correspondientes de acuerdo con la naturaleza del gasto realizado.

Por el importe de las cantidades justificadas, las oficinas gestoras expedirán los documentos contables de ejecución del presupuesto de gastos que procedan y formularán la propuesta de pago a favor del cajero pagador.

Una vez fiscalizada la reposición de fondos, se procederá a la aplicación al presupuesto de los gastos realizados con cargo al anticipo, y la propuesta de reposición de fondos al cajero pagador se contabilizará mediante el documento ADOK que se acompaña a la cuenta justificativa y se expedirá con cargo a las mismas aplicaciones y por los importes consignados en la cuenta.

Asimismo, existe también un control de las mencionadas cuentas, mediante el examen de las cuentas y documentos que las justifican que se realizarán aplicando las normas sobre intervención de las cuentas justificativas de los pagos a justificar con determinadas peculiaridades.

³⁸⁷ Art. 23 del RD 2188/1995.

3.3. PAGOS A JUSTIFICAR

Tienen el carácter de pagos a justificar las cantidades que excepcionalmente se libren para atender gastos sin la previa aportación ante el órgano que haya de reconocer la obligación de la documentación justificativa de la realización de la prestación o el derecho del acreedor.

Constituye el pago a justificar un procedimiento excepcional de gasto y de pago que tradicionalmente se ha utilizado con fines de agilidad o para soslayar el rigor de la regla del servicio hecho en supuestos de imposible o difícil aplicación.

La regulación de este procedimiento se encuentra en el artículo 79 de la LGP, en el Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo y en la Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1987, de desarrollo del citado Real Decreto, como normas básicas.

Supuestos en los que se pueden realizar pagos a justificar

- Cuando sea imposible aportar la documentación justificativa antes de expedir la propuesta de pago.
- Cuando los servicios y prestaciones a que se refieran hayan tenido lugar en territorio extranjero.
- Cuando se trate de propuestas de pago efectuadas para satisfacer gastos a realizar en localidad donde no exista dependencia del ministerio, organismo, entidad gestora o servicio común de que se trate o en los casos de servicios no transferidos a las Comunidades Autónomas en los que por carecer la Administración Central de la estructura necesaria para su prestación se encomienda ésta a las Comunidades Autónomas.
- En los casos de expropiación forzosa.
- En los casos de contratación de emergencia³⁸⁸.

Los Ministros Jefes de los Departamentos ministeriales y los Presidentes o Directores de los Organismos Autónomos del Estado establecerán, previo informe del Interventor Delegado, las normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar con cargo a sus respectivos presupuestos de gastos, determinando los criterios generales, los límites cuantitativos y los conceptos presupuestarios a los que sean aplicables.

Por otra parte, la Intervención Delegada deberá emitir un informe sobre las normas reguladoras, informe cuyo objeto consiste en poner de manifiesto si las normas reguladoras se adecuan a la legalidad vigente y a los principios de la buena gestión financiera. Es un informe preceptivo de carácter no vinculante y forma parte de la función asesora de la Intervención Delegada.

³⁸⁸ Art. 120 Ley 9/2017 de Contratos del sector Público.

La disposición de los fondos a justificar en las Cajas pagadoras comienza con una orden o resolución de la autoridad con competencia para autorizar los gastos. El expediente para el libramiento de fondos comprenderá como mínimo las siguientes actuaciones: a) propuesta de gasto, b) fiscalización previa por la Intervención, y c) registro contable de las operaciones de ejecución presupuestaria.

Las órdenes de pago se expiden a favor de las cajas pagadoras de los Ministerios y Organismos Autónomos y su importe se abona por transferencia a las cuentas corrientes que éstas tienen abiertas en el Banco de España.

La orden de pago a justificar deberá ser fiscalizada por la Intervención Delegada correspondiente.

Una vez que los fondos están a disposición de la Caja pagadora, los gastos concretos que se vayan a realizar y los pagos correspondientes a que puedan dar lugar serán acordados por los gestores competentes en cada caso.

Con las facturas y demás documentos originales que justifiquen la aplicación definitiva de los fondos, los cajeros pagadores formarán la cuenta justificativa, que será intervenida como se ha comentado en el apartado anterior.

Los cajeros pagadores quedarán obligados a justificar la aplicación de las cantidades recibidas dentro del mes siguiente a la inversión de las mismas y, en todo caso, en el plazo de tres meses desde la percepción de los correspondientes fondos. En el caso de fondos librados al extranjero, o para el pago de expropiaciones, el plazo es de seis meses. El Ministro, o en quien éste delegue, y, en su caso, los presidentes o directores de los organismos autónomos del Estado y de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social podrán, excepcionalmente, ampliar estos plazos a seis y doce meses respectivamente, a propuesta del órgano gestor del crédito y con informe de sus respectivas Intervenciones.

En su aspecto formal la cuenta justificativa se compone de un debe en el que deberá figurar el importe recibido, y un haber que comprenderá las obligaciones satisfechas con cargo al libramiento y, en su caso, la cantidad no invertida, que será justificada con la carta de pago demostrativa de su reintegro. Las cuentas se formarán por los Cajeros pagadores, se conformarán por los Jefes de las Unidades Administrativas, y se rendirán a la Unidad Central.

3.4. GESTIÓN DE GASTOS Y PAGOS EN EL EXTERIOR

Los servicios del exterior, con el fin de limitar al mínimo indispensable el movimiento de divisas y los pagos transnacionales, deberán destinar los fondos de que dispongan al pago de obligaciones que, dentro de las consignaciones presupuestarias que se les asignen, deban satisfacer.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se efectuará respetando el principio de presupuesto bruto³⁸⁹, a cuyo efecto, los indicados servicios deberán rendir periódicamente cuentas de su gestión, que incluirán expresión de los fondos recibidos de los Presupuestos Generales del Estado, de los ingresos obtenidos, gastos realizados con cargo a ambos y del saldo que, en su caso, resulte.

En base a las citadas cuentas las oficinas de contabilidad correspondientes realizarán las aplicaciones presupuestarias que en cada caso procedan.

Para el correcto funcionamiento de las representaciones acreditadas ante terceros países y organismos internacionales, de los Consulados, oficinas españolas de comercio en el exterior y de los demás servicios en el extranjero, así como de los organismos autónomos que dispongan de unidades en el exterior, al objeto de que puedan afrontar obligaciones de pago en los primeros meses de cada año, se podrán conceder anticipos de fondos a cuenta de los Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio siguiente con la obligación de quedar cancelados en dicho presupuesto.

Para las adquisiciones de material militar y servicios complementarios del Ministerio de Defensa en el exterior, se concede un anticipo de caja fija, cuya cuantía global no podrá exceder del 2,5 por ciento del total de los créditos de inversiones reales del Presupuesto de Gastos de dicho ministerio.

A propuesta conjunta de los Ministerios de Hacienda y de Defensa, se dictarán las normas reglamentarias por las que se regulará la utilización y justificación de los fondos distribuidos mediante el sistema que se establece.

4. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

La gestión del Presupuesto de ingresos se realizará en las siguientes fases sucesivas o simultáneas³⁹⁰:

- a) Reconocimiento del derecho.
- b) Extinción del derecho.

El *reconocimiento del derecho* es el acto que, conforme a la normativa aplicable a cada recurso específico, declara y liquida un crédito a favor de la Administración General del Estado, de sus organismos autónomos o de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.

*La extinción del derecho*³⁹¹, podrá producirse por su cobro en metálico, así como en especie, o por compensación, en los casos previstos en las disposiciones especiales que sean de aplicación.

³⁸⁹ Art. 14 de la LGP.

³⁹⁰ Art. 80 de la LGP.

Las extinciones de derechos por otras causas serán objeto de contabilización diferenciada, distinguiendo entre las producidas por anulación de la liquidación y las producidas en el proceso de recaudación por prescripción, condonación o insolvencia.

Por otro lado, establece el artículo 81 que, en la gestión de devoluciones de ingresos se distinguirá el reconocimiento del derecho a la devolución, cuyo origen será la realización de un ingreso indebido u otra causa legalmente establecida, y el pago de la devolución.

Sin perjuicio de las especialidades en materia tributaria, en las devoluciones de ingresos indebidos derivadas de la revisión administrativa o judicial del acto del que dimana la obligación de ingreso, el derecho a la devolución integrará, además del importe ingresado, el resultante de aplicar sobre éste el interés legal del dinero fijado en la Ley de Presupuestos vigente en cada período desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido en el Tesoro Público hasta la fecha en que se proponga el pago de la devolución.

5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

Tal y como hemos señalado con anterioridad, reconocidas las obligaciones, su pago corresponde al Tesoro Público en aplicación de un procedimiento propio que a su vez comporta *dos fases: la ordenación del pago y el pago material*.

La fase de *ordenación del pago*, intermedia con el pago material y posterior al proceso de gasto presupuestario, tradicional en el sistema español, pretende responder a dos ideas: de una parte centralizar la administración de los recursos líquidos del sistema y de otra ordenar o racionalizar las salidas de fondos que implican los pagos.

Por lo que se refiere a esta primera fase, de *ordenación de pagos*, la LGP³⁹² indica dos reglas básicas de actuación:

1. Ajuste con carácter general de la cuantía de los pagos ordenados al denominado *Presupuesto monetario*³⁹³.

Dice el art. 106.1:

“El Ministro de Economía, al objeto de conseguir una adecuada distribución temporal de los pagos y una correcta estimación de la necesidad de endeudamiento del Estado, aprobará anualmente, a propuesta de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, un Presupuesto monetario al que habrá de acomodarse la expedición de los órdenes de pago. También contendrá dicho presupuesto una previsión sobre los ingresos del Estado.

³⁹¹ Art. 11.2 de la LGP.

³⁹² Art. 107 de la LGP.

³⁹³ Art. 106 de la LGP.

Para la elaboración del mismo, la Dirección General del Tesoro y Política Financiera podrá recabar del sector público estatal, definido en el artículo 2.1 de esta ley, cuantos datos, previsiones y documentación estime oportuna sobre los pagos e ingresos que puedan tener incidencia en el presupuesto mencionado.

El Presupuesto monetario podrá ser modificado a lo largo de un ejercicio en función de los datos sobre su ejecución o cambios en las previsiones de ingresos o de pagos.”

2. Aplicación de *criterios objetivos*, en la expedición de las órdenes de pago, “tales como la fecha de recepción, el importe de la operación, aplicación presupuestaria y forma de pago, entre otras”.

En lo que se refiere al *pago material*, corresponde al Ministro de Hacienda³⁹⁴, fijar las condiciones para efectuar los ingresos y los pagos de la Administración General del Estado y sus organismos autónomos, señalando que podrán realizarse mediante transferencia bancaria, cheque, efectivo o cualesquiera otros medios de pago, sean o no bancarios.

6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA

6.1. PRINCIPIOS GENERALES

La contabilidad del sector público estatal se configura como un sistema de información económico-financiera y presupuestaria que tiene por objeto mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo.

Las entidades integrantes del sector público estatal deberán aplicar los principios contables que correspondan, tanto para reflejar toda clase de operaciones, costes y resultados de su actividad, como para facilitar datos e información con trascendencia económica, estando sometidas a la obligación de rendir cuentas de sus operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado.

Las cuentas anuales de las entidades que deben aplicar los principios contables públicos comprenderán: el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos documentos forman una unidad.

³⁹⁴ Art. 110 de la LGP.

Fines de la contabilidad del sector público estatal.

La contabilidad del sector público estatal debe permitir el cumplimiento de los siguientes fines de gestión, de control y de análisis e información:

1. Mostrar la ejecución de los presupuestos, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios, y proporcionar información para el seguimiento de los objetivos previstos en los Presupuestos Generales del Estado.
2. Poner de manifiesto la composición y situación del patrimonio así como sus variaciones, y determinar los resultados desde el punto de vista económico patrimonial.
3. Suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos.
4. Proporcionar información para la elaboración de todo tipo de cuentas, estados y documentos que hayan de rendirse o remitirse al Tribunal de Cuentas y demás órganos de control.
5. Suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas de las Administraciones públicas, sociedades no financieras públicas e instituciones financieras públicas, de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.
6. Proporcionar información para el ejercicio de los controles de legalidad, financiero, de economía, eficiencia y eficacia.
7. Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos y financieros de la actividad de los entes públicos.
8. Suministrar información económica y financiera útil para la toma de decisiones.
9. Suministrar información útil para otros destinatarios.

6.2. COMPETENCIAS EN MATERIA CONTABLE PÚBLICA

Corresponde al Ministro de Hacienda, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado:

- a) Aprobar el Plan General de Contabilidad Pública y las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público en los que se recogerán y desarrollarán los principios contables públicos.
- b) Determinar los criterios generales de registro de datos, presentación de la información contable, contenido de las cuentas anuales que deben rendirse al Tribunal de Cuentas y los procedimientos de remisión de las mismas

- regulando, a tales efectos, la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos.
- c) Determinar el contenido, la estructura, las normas de elaboración y los criterios de consolidación de la Cuenta General del Estado.
 - d) Establecer la rendición de cuentas anuales consolidadas, respecto de las entidades del sector público estatal.
 - e) Determinar el contenido del informe previsto en el apartado 3 del art. 129 de la LGP

La Intervención General de la Administración del Estado es el centro directivo de la contabilidad pública, desarrollando sus funciones a través de la Oficina nacional de Contabilidad correspondiendo al Director de la misma la coordinación general de los trabajos dirigidos por cada uno de los tres Expertos Nacionales de Contabilidad asumiendo directamente las funciones relativas a la clasificación de las unidades públicas de acuerdo con la normativa reguladora de la contabilidad nacional, así como la elaboración de análisis e informes sobre la actuación económico-financiera realizada por las Administraciones públicas y de cada uno de sus subsectores y sobre el tratamiento en contabilidad nacional de las operaciones realizadas por el sector público, así como sobre los proyectos de inversión que le sean consultados por cualquier Administración a efectos de valorar su sostenibilidad y eficiencia.

La Oficina Nacional de Contabilidad está integrada por las tres Divisiones siguientes:

- División I: Planificación y Dirección de la Contabilidad Pública.
- División II: Gestión de la Contabilidad.
- División III: Análisis y Elaboración de las Cuentas Nacionales.

6.3. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD: LA ARMONIZACIÓN ESPAÑOLA CON LAS NIC/NIIF

A partir de 1995, la Unión Europea adoptó una nueva estrategia sobre información contable-financiera basada en las NIC/NIIF. En 2000 quedó ratificada dicha estrategia, dejando abierta la puerta para la promulgación de una nueva regulación contable dirigida hacia las sociedades cotizadas en Bolsas de valores, basada en las antedichas normas contables internacionales.

Dicha regulación se produjo en 2002, mediante el Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo mediante el que se adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera, para la preparación de las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades cotizados en Bolsas de la Unión Europea, a partir del año 2005. Posteriormente mediante nuevos reglamentos de la Comisión se han ido promulgando las distintas NIC/NIIF.

El reglamento europeo de 2002, al propio tiempo que establecía la obligación a que acabamos de hacer referencia, permitía a los Estados Miembros hacer uso de las NIC/NIIF dentro de sus respectivas jurisdicciones para su aplicación a las cuentas anuales de todo género de sociedades, así como a las cuentas consolidadas de las sociedades no cotizadas.

España siguiendo las recomendaciones del grupo de expertos creado al efecto (Libro Blanco), acometió la reforma de su ordenamiento mercantil y contable, de forma tal, que la regulación contable interna se aproximara a la establecida en las normas internacionales de contabilidad y, en el caso en que dichas normas permitieran aplicar más de un criterio, optar por aquel más en consonancia con la tradición contable española.

Los cambios recomendados por la Comisión de Expertos se materializaron en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que introdujo en el Código de Comercio, y en la Ley de Sociedades Anónimas las modificaciones imprescindibles para avanzar en este proceso de convergencia internacional.

Bibliografía

PASCUAL GARCÍA José (2018): *Régimen Jurídico del Gasto Público: Presupuestación, Ejecución Control* (6ª Ed.)

Tema 3

CONTROL DEL GASTO E INGRESOS

SUMARIO

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL. 1.1. Concepto de control. 1.2. Tipos de control. 2. EL CONTROL PARLAMENTARIO. 3. EL CONTROL EXTERNO. 4. EL CONTROL INTERNO. 4.1. Instituciones, objetivos y modalidades. 4.2. La función interventora. 4.3. El control financiero permanente. 4.4. La auditoría pública. 4.5. Otras instituciones de control interno. 5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS. 6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS.

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL

1.1. CONCEPTO DE CONTROL

En este capítulo nos centraremos en el control que se realiza en España sobre la actividad financiera pública, con especial énfasis en el subsector Estado. Además, describiremos brevemente la actividad de control desarrollada en las Administraciones Territoriales, ya sean Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, teniendo en cuenta la configuración del Estado español.

A la hora de definir el control sobre la actividad financiera de un país, se pueden utilizar un sinnúmero de definiciones. Entre todas ellas, he elegido las siguientes:

- Actividad que tiene por objeto verificar que la actuación de la Administración Financiera se acomoda a los principios de buena gestión financiera (legalidad, eficacia, eficiencia y economía) (S. FUENTES VEGA).
- Acción de un órgano sobre lo operado por otros para calificar la conformidad de ello con normas preestablecidas o también la correspondencia y la congruencia con el fin a alcanzar (G. GARCÍA DE LA MORA).
- En el diccionario de la Real Academia Española se identifica control con las siguientes actuaciones: “comprobación, inspección, fiscalización, intervención”.

En las definiciones anteriores subyace la idea de la existencia de un órgano que comprueba lo realizado por otro, de acuerdo con unos parámetros, y teniendo en cuenta que la actividad del órgano controlado se financia con recursos públicos que, además, son escasos. El control de la actividad financiera debe conseguir que los ciudadanos tengan la tranquilidad y la certeza de que los impuestos que han satisfecho se aplican correctamente a las necesidades públicas que deciden sus representantes y que la sociedad demanda.

1.2. TIPOS DE CONTROL

Siguiendo a PASCUAL GARCÍA³⁹⁵, presentamos las siguientes clasificaciones, teniendo en cuenta la actividad de control que se realiza en España:

- Por su objeto; control sobre los gastos públicos y control sobre los ingresos públicos. Si bien el control realizado sobre los primeros se ha estudiado con mayor profundidad, también el control de los ingresos públicos tiene una gran importancia.
- Por el órgano controlador; distinguiremos el control parlamentario que realizan las Cortes Generales, el control externo que realiza un órgano ajeno a la estructura del ente controlado, en nuestro caso es el realizado por el Tribunal de Cuentas y por las Cámaras de Cuentas existentes en muchas de nuestras Comunidades Autónomas, y por último, el control interno realizado por un ente encuadrado en la organización administrativa sometida a control, este control lo ejerce a nivel del Estado español la Intervención General de la Administración del Estado y a nivel territorial las Intervenciones Generales en las Comunidades Autónomas, y los órganos interventores de las Entidades Locales.
- Por el momento en que el control se realiza; distinguiremos el control previo que se realiza antes de que se realice el acto sometido a control, el control concomitante que tiene lugar al mismo tiempo que se realiza la actividad controlada y el control posterior que se lleva a cabo sobre la actividad financiera una vez realizada.
- Por los criterios que se tienen en cuenta para evaluar la actividad del ente controlado; existe un control de legalidad que pretende asegurar que la gestión financiera pública se acomoda a las normas vigentes, un control de eficacia que evalúa el grado de cumplimiento de los objetivos de la actividad controlada, un control de eficiencia que relaciona los objetivos o metas alcanzados con los medios empleados y un control de economía que relaciona los objetivos alcanzados al coste más bajo posible.

³⁹⁵ PASCUAL GARCÍA, José: *Régimen Jurídico del Gasto Público*. 6ª Edición.

2. EL CONTROL PARLAMENTARIO

La función básica del poder legislativo es la de controlar al poder ejecutivo en su acción de Gobierno. Desde el punto de vista de la actividad financiera del Gobierno, las Cortes Generales en España realizan las siguientes actuaciones, siguiendo la Constitución Española de 1978 (en adelante CE):

- Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución³⁹⁶.
- El Congreso y el Senado y, en su caso, ambas Cámaras conjuntamente, podrán nombrar Comisiones de investigación sobre cualquier asunto de interés público. Sus conclusiones no serán vinculantes para los Tribunales, ni afectarán a las resoluciones judiciales, sin perjuicio de que el resultado de la investigación sea comunicado al Ministerio Fiscal para el ejercicio, cuando proceda, de las acciones oportunas³⁹⁷.
- El Gobierno y cada uno de sus miembros están sometidos a las interpelaciones y preguntas que se formulen en las Cámaras. Toda interpelación podrá dar lugar a una moción en la que la Cámara manifieste su posición³⁹⁸.
- Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación. El Gobierno deberá presentar ante el Congreso de los Diputados los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior³⁹⁹.
- El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido⁴⁰⁰.

Por otra parte, la Ley General Presupuestaria (en adelante LGP) incluye los siguientes artículos que configuran el control parlamentario:

- El proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado será remitido a las Cortes Generales, para su aprobación, antes del día 1 de octubre del año anterior al que se refiera⁴⁰¹.

³⁹⁶ Artículo 66.2 de la Constitución Española.

³⁹⁷ Artículo 76.1 de la Constitución Española.

³⁹⁸ Artículo 111 de la Constitución Española.

³⁹⁹ Artículo 134 de la Constitución Española.

⁴⁰⁰ Artículo 136 de la Constitución Española.

⁴⁰¹ Artículo 37 de la Ley General Presupuestaria.

- El Ministro de Hacienda propondrá al Consejo de Ministros la remisión de un proyecto de ley a las Cortes Generales, previo informe de la Dirección General de Presupuestos y dictamen del Consejo de Estado, en ciertos supuestos de modificaciones presupuestarias⁴⁰².
- El Gobierno comunicará trimestralmente a las Cortes Generales el saldo detallado de las operaciones financieras concertadas, y una Memoria anual en la que se expondrá la política de endeudamiento del Tesoro Público en el año precedente⁴⁰³.
- El Tribunal de Cuentas, por delegación de las Cortes Generales, procederá al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado dentro del plazo de seis meses a partir de la fecha en que las haya recibido. El Pleno, oído el Fiscal, dictará la declaración definitiva que le merezca para elevarla a las Cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno⁴⁰⁴.

Teniendo en cuenta los preceptos anteriores, observamos que la participación de las Cortes Generales en el ámbito financiero público es en toda la extensión del ciclo presupuestario. En este sentido, participan en el proceso de aprobación del Presupuesto, posteriormente también juegan un papel destacado en el seguimiento de la ejecución del Presupuesto y en la aprobación de las más importantes modificaciones presupuestarias que se puedan producir en el ejercicio. Por último, participan en la revisión de la Cuenta General del Estado que se formará mediante la consolidación de las cuentas anuales de las entidades que integran el sector público estatal.

En el ámbito autonómico los Parlamentos de cada Comunidad Autónoma tienen funciones muy similares a las Cortes Españolas, en cuanto a la participación en la aprobación de los Presupuestos de cada Comunidad Autónoma, en el seguimiento de su ejecución y en la autorización de ciertas modificaciones presupuestarias, y la revisión posterior de la Cuenta General.

A nivel local, el Pleno, formado por el Alcalde y los Concejales, es el órgano de máxima representación política de los ciudadanos en el gobierno municipal. El citado órgano tiene funciones de control y fiscalización de los órganos de gobierno, aprueba los presupuestos y la cuenta general del ejercicio correspondiente⁴⁰⁵.

⁴⁰² Artículos 55, 56 y 57 de la Ley General Presupuestaria.

⁴⁰³ Artículo 93, de la Ley General Presupuestaria.

⁴⁰⁴ Artículo 132, de la Ley General Presupuestaria.

⁴⁰⁵ Artículo 123, de la Ley 7/1985, reguladora de las Bases de Régimen Local.

3. EL CONTROL EXTERNO

El control externo en España está asignado, a nivel constitucional, al Tribunal de Cuentas que se configura como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

El Tribunal de Cuentas depende directamente de las Cortes Generales y ejerce sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los jueces.

La Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas, establece los principales elementos que configuran a esta Institución. En este sentido, fija como funciones propias del citado Tribunal⁴⁰⁶:

- a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público, verificando que se cumplen los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género. En particular, fiscalizará los contratos celebrados por el sector público, la situación y las variaciones del patrimonio del Estado y demás Entidades del sector público, y las modificaciones presupuestarias.
- b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. La jurisdicción conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia grave, originen menoscabo en dichos caudales o efectos como consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.

El Tribunal de Cuentas revisa la actividad financiera del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Seguridad Social, Sociedades estatales y demás Empresas públicas, Partidos Políticos y fundaciones y demás entidades dependientes de ellos. Además, fiscaliza las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas⁴⁰⁷.

El Tribunal de Cuentas propondrá las medidas a adoptar para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público. Cuando las medidas afecten

⁴⁰⁶ Artículo 2, de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

⁴⁰⁷ Artículo 4, de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

a las Comunidades Autónomas o Entidades del sector público de ellas dependientes, la Asamblea Legislativa correspondiente dictará las disposiciones necesarias para su aplicación.

Por otra parte, el ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se llevará a cabo mediante las siguientes actuaciones, en aplicación de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas⁴⁰⁸:

- a) El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.
- b) El examen y comprobación de las Cuentas Generales y particulares de todas las entidades y organismos integrantes del sector público y de las que deban rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas del mismo sector-
- c) El examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y las demás entidades del sector público.
- d) El examen de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público.
- e) El examen de los expedientes sobre créditos extraordinarios y suplementarios, así como sobre las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.
- f) Y cualesquiera otras que resultaren adecuadas al cumplimiento de su función.

En relación a la jurisdicción contable se ejercerá por los Consejeros de Cuentas o por las Salas del Tribunal de Cuentas. Además, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo conocerá de los recursos de casación y revisión que se interpongan contra las sentencias pronunciadas por las Salas del Tribunal de Cuentas.

Los órganos del Tribunal de Cuentas son los siguientes⁴⁰⁹:

- a) El Presidente.
- b) El Pleno.
- c) La Comisión de Gobierno.
- d) La Sección de Fiscalización.
- e) La Sección de Enjuiciamiento.
- f) Los Consejeros de Cuentas.
- g) La Fiscalía.
- h) La Secretaría General.

⁴⁰⁸ Artículo 31, de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

⁴⁰⁹ Artículo 19, de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

A continuación pasamos a hacer una descripción de las competencias y peculiaridades de cada uno de estos órganos del Tribunal de Cuentas.

Corresponde al Presidente⁴¹⁰ la representación del Tribunal, convocar y presidir el Pleno y la Comisión de Gobierno, la jefatura superior del personal, disponer los gastos propios del Tribunal y la contratación de obras, bienes, servicios, suministros y demás prestaciones necesarias para el funcionamiento de la Institución. Será nombrado de entre sus miembros por el Rey, a propuesta del mismo Tribunal en Pleno y por un período de tres años. Sólo podrá ser removido de su cargo por agotamiento de su mandato, renuncia aceptada por las Cortes Generales, incapacidad, incompatibilidad o incumplimiento grave de los deberes de su cargo.

El Tribunal en Pleno estará integrado por doce Consejeros de Cuentas, uno de los cuáles será el Presidente, y el Fiscal.

El Pleno⁴¹¹ ejerce la función fiscalizadora, aprueba y modifica los Reglamentos del Tribunal de Cuentas, conoce de los recursos de alzada contra las resoluciones administrativas dictadas por órganos del Tribunal y plantea los conflictos que afecten a las competencias o atribuciones del Tribunal.

La Comisión de Gobierno constituida por el Presidente y los Consejeros de Cuentas Presidentes de Sección, se encarga de establecer el régimen de trabajo del personal, distribuir los asuntos entre las Secciones, nombrar los Delegados instructores y ejercer la potestad disciplinaria en los casos de faltas muy graves del personal al servicio del Tribunal.

La Sección de Fiscalización⁴¹² se encarga de verificar la contabilidad de las Entidades del sector público y el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización del Tribunal. Su presidente será designado por el Tribunal entre los Consejeros de Cuentas, a propuesta del Pleno.

La Sección de Enjuiciamiento⁴¹³ se organizará en Salas integradas por un Presidente y dos Consejeros de Cuentas, y asistidas por uno o más Secretarios. Su presidente será designado por el Tribunal entre los Consejeros de Cuentas, a propuesta del Pleno.

Los Consejeros de Cuentas⁴¹⁴ resolverán en primera o única instancia los asuntos referidos a juicios de cuentas, procedimientos de reintegro por alcance y expedientes de cancelación de fianzas. Serán designados por las Cortes Generales, seis por el Congreso de los Diputados y seis por el Senado, mediante votación por mayoría de tres quintos de cada una de las Cámaras, por un período de nueve años, entre Censores del

⁴¹⁰ Artículo 2, de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

⁴¹¹ Artículo 3, de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

⁴¹² Artículo 8, de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

⁴¹³ Artículo 11, de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

⁴¹⁴ Artículo 13, de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Tribunal de Cuentas, Censores Jurados de Cuentas, Magistrados y Fiscales, Profesores de Universidad y Funcionarios Públicos pertenecientes a Cuerpos para cuyo ingreso se exija titulación académica superior, Abogados, Economistas y Profesores Mercantiles, todos ellos de reconocida competencia, con más de quince años de ejercicio profesional. Los Consejeros de Cuentas son independientes e inamovibles, y sólo podrán ser removidos de sus cargos por agotamiento de su mandato, renuncia aceptada por las Cortes Generales, incapacidad, incompatibilidad o incumplimiento grave de los deberes de su cargo.

La Fiscalía del Tribunal de Cuentas⁴¹⁵, dependiente funcionalmente del Fiscal General del Estado, la componen el Fiscal y los Abogados Fiscales. El Fiscal del Tribunal de Cuentas, que pertenecerá a la Carrera Fiscal, se nombrará por el Gobierno en la forma determinada en el Estatuto del Ministerio Fiscal.

La Secretaría General⁴¹⁶ desempeñará las funciones que garanticen el adecuado desarrollo de las competencias gubernativas del Presidente, del Pleno y de la Comisión de Gobierno en todo lo relativo al régimen interior del Tribunal de Cuentas.

La función interventora en el Tribunal de Cuentas se ejercerá por el interventor del Tribunal, elegido y removido libremente por el Pleno.

Bajo la dependencia orgánica del Presidente, y al servicio de éste y de los órganos colegiados del Tribunal y de los Presidentes de las Secciones de Fiscalización y de Enjuiciamiento habrá un Gabinete Técnico⁴¹⁷, con funciones de asesoramiento y apoyo.

Por otra parte, en la actualidad, existen órganos de control externo en las siguientes Comunidades Autónomas (Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Islas Baleares, Madrid, Navarra, País Vasco y Comunidad Valenciana), los citados órganos deben coordinar su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras.

Los órganos de control externo autonómicos (OCEX) deben de remitir al Tribunal de Cuentas, tan pronto los tengan aprobados o, en su caso, dentro de los plazos establecidos, los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del sector público autonómico, así como los informes o Memorias anuales acerca de sus respectivas cuentas generales y los informes en que se concrete el análisis de la gestión económico-financiera de las entidades que integren el sector público autonómico.

⁴¹⁵ Artículo 16 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

⁴¹⁶ Artículo 17 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

⁴¹⁷ Artículo 19 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

El Tribunal de Cuentas, mediante acuerdo plenario, podrá solicitar de los órganos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, tanto si se refiere al sector público autonómico como al estatal.

Los órganos autonómicos de control tiene competencias fiscalizadoras similares a las del Tribunal de Cuentas y sus relaciones con los Parlamentos autonómicos son similares a las que se tienen en el Estado. No obstante, la jurisdicción contable se ejerce únicamente por el Tribunal de Cuentas y no por los órganos autonómicos de control externo.

Las personas naturales o jurídicas deben de colaborar respecto de los bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan en depósito, custodia o administración o en cuya gestión hayan participado o participen por cualquier causa, así como las personas físicas o jurídicas receptoras de subvenciones u otras ayudas del sector público.

A nivel europeo, la misión del Tribunal de Cuentas Europeo es la de contribuir a mejorar la gestión financiera de la UE, fomentar la transparencia y la rendición de cuentas y asumir el papel de guardián independiente de los intereses de los ciudadanos de la Unión. En su calidad de auditor externo de la UE, el Tribunal de Cuentas Europeo verifica que los fondos comunitarios se han contabilizado correctamente y se gastan de conformidad con la reglamentación y normas vigentes y con la perspectiva de optimizar recursos. El Tribunal de Cuentas Europeo y las Instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia. Tales instituciones o servicios comunicarán al Tribunal de Cuentas Europeo si tienen la intención de participar en el mencionado control.

4. EL CONTROL INTERNO

4.1. INSTITUCIONES, OBJETIVOS Y MODALIDADES

En este tipo de control, la Institución que realiza la función de valorar la actividad de otras organizaciones se encuentra dentro de la órbita de éstas. En España, el órgano de control en el Estado se encuentra encuadrado dentro de la estructura del Gobierno, en las Comunidades Autónomas depende del Consejo de Gobierno y en las Entidades Locales presta servicio al Gobierno municipal. En la mayoría de los casos, el órgano de control interno está formalmente adscrito al Ministerio de Hacienda o Consejería de Hacienda o Concejalía de Hacienda, dependiendo del nivel de administración a que nos refiramos, a saber: central, autonómico o local respectivamente.

El control interno, a nivel estatal, lo ejerce la Intervención General de la Administración del Estado sobre la gestión económica y financiera del sector público estatal, con plena autonomía respecto a las autoridades y demás entidades cuya gestión con-

trole⁴¹⁸. Además, ejercerá el control sobre entidades colaboradoras y beneficiarios de subvenciones y ayudas concedidas por los sujetos del sector público estatal y de las financiadas con cargo a fondos comunitarios de acuerdo con la normativa comunitaria.

La Intervención General de la Administración del Estado (en adelante IGAE) está integrada en la actualidad en el Ministerio de Hacienda, a través de la Secretaria de Estado de Presupuestos y Gastos, y desde 1874 viene desarrollando dos funciones fundamentales para el desarrollo de la Hacienda Pública española:

- El control gubernamental, en cuanto control interno dependiente del propio poder Ejecutivo, pero no de cada centro gestor, sino del propio Gobierno que dirige la Administración y hasta donde alcanza su poder de dirección.
- La contabilidad pública como centro gestor que incluye la llevanza directa de la contabilidad de los Ministerios y la elaboración de la Cuenta General del Estado, y como centro directivo diseña las normas y directrices contables de todos los entes públicos.

A continuación, a través de su estructura, vamos a definir las actividades que realiza la IGAE como Institución de control interno en España. Los servicios centrales que prestan apoyo a los Interventores Delegados en Ministerios y en determinados órganos directivos, a las Intervenciones Delegadas en los Organismos Públicos y Otras Entidades del Sector Público Estatal y a las Interventores Delegadas Regionales, Territoriales y en las representaciones de España en el exterior, presentan la siguiente estructura y funciones⁴¹⁹:

- Gabinete Técnico, que es un órgano de apoyo y asistencia inmediata al Interventor General.
- Oficina Nacional de Contabilidad, que se encarga de elaborar el Plan General de Contabilidad Pública y su normativa de desarrollo, el seguimiento y análisis de la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado, la elaboración de la Cuenta General del Estado, la elaboración de las cuentas económicas del sector público con arreglo a la metodología propia de la contabilidad nacional en el marco de las obligaciones impuestas a los Estados miembros de la Unión Europea, informar los proyectos de inversión que le sean consultados por cualquier Administración a efectos de valorar su sostenibilidad y eficiencia. La Oficina Nacional de Contabilidad se estructura en la Dirección de la Oficina y tres divisiones.

⁴¹⁸ Artículo 141 de la Ley General Presupuestaria.

⁴¹⁹ Artículo 12, del Real Decreto 769/2017, de 28 de julio.

- Oficina Nacional de Auditoría, que realiza las funciones de planificación, programación, coordinación y seguimiento de las actuaciones de control financiero permanente y de auditoría; la planificación, programación, coordinación y seguimiento de las actuaciones de control financiero de subvenciones y ayudas públicas así como la gestión de la Base de Datos Nacional de Subvenciones; la planificación, programación, coordinación y seguimiento de las actuaciones de control de fondos comunitarios, y en particular las actuaciones derivadas del ejercicio de las funciones de Autoridad de Auditoría y Servicio Específico en aquellos fondos en los que la IGAE tenga tal condición; el control de calidad de las actuaciones de control llevadas a cabo por las distintas unidades de la IGAE y la elaboración y propuesta de modificación de las normas de auditoría del Sector Público y de las normas técnicas, métodos y procedimientos aplicables al ejercicio de control. La Oficina Nacional de Auditoría se estructura en cinco divisiones.
- Servicio Nacional de Coordinación Antifraude, bajo la dirección y supervisión de la Oficina Nacional de Auditoría, que dirige la creación y puesta en marcha de las estrategias nacionales y promueve los cambios legislativos y administrativos necesarios para proteger los intereses financieros de la Unión Europea (en adelante UE); identifica las posibles deficiencias de los sistemas nacionales para la gestión de fondos de la UE; establece los cauces de coordinación e información sobre irregularidades y sospechas de fraude entre las distintas instituciones nacionales y la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude; y promueve la formación para la prevención y lucha contra el fraude.
- Subdirección General de Intervención y Fiscalización, encargada de formular las propuestas de fiscalización previa en los casos en los que la normativa atribuye esta competencia al titular de la Intervención General; el estudio y la propuesta de las discrepancias que se susciten como consecuencia de la función interventora; el análisis jurídico y la propuesta de resolución de consultas, informes y criterios uniformes respecto al ejercicio del control previo de legalidad; la propuesta de designación en la comprobación de las inversiones; y la elaboración y propuesta de aprobación de las normas e instrucciones para el ejercicio de la función interventora.
- La Subdirección General de Estudios y Coordinación que se encarga de la formación específica del personal; la gestión de las publicaciones; la elaboración de estudios; la coordinación entre las distintas unidades y órganos de la IGAE; las relaciones de coordinación con las Intervenciones Generales de la Defensa y de la Seguridad Social y con los órganos de control de las comunidades autónomas y entidades locales; la coordinación de la función de auxilio y colaboración con la Administración de Justicia; y la tramitación de los expedientes derivados del portal de Transparencia.

- Subdirección General de Organización, Planificación y Gestión de Recursos que se encarga de la planificación logística de las necesidades de la IGAE, así como la gestión de sus recursos humanos y materiales de la misma; además realiza la gestión del presupuesto de la IGAE y, en particular, la tramitación de las propuestas de adquisición de bienes y servicios.
- La Oficina de Informática Presupuestaria (OIP), se estructura en cuatro divisiones, y se encarga de garantizar la seguridad de la información, el diseño, desarrollo y actualización de los sistemas de información en materia de control y gestión económico-presupuestaria. Las aplicaciones informáticas de la Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas, de la Dirección General de Fondos Europeos, de la Dirección General de Presupuestos, de la Oficina Nacional de Auditoría, y de la Oficina Nacional de Contabilidad son gestionadas por esta Oficina. En definitiva, la OIP presta servicio a toda la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos dentro del Ministerio de Hacienda.

Los objetivos del control que realiza la IGAE vienen regulados en la Ley 47/2003, General Presupuestaria⁴²⁰ y son los siguientes:

- a) Verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control.
- b) Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, deba formar cada órgano o entidad.
- c) Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realiza de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, en especial, los previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- d) Verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores de gasto en los Presupuestos Generales del Estado.

El control se ejercerá sobre la totalidad de los órganos o entidades del sector público estatal por la IGAE a través de sus servicios centrales o de sus Intervenciones Delegadas.

En el ámbito de los Ministerios de Defensa, y de Empleo y Seguridad Social, el control se ejercerá, respectivamente, a través de la Intervención General de la Defensa, y de la Intervención General de la Seguridad Social, dependientes funcionalmente de la IGAE.

La IGAE ejercerá sus funciones⁴²¹ con plena autonomía respecto al órgano o entidad cuya gestión sea objeto de control. Los funcionarios que realizan funciones de

⁴²⁰ Artículo 142 de la Ley General Presupuestaria.

control gozarán de independencia funcional respecto de los titulares de los órganos cuya gestión controlen y ajustarán su actuación a la normativa vigente y a las Instrucciones impartidas por la IGAE.

El procedimiento contradictorio rige en las actuaciones de control, de tal suerte que las discrepancias entre gestores y controladores serán resueltas por el Interventor General o por el Gobierno.

El Interventor General y sus Interventores Delegados podrán recabar directamente de quien corresponda los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que considere necesarios, así como los antecedentes y documentos precisos para el ejercicio de sus funciones.

Además, El Interventor General y sus Interventores Delegados podrán interponer los recursos y reclamaciones que permitan las disposiciones vigentes.

El control interno se realizará mediante el ejercicio de la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

4.2. LA FUNCIÓN INTERVENTORA

La función interventora tiene por objeto⁴²² controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables.

Esta modalidad de control puede tener el efecto de paralizar un expediente hasta que se subsanen los defectos puestos de manifiesto, evitando que se apliquen fondos públicos de manera irregular.

La IGAE y sus interventores delegados ejercerán la función interventora⁴²³ respecto de los actos realizados por la Administración General de Estado, sus organismos autónomos, y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.

La función interventora se ejercerá en sus modalidades⁴²⁴ de intervención formal y material. La intervención formal consistirá en la verificación del cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción del acuerdo, mediante la revisión de todos los documentos que deban estar incorporados al expediente. En la intervención material se comprobará la real y efectiva aplicación de los fondos públicos.

⁴²¹ Artículo 144 de la Ley General Presupuestaria.

⁴²² Artículo 148 de la Ley General Presupuestaria.

⁴²³ Artículo 149 de la Ley General Presupuestaria.

⁴²⁴ Artículo 150 de la Ley General Presupuestaria.

El ejercicio de la función interventora comprenderá:

- a) La fiscalización previa de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, aprueben gastos, adquieran compromisos de gasto, o acuerden movimientos de fondos y valores.
- b) La intervención del reconocimiento de las obligaciones y de la comprobación de la inversión.
- c) La intervención formal de la ordenación del pago.
- d) La intervención material del pago.

En la intervención material se comprobará la real y efectiva aplicación de los fondos públicos y se efectuará concurriendo el representante de la IGAE y, en su caso, el asesor designado, al acto de comprobación de la inversión que se trate.

El Gobierno, a propuesta de la IGAE podrá acordar, que la fiscalización e intervención previas se limiten a comprobar los extremos siguientes (fiscalización de requisitos básicos)⁴²⁵:

- a) La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer.
- b) Que los gastos u obligaciones se proponen a órgano competente.
- c) La competencia del órgano de contratación, del concedente de la subvención, del que celebre el convenio de colaboración o del que resuelve el expediente de responsabilidad patrimonial y, en general, del que dicte el acto administrativo.
- d) Que los expedientes de reconocimiento de obligaciones corresponden a gastos aprobados y fiscalizados favorablemente.
- e) La existencia de autorización del Consejo de Ministros cuando el expediente lo requiera.
- f) La existencia de autorización del titular del Departamento cuando sea necesaria.
- g) Aquellos otros extremos que, por su transcendencia en el proceso de gestión, determine el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda, previo informe de la IGAE.

Si la Intervención, al realizar la fiscalización o intervención, se manifiesta en desacuerdo con el contenido de los actos examinados o con el procedimiento seguido, deberá formular sus reparos⁴²⁶ por escrito. La formulación del reparo suspenderá la

⁴²⁵ Artículo 152 de la Ley General Presupuestaria.

⁴²⁶ Artículo 154 de la Ley General Presupuestaria.

tramitación del expediente hasta que sea solventado. Sólo se podrá formular reparo en los casos siguientes:

- a) Insuficiencia de crédito o que el propuesto se considere inadecuado.
- b) Propuesta de gasto por un órgano que carezca de competencia para su aprobación.
- c) Graves irregularidades en la documentación justificativa del reconocimiento de obligación o no se acredite suficientemente el derecho de su perceptor.
- d) En comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios.
- e) Omisión de requisitos o trámites que pudieran dar lugar a la nulidad del acto, o cuando la continuación del expediente pudiera dar lugar a quebrantos para la Hacienda Pública o un tercero.

Cuando los defectos observados en el expediente se consideren no esenciales, la Intervención podrá emitir informe favorable, pero la eficacia del acto quedará condicionada a la subsanación de dichos defectos con anterioridad a la aprobación del expediente. De no solventarse por el gestor los defectos detectados se considerará formulado el correspondiente reparo.

En el caso de la aplicación de la fiscalización de requisitos básicos, sólo procederá la formulación de reparo cuando no se cumpla alguno de los extremos de necesaria comprobación.

Si el órgano gestor no acepta el reparo formulado⁴²⁷, planteará a la IGAE por conducto de la Subsecretaría del Departamento o de los Presidentes o Directores de los organismos o entidades, discrepancia motivada por escrito, con cita de los preceptos legales en los que sustente su criterio.

En el caso de que el reparo haya sido formulado por una intervención delegada corresponderá al Interventor General conocer la discrepancia, siendo su resolución obligatoria para aquella.

Cuando el reparo haya sido formulado por la Intervención General o este centro directivo haya confirmado el criterio de una intervención delegada, subsistiendo la discrepancia, corresponderá al Consejo de Ministros adoptar resolución definitiva.

⁴²⁷ Artículo 155 de la Ley General Presupuestaria.

4.3. EL CONTROL FINANCIERO PERMANENTE

Esta modalidad de control tiene por objeto⁴²⁸ la verificación de una forma continua realizada a través de la correspondiente intervención delegada, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero.

El control financiero permanente se ejercerá sobre⁴²⁹:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.
- c) Las entidades gestoras y servicios comunes, y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.
- d) Las entidades estatales de Derecho público.
- e) Las entidades públicas empresariales.

Las actuaciones⁴³⁰ que incluye el control financiero permanente son las siguientes:

- a) La verificación del cumplimiento de la normativa y procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no se extiende la función interventora.
- b) El seguimiento de la ejecución presupuestaria y la verificación del cumplimiento de los objetivos asignados a los programas de los centros gestores del gasto y la verificación del balance de resultados e informe de gestión.
- c) Informe sobre la distribución de resultados.
- d) Comprobación de la planificación, gestión y situación de la tesorería.
- e) La aplicación de las normas presupuestarias y de gestión económica que son competencia de las intervenciones delegadas.
- f) El análisis de las operaciones y procedimientos, con objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión.
- g) La verificación de que los datos y la información con transcendencia económica refleja razonablemente las operaciones derivadas de su actividad.

⁴²⁸ Artículo 157 de la Ley General Presupuestaria.

⁴²⁹ Artículo 158 de la Ley General Presupuestaria.

⁴³⁰ Artículo 159 de la Ley General Presupuestaria.

Anualmente se elaborará un informe comprensivo de los resultados de las actuaciones de control financiero realizadas durante el ejercicio.

La IGAE determinará las actuaciones de control financiero permanente a efectuar en cada ejercicio y el alcance específico fijado para las mismas en el plan anual de control financiero permanente, que podrá ser modificado cuando se produzcan circunstancias que lo justifiquen.

4.4. LA AUDITORÍA PÚBLICA

Podemos definir la auditoría pública⁴³¹ como la actividad consistente en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la IGAE.

Las modalidades⁴³² que puede adoptar la auditoría pública son las siguientes:

- a) La auditoría de regularidad contable, consistente en la revisión y verificación de la información y documentación contable con el objeto de comprobar su adecuación a la normativa contable y presupuestaria que le sea de aplicación.
- b) La auditoría de cumplimiento, cuyo objeto consiste en la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación.
- c) La auditoría operativa, que realiza un examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a su corrección.

Anualmente, la IGAE elaborará un plan de auditorías⁴³³ en las que se incluirán las actuaciones a realizar durante el correspondiente ejercicio, incluyendo las correspondientes a ayudas y subvenciones públicas. Las citadas actuaciones podrán modificarse en el plan anual cuando existan circunstancias que lo justifiquen.

Como auditorías públicas específicas, la Ley General Presupuestaria distingue las siguientes:

⁴³¹ Artículo 162 de la Ley General Presupuestaria.

⁴³² Artículo 164 de la Ley General Presupuestaria.

⁴³³ Artículo 165 de la Ley General Presupuestaria.

- Auditoría de cumplimiento⁴³⁴, que comprende la verificación selectiva de la adecuación a la legalidad de la gestión presupuestaria, de contratación, personal, ingresos y gestión de subvenciones, así como de cualquier otro aspecto de la actividad económico-financiera de las entidades auditadas.
- Auditoría de programas presupuestarios⁴³⁵, consistente en el análisis de la adecuación de los objetivos y de los sistemas de seguimiento y autoevaluación desarrollados por los órganos gestores, la verificación de la fiabilidad de los balances de resultados e informes de gestión, así como la evaluación del resultado obtenido, las alternativas consideradas y los efectos producidos con relación a los recursos empleados en la gestión de los programas y planes de actuación presupuestarios.
- Auditoría de sistemas y procedimientos, consistente en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de detectar sus posibles deficiencias y proponer las medidas correctoras pertinentes o la sustitución del procedimiento de acuerdo con los principios generales de buena gestión.
- Auditoría de economía, eficacia y eficiencia, que valora de forma independiente y objetiva del nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado en la utilización de los recursos públicos.
- Auditoría de contratos-programas y de seguimiento de planes de equilibrio financiero⁴³⁶, que verifica si las aportaciones a realizar por el Estado cumplen determinados objetivos o hipótesis macroeconómicas o facilitan la evolución de determinadas magnitudes financieras.
- Auditoría de los Planes iniciales de actuación⁴³⁷, que verifica el cumplimiento de las previsiones contenidas en los citados planes, con el objetivo de informar sobre la adecuación a la realidad de sus objetivos y sobre la continuidad de las circunstancias que dieron origen a la creación del organismo público.
- Auditoría de cuentas de los tributos estatales⁴³⁸, se realiza sobre los recursos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con carácter anual, de acuerdo con el procedimiento que fije la IGAE.
- Auditoría de las empresas colaboradoras de la Seguridad Social⁴³⁹, se realiza por la Intervención General de la Seguridad Social respecto a la gestión de la acción protectora que llevan a cabo las citadas empresas.

⁴³⁴ Artículo 169 de la Ley General Presupuestaria.

⁴³⁵ Artículo 170 de la Ley General Presupuestaria.

⁴³⁶ Artículo 171 de la Ley General Presupuestaria.

⁴³⁷ Artículo 172 de la Ley General Presupuestaria.

⁴³⁸ Artículo 173 de la Ley General Presupuestaria.

- Auditoría de privatizaciones⁴⁴⁰, referida a las operaciones de transmisión de la propiedad de sociedades mercantiles estatales, participaciones, acciones o unidades de ramas de negocio, cuando las mismas representen una participación significativa en el patrimonio de la sociedad. Dicha auditoría se efectuará sobre la cuenta del resultado económico y contable, así como la memoria explicativa de los aspectos de la operación, que deberán emitirse en cada operación de enajenación referida.

4.5. OTRAS INSTITUCIONES DE CONTROL INTERNO

En primer lugar, vamos a destacar la creación por el Real Decreto 1418/2006, de la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y de la Calidad de los Servicios (en adelante AEVAL). Su marco de actuación viene definido en el Contrato de Gestión que regula la actividad de la Agencia y las relaciones recíprocas entre la misma y la Administración General del Estado para la financiación de dicha actividad.

La AEVAL se crea⁴⁴¹ en 2007 con el propósito de contribuir al Buen Gobierno y a la mejora de la acción pública, mediante la institucionalización de la evaluación de las políticas públicas y el impulso de la calidad de los servicios públicos, está adscrita al Ministerio de Hacienda. Los fines fundamentales de la AEVAL son los siguientes:

- Mejorar los servicios públicos y el conocimiento de los efectos en la sociedad de las políticas y programas públicos.
- Promover una mayor racionalidad del gasto público y la optimización en el uso de los recursos.
- Favorecer la productividad y competitividad de la economía española, eliminando trabas burocráticas.
- Aumentar la rendición de cuentas respecto a los ciudadanos y la calidad democrática, promoviendo la transparencia y la participación.

Para mejorar la calidad de sus servicios, la Agencia cuenta, entre otras herramientas, con un sistema para la gestión de las sugerencias y quejas de los usuarios de sus servicios.

La AEVAL dispone de un Plan de Trabajo que forma parte del plan de acción anual⁴⁴², que incluye los programas y políticas públicas a evaluar gestionados por la

⁴³⁹ Artículo 174 de la Ley General Presupuestaria.

⁴⁴⁰ Artículo 175 de la Ley General Presupuestaria.

⁴⁴¹ Artículo 1 del Real Decreto 1418/2006.

⁴⁴² Artículo 18 del Real Decreto 1418/2006.

Administración General del Estado, determinándose el alcance de cada una de las evaluaciones, los plazos para su ejecución y la unidad responsable de su ejecución.

Actualmente, las funciones de la AEVAL son asumidas por la Secretaría de Estado de Función Pública, a través del Instituto para la Evaluación de Políticas Públicas y de la Dirección General de Gobernanza Pública.

En segundo lugar, queremos destacar la creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (en adelante AIREF) por la Ley Orgánica 6/2013, que tiene por objeto⁴⁴³ garantizar el cumplimiento efectivo por las Administraciones Públicas del principio de estabilidad presupuestaria, mediante la evaluación continua del ciclo presupuestario, del endeudamiento público, y el análisis de las previsiones económicas.

La AIREF está adscrita, a efectos organizativos y presupuestarios, al Ministerio de Hacienda, sin que en ningún caso dicha adscripción afecte a su autonomía e independencia. En el ejercicio de sus funciones elaborará y emitirá informes, opiniones y estudios sobre las materias de su competencia.

Entre otros, la AIREF emitirá los siguientes informes⁴⁴⁴:

- a) Sobre las previsiones macroeconómicas.
- b) Sobre la metodología para calcular las previsiones tendenciales de ingresos y gastos y la tasa de referencia de crecimiento.
- c) Sobre el proyecto de Programa de Estabilidad.
- d) Sobre los proyectos y líneas fundamentales de presupuestos de las Administraciones Públicas.
- e) Sobre los planes económico financieros y de reequilibrio de la Administración Central y de las Comunidades Autónomas.
- f) Sobre la concurrencia de circunstancias excepcionales en las Instituciones Públicas respecto a la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Los informes que emita la AIREF deberán, al menos, hacer referencia expresa a la norma que prevé su emisión y las recomendaciones que considere. La adopción de cualquier acuerdo, programa o proyecto que haya sido informado por la Autoridad requerirá que, de modo expreso, incluya esta circunstancia en el propio texto, indicando si ha sido o no avalado por la Autoridad, así como la mención expresa al carácter preceptivo y no vinculante de tales informes.

⁴⁴³ Artículo 2 de la Ley Orgánica 6/2013.

⁴⁴⁴ Artículos 14 al 23 de la Ley Orgánica 6/2013.

5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS

Es importante destacar la regulación que hace la Ley 19/2013, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno sobre las obligaciones que deben cumplir los responsables públicos así como las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento. Esta norma se aplicará⁴⁴⁵ a los miembros del Gobierno, a los Secretarios de Estado y al resto de los altos cargos de la Administración General del Estado y de las entidades del sector público estatal, de Derecho público o privado, vinculadas o dependientes de aquella. Además, se aplicará a los altos cargos o asimilados del ámbito autonómico y local.

Para las personas que desempeñen cualquiera de los cargos citados en el párrafo anterior constituyen infracciones muy graves⁴⁴⁶, en materia de gestión económica, las siguientes conductas cuando sean culpables:

- a) La incursión en alcance en la administración de los fondos públicos.
- b) La administración de los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública sin sujeción a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.
- c) Los compromisos de gastos, reconocimiento de obligaciones y ordenación de pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la normativa presupuestaria.
- d) La omisión del trámite de intervención previa de los gastos, obligaciones o pagos, cuando ésta resulte preceptiva o del procedimiento de resolución de discrepancias frente a los reparos suspensivos de la intervención.
- e) La ausencia de justificación de la inversión de los fondos en los procedimientos especiales de ejecución de gastos de caja fija y pagos a justificar.
- f) El incumplimiento de la obligación de destinar los ingresos obtenidos por encima de los previstos en el presupuesto a la reducción del nivel de deuda pública según lo dispuesto en la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.
- g) La realización de operaciones de crédito y emisiones de deudas que no cuenten con la preceptiva autorización.
- h) La no adopción en plazo de las medidas necesarias para evitar el riesgo de incumplimiento fijado en la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

⁴⁴⁵ Artículo 25 de la Ley 19/2013.

⁴⁴⁶ Artículo 28 de la Ley 19/2013.

- i) La suscripción de un Convenio de colaboración o concesión de una subvención a una Administración Pública que no cuente con el informe favorable del Ministerio de Hacienda.
- j) La no presentación o la falta de puesta en marcha en plazo del plan económico-financiero o del plan de reequilibrio que fija la Ley Orgánica 2/2012.
- k) El incumplimiento de las obligaciones de publicación o de suministro de información previstas en la normativa presupuestaria y económico-financiera, siempre que en este último caso se hubiera formulado requerimiento.
- l) La falta de justificación de la desviación, o cuando así se le haya requerido la falta de inclusión de nuevas medidas en el plan económico-financiero o en el plan de reequilibrio.
- m) La no adopción de las medidas previstas en los planes económico-financieros y de reequilibrio.
- n) La no adopción del acuerdo de no disponibilidad o la no constitución del depósito, cuando así se haya solicitado.
- o) La no adopción de un acuerdo de no disponibilidad, la no constitución del depósito solicitado o la falta de las medidas propuestas por la Comisión de Expertos cuando se hubiese formulado el requerimiento del Gobierno.
- p) El incumplimiento de las instrucciones dadas por el Gobierno en aplicación de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.
- q) El incumplimiento de la obligación de rendir cuentas.

La sanción⁴⁴⁷ por el cometimiento de las infracciones muy graves anteriormente citadas implicará:

- a) La declaración del incumplimiento y su publicación en el Boletín Oficial del Estado o diario oficial que corresponda.
- b) La no percepción, en el caso que la llevara aparejada, de la correspondiente indemnización para el caso de cese en el cargo.
- c) La destitución del cargo que ocupen salvo que ya se hubiese cesado y no podrán ser nombrados para ocupar ningún puesto de alto cargo o asimilado durante un período de entre cinco y diez años.

⁴⁴⁷ Artículo 30 de la Ley 19/2013.

- d) La obligación de restituir, en su caso, las cantidades percibidas o satisfechas indebidamente.
- e) La obligación de indemnizar a la Hacienda Pública.

Cuando las infracciones pudieran ser constitutivas de delito, la Administración pondrá los hechos en conocimiento del Fiscal General del Estado y se abstendrá de seguir el procedimiento mientras la autoridad no dicte una resolución que ponga fin al proceso penal.

Además, cuando los hechos estén tipificados en una norma administrativa especial, se dará cuenta de los mismos a la Administración competente para la instrucción del correspondiente procedimiento sancionador, suspendiéndose las actuaciones hasta la terminación de aquel.

La Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno fija los órganos competente para incoar estos expedientes e imponer las sanciones⁴⁴⁸, de esta forma:

- a) Cuando el alto cargo tenga la condición de miembro del Gobierno o Secretario de Estado, corresponde al Consejo de Ministros a propuesta del Ministerio de Hacienda.
- b) Cuando los presuntos responsables sean personas al servicio de la Administración General del Estado distintas de las anteriores, corresponde al Ministro de Hacienda.
- c) Cuando los responsables sean personas al servicio de la Administración autonómica o local, el órgano responsable de la incoación del expediente será quién tenga esas funciones desde el punto de vista del régimen disciplinario propio de estas Instituciones.

El plazo de prescripción de las infracciones muy graves y de sus correspondientes sanciones será de cinco años.

En el ámbito penal, la Ley Orgánica 10/1995, del Código Penal⁴⁴⁹, dispone que la autoridad o funcionario público que cometiere el delito de excederse en la administración, causando un perjuicio al patrimonio público administrado, será castigado con una pena de prisión de dos a seis años, inhabilitación especial para cargo o empleo público y para el derecho de sufragio pasivo por tiempo de seis a diez años. La pena será de cuatro a ocho años e inhabilitación absoluta por tiempo de diez a veinte años si ocurren algunas de las siguientes circunstancias:

⁴⁴⁸ Artículo 31 de la Ley 19/2013.

⁴⁴⁹ Artículo 432 del Código Penal.

- a) Se hubiera causado un grave daño o entorpecimiento al servicio público, o
- b) El valor del perjuicio causado o de los bienes o efectos apropiados excediera de 50.000 euros.

Si el valor del perjuicio causado o de los bienes o efectos apropiados excediere de 250.000 euros, se impondrá la pena en su mitad superior.

Debe de considerarse que si las circunstancias anteriores implican un perjuicio causado o el valor de los bienes o valores apropiados es inferior a 4.000 euros, la autoridad o funcionario público será castigado con una pena de prisión de uno a dos años y multa de tres meses y un día a doce meses, y en todo caso inhabilitación especial para cargo o empleo público y derecho de sufragio pasivo por tiempo de uno a cinco años⁴⁵⁰.

Por otra parte, la autoridad o funcionario público que, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, falseara la contabilidad, los documentos que deban de reflejar su situación económica o la información contenida en los mismos, será castigado con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de uno a diez años y multa de doce a veinticuatro meses⁴⁵¹.

Con las penas del párrafo anterior, se castigará a la autoridad o funcionario público, que de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, facilite a terceros información mendaz relativa a la situación económica de la misma o alguno de los documentos o informaciones a que se refiere el párrafo anterior.

Si se produjera el perjuicio económico a la entidad, se impondrán las penas de prisión de uno a cuatro años, inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de tres a diez años y multa de doce a veinticuatro meses.

En caso de que el culpable hubiera reparado de modo efectivo el perjuicio causado al patrimonio público, o hubiera colaborado activamente con las autoridades o sus agentes para obtener pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables o para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos, los jueces y tribunales impondrán al responsable de este delito la pena inferior en uno o dos grados⁴⁵².

Por lo que se refiere a la responsabilidad contable en que puede incurrir quién rinde cuentas de los caudales públicos que maneja, vamos a incluir preceptos de las Leyes

⁴⁵⁰ Artículo 433 del Código Penal.

⁴⁵¹ Artículo 433 bis del Código Penal.

⁴⁵² Artículo 434 del Código Penal.

que regulan al Tribunal de Cuentas⁴⁵³. A estos efectos la jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o Entidades perceptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector⁴⁵⁴.

La responsabilidad contable, que podrá exigirse ante el Tribunal de Cuentas, podrá ser directa o subsidiaria. La responsabilidad directa será siempre solidaria y comprenderá todos los perjuicios causados. Los responsables subsidiarios limitan su responsabilidad a los perjuicios que sean consecuencia de sus actos y podrá moderarse en forma prudencial y equitativa⁴⁵⁵.

Son responsables directos quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución⁴⁵⁶.

Se consideran responsables subsidiarios quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas⁴⁵⁷.

Quedarán exentos de responsabilidad quienes actuarán en virtud de obediencia debida, siempre que hubieren advertido por escrito la imprudencia o legalidad de la correspondiente orden, con las razones en que se funden. Tampoco se exigirá responsabilidad cuando el retraso en la rendición, justificación o examen de las cuentas y en la solvencia de los reparos sea debido al incumplimiento por otros de sus obligaciones específicas, siempre que el responsable así lo haya hecho constar por escrito⁴⁵⁸.

Por último, vamos a incluir las infracciones que pueden dar lugar a responsabilidad contable, siguiendo la norma básica financiera estatal que es la Ley General Presupuestaria. Procede indemnizar en el ámbito estatal ante las siguientes infracciones⁴⁵⁹:

⁴⁵³ Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas y Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

⁴⁵⁴ Artículo 49 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

⁴⁵⁵ Artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

⁴⁵⁶ Artículo 42 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

⁴⁵⁷ Artículo 43 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

⁴⁵⁸ Artículo 39 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

⁴⁵⁹ Artículo 177 de la Ley General Presupuestaria.

- a) Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos.
- b) Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.
- c) Comprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta Ley o en la de Presupuestos que sea aplicable.
- d) Dar lugar a pagos reintegrables.
- e) No justificar la inversión de los fondos en los procedimientos especiales de caja fija y pagos a justificar.
- f) Cualquier otro acto o resolución con infracción de esta Ley que sea llevado a cabo por autoridades y demás personal actuando con dolo o culpa graves al adoptar resoluciones o realizar actos.

Están sujetos a la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad, además de los que adopten la resolución o realicen el acto determinante de aquélla, los interventores en el ejercicio de la función interventora, respecto a los extremos a los que se extiende la misma, y los ordenadores de pago que no hayan salvado su actuación en el respectivo expediente, mediante observación escrita acerca de la improcedencia o ilegalidad del acto o resolución⁴⁶⁰.

6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

Para desarrollar el tema de la transparencia en España vamos a analizar algunos preceptos básicos de la Ley 19/2013, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno (en adelante LT).

El objeto de la mencionada Ley es ampliar y reforzar la transparencia de la actividad pública, regular y garantizar el derecho de acceso a la información relativa a aquella actividad y establecer las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos así como las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

Todas las personas tienen derecho a acceder a la información pública, en los términos incluidos en nuestra Constitución de 1978 y en los términos desarrollados por la LT. La información pública es el conjunto de los contenidos o los documentos, cualquiera que sea su formato o soporte, que obren en poder de alguno de los sujetos incluidos y que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones.

⁴⁶⁰ Artículo 179 de la Ley General Presupuestaria.

La LT se aplica a las siguientes Instituciones en España⁴⁶¹:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades de Ceuta y Melilla y las entidades que integran la Administración Local.
- b) La Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las Agencias Estatales, las entidades públicas empresariales y las entidades de Derecho Público.
- d) Las Universidades Públicas.
- e) Las corporaciones de Derecho Público.
- f) La Casa de su Majestad el Rey, el Congreso de los Diputados, el Senado, el Tribunal Constitucional y el Consejo General del Poder Judicial, así como el Banco de España, el Consejo de Estado, el Defensor del Pueblo, el Tribunal de Cuentas, el Consejo Económico y Social y las Instituciones autonómicas análogas, en relación con sus actividades sujetas a Derecho Administrativo.
- g) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de las entidades públicas sea superior al 50 por 100.
- h) Las fundaciones del sector público.
- i) Las asociaciones constituidas por las Administraciones, organismos y entidades públicas.

Además, son sujetos obligados a facilitar información⁴⁶²:

- a) Los partidos políticos, organizaciones sindicales y organizaciones empresariales.
- b) Las entidades privadas que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40% del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros.

Por otra parte, las personas físicas o jurídicas que presten servicios públicos o ejerzan potestades administrativas estarán obligadas a suministrar a la Administración toda la información necesaria para el cumplimiento de las obligaciones que le marca la LT. Esta obligación se extenderá a los adjudicatarios de contratos del sector público⁴⁶³.

⁴⁶¹ Artículo 2 de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información y Buen Gobierno.

⁴⁶² Artículo 3 de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información y Buen Gobierno.

⁴⁶³ Artículo 4 de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información y Buen Gobierno.

Por último, vamos a incluir la información económica, presupuestaria y estadística que deben facilitar todos los sujetos que están sometidos a la LT⁴⁶⁴:

- a) Todos los contratos. La publicación de la información relativa a los contratos menores podrá realizarse trimestralmente.
- b) La relación de los convenios suscritos.
- c) Las subvenciones y ayudas públicas concedidas.
- d) Los presupuestos, con la información sobre su ejecución y el grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.
- e) Las cuentas anuales que deban rendirse y los informes de auditoría de cuentas y fiscalización por parte de los órganos de control externo.
- f) Las retribuciones percibidas anualmente por altos cargos y máximos responsables de las entidades públicas. Además, se harán públicas las indemnizaciones percibidas con ocasión del abandono del cargo.
- g) Las resoluciones de autorización o reconocimiento de compatibilidad que afecten a los empleados públicos así como el ejercicio de actividad privada al cese de los altos cargos.
- h) Las declaraciones anuales de bienes y actividades de los representantes locales.
- i) La información estadística necesaria para valorar el grado de cumplimiento y calidad de los servicios públicos.

La Administración General del Estado desarrollará un Portal de Transparencia, dependiente del Ministerio de la Presidencia, que facilitará el acceso de los ciudadanos a toda la información a la que obliga la LT⁴⁶⁵.

En lo que tiene que ver con la rendición de cuentas en España, incluiremos algunos preceptos de Ley General Presupuestaria. A estos efectos, el contenido de la Cuenta General del Estado⁴⁶⁶ se formará mediante la consolidación de las cuentas anuales que integran el sector público estatal y comprenderá el balance consolidado, la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado, el estado de liquidación del presupuesto consolidado y la memoria consolidada.

⁴⁶⁴ Artículo 8 de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información y Buen Gobierno.

⁴⁶⁵ Artículo 10 de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información y Buen Gobierno.

⁴⁶⁶ Artículo 130 de la Ley General Presupuestaria.

La Cuenta General del Estado de cada año se formará por la IGAE y se elevará al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas antes del día 31 de octubre del año siguiente al que se refiera⁴⁶⁷.

El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado lo realizará el Tribunal de Cuentas, por delegación de las Cortes Generales, dentro del plazo de seis meses a partir de la fecha en que las haya recibido. El Pleno, oído el Fiscal, dictará la declaración definitiva que le merezca para elevarla a las Cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno⁴⁶⁸.

Las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales suministrarán información para la medición del grado de realización del objetivo de estabilidad presupuestaria.

La IGAE, en el ejercicio de sus competencias de centralización de la información contable, realizará el seguimiento del cumplimiento del equilibrio financiero de las entidades integrantes del sector público estatal, así como de los planes de saneamiento derivados de su incumplimiento⁴⁶⁹.

Por otra parte, la IGAE y la Intervención General de la Seguridad Social, con periodicidad mensual, pondrá a disposición de las Cortes Generales, a través de su oficina presupuestaria, información sobre la ejecución de los presupuestos. Además, la IGAE, con periodicidad semestral, pondrá a disposición de las Cortes Generales, a través de su Oficina Presupuestaria, información regionalizada sobre el grado de ejecución de la inversión real del Sector Público.

Están obligados a rendir las cuentas los titulares de las entidades y órganos y, en todo caso:

- a) Las autoridades y los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado.
- b) Los titulares de las Instituciones del sistema de Seguridad Social.
- c) Los presidentes o directores de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales y demás entidades del sector público estatal.
- d) Los presidentes del consejo de administración de las sociedades mercantiles estatales.
- e) Los liquidadores de las sociedades mercantiles estatales en proceso de liquidación.

⁴⁶⁷ Artículo 131 de la Ley General Presupuestaria.

⁴⁶⁸ Artículo 132 de la Ley General Presupuestaria.

⁴⁶⁹ Artículo 134 de la Ley General Presupuestaria.

- f) Los presidentes de los patronatos de las fundaciones del sector público estatal.

Los cuentadantes mencionados son responsables de la información contable y les corresponde rendir, en los plazos que se hayan fijado, las cuentas que hayan de enviarse al Tribunal de Cuentas.

Están obligados también a rendir cuentas, los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado⁴⁷⁰.

⁴⁷⁰ Artículo 138 de la Ley General Presupuestaria.

GUATEMALA
EDGAR MARINELI RUBIO

Tema 1

EL PRESUPUESTO DE GUATEMALA

SUMARIO

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.2.1. El presupuesto de ingresos. 1.2.2. El presupuesto de egresos. 1.3. Principios. 2. MARCO FISCAL. 2.1. Marco fiscal. 2.2. Reglas fiscales. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. Formulación del presupuesto. 4.2. Discusión y aprobación del presupuesto. 4.3. Ejecución presupuestaria. 4.4. Evaluación presupuestaria. 4.5. El control presupuestario. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Clasificaciones presupuestarias. 5.1.1. Clasificación del presupuesto general de egresos. 5.1.2. Clasificación del presupuesto general de ingresos. 5.2. Estructura programática del presupuesto. 5.3. Clasificación del presupuesto por resultados. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Tipos de modificaciones presupuestarias. 6.2. Competencias para las modificaciones presupuestarias.

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

Guatemala, Estado libre, independiente y soberano, garante de los derechos y la libertad de sus habitantes, se establece bajo un sistema de gobierno republicano, democrático y representativo, que delega sus funciones administrativas en los organismos y entidades estatales que son los encargados de organizar a la sociedad dentro del territorio nacional y brindar los servicios públicos conforme a los recursos existentes.

La república de Guatemala para su administración territorial está dividida en departamentos y éstos en municipios, la administración de gobierno es descentralizada y establecida en regiones de desarrollo con criterios económicos, sociales y culturales que podrán estar constituidos por uno o más departamentos con el propósito de lograr el impulso racionalizado al desarrollo integral de todo el país.

1.1. CONCEPTO

Para el debido cumplimiento de la Gobernanza y la atención de los servicios básicos y necesarios que demanda la población guatemalteca, el gobierno posee un instrumento financiero que es el presupuesto público, que establece los límites de gastos a derogar durante un período anual de acuerdo a los ingresos que se establece percibir, y constituye la expresión financiera de los programas y proyectos a realizar para alcanzar los objetivos del plan de gobierno.

Con el uso de la metodología del presupuesto por programas, los recursos se orientan a resultados, con el objetivo de lograr estos indicadores: ¿Cómo mejorar la calidad de vida del ciudadano? y ¿Qué servicios del Estado necesita la población?

En el cumplimiento de las funciones del gobierno, el presupuesto es la base para la transparencia en el uso de los recursos públicos, porque le permite conocer de manera ordenada el destino del gasto realizado por las entidades públicas, y de esa forma permite evaluar los resultados de la gestión pública.

1.2. CONTENIDO

El presupuesto de la nación de conformidad con lo que indica la Constitución Política de la República de Guatemala, reformado por Acuerdo Legislativo número 18-93 del 17 de Noviembre de 1993, en el artículo 37 establece:

- Anualmente se aprobará el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado con las estimaciones de todos los ingresos y gastos a cubrir.
- El presupuesto deberá tener obligadamente una estructura programática y todos los ingresos que constituyen el fondo común del Gobierno serán destinados a cubrir los gastos del Estado.
- Todos los organismos, las entidades descentralizadas y las autónomas del Estado podrán tener presupuestos y fondos privativos cuando la ley así lo establezca.

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, constituye el instrumento de planificación, de política económica y de gestión de la administración fiscal del Estado, y los registros se resguardan en el sistema de contabilidad gubernamental, tesorería y crédito público, de acuerdo a la regulación establecida en la Ley Orgánica del Presupuesto según Decreto número 101-97 emitido por el Congreso de la República de Guatemala.

1.2.1. *El presupuesto de ingresos*

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado incluye todos los ingresos que se estime obtener por las instituciones del Estado en un ejercicio fiscal de conformidad como lo establecen los artículos 11 y 19 de la Ley Orgánica del Presupuesto.

La base para la estimación del Presupuesto de Ingresos de la nación son las variables macroeconómicas proyectadas por el Banco de Guatemala que será la forma de financiamiento del presupuesto para el ejercicio fiscal anual y multianual.

Los recursos presupuestarios provienen de la estimación de la recaudación tributaria de un período fiscal anterior y que es una función que desempeña la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– en coordinación con lineamientos del Ministerio de Finanzas Públicas –MINFIN– que además esta estimación es la base

para establecer el Marco Fiscal de Mediano Plazo por parte de la Dirección de Análisis y Política Fiscal del Ministerio de Finanzas Públicas.

1.2.2. *El presupuesto de egresos*

El presupuesto público de egresos le proporciona los recursos necesarios al Gobierno para el cumplimiento de sus funciones ante las demandas de la población y es diseñado en el marco de la estrategia de desarrollo económico y social, que le permite asignar los recursos necesarios para el desarrollo de los programas y proyectos de inversión, a fin de alcanzar las metas y objetivos sectoriales, regionales e institucionales.

De conformidad con la Ley Orgánica del Presupuesto, según el artículo 12 establece:

“En los presupuestos de egresos se utilizará una estructura programática coherente con las políticas y planes de acción del Gobierno, que permita identificar la producción de bienes y servicios de los organismos y entes del sector público, así como la incidencia económica y financiera de la ejecución de los gastos y la vinculación con sus fuentes de financiamiento.”

La Ley Anual del Presupuesto de Egresos del Estado es aprobado mediante una Ley Decreto por el Congreso de la República en un período fiscal anual y de conformidad con el artículo 27 de la Ley Orgánica del Presupuesto establece que el Organismo Ejecutivo a través Ministerio de Finanzas Públicas emitirá un Acuerdo Gubernativo del Reglamento, donde aprueba el presupuesto al máximo nivel de detalle, previsto en los clasificadores y categorías de programación propuesta.

En el contexto legal del presupuesto, se puede indicar que el Organismo Ejecutivo es el que asigna a las instituciones los techos presupuestarios por fuente de financiamiento, los cuales deben respetarse por las instituciones del Estado y únicamente en consenso con el Ministerio de Finanzas Públicas, se podrán realizar las modificaciones presupuestarias, siempre que no implique la incorporación adicional de ingresos corrientes y de colocaciones de Bonos del Tesoro.

Para el desarrollo social del país, el presupuesto nacional juega un papel importante que le permite dotar de recursos necesarios al Gobierno para realizar la gestión de los programas y proyectos de inversión nacional en el cumplimiento de las metas y objetivos sectoriales, regionales e institucionales.

1.3. PRINCIPIOS

La Carga Magna establece en el artículo 237, el presupuesto público se compone de los principios de anualidad, universalidad y publicidad en el cual deberán cumplir los presupuestos de todas las entidades públicas que conforman el Gobierno de Guatemala.

La Ley Orgánica del Presupuesto establece en el artículo 7, que el sistema presupuestario del país está compuesto por todo el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que rigen el proceso presupuestario de todos los organismos y entidades del Estado del sector público.

De acuerdo al Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto aprobado mediante el Acuerdo Gubernativo Número 240-98 incluyendo sus reformas establece en el artículo 8 lo referente a la metodología presupuestaria uniforme el cual indica:

“Son principios presupuestarios los de anualidad, unidad, equilibrio, programación y publicidad, en virtud de lo cual, los presupuestos del Gobierno Central y de sus entidades descentralizadas y autónomas, deben:

- a) Corresponder a un ejercicio fiscal.
- b) Contener agrupados y clasificados en un solo instrumento, todos los recursos y los gastos estimados para dicho ejercicio.
- c) Estructurarse en forma tal que exista correspondencia entre los recursos y los gastos y que éstos se conformen mediante una programación basada fundamentalmente en los planes de gobierno y,
- d) Hacerse del conocimiento público.”

Para que todo el aparato estatal logre la correcta y uniforme formulación, programación, ejecución, control, evaluación y liquidación presupuestaria de cada período fiscal, conforme lo establece la ley vigente, es obligatorio el uso del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala, el Manual de Programación de la Ejecución Presupuestaria, el Manual de Modificaciones Presupuestarias, el Manual de Formulación Presupuestaria, el Manual de Ejecución Presupuestaria, los Manuales que sobre Programación, Ejecución y Evaluación de la Inversión Pública se emitan y las demás disposiciones que sobre la materia sean aplicables, que son emitidos por el Ministerio de Finanzas Públicas.

2. MARCO FISCAL

2.1. MARCO FISCAL

La organización político-administrativa del Sector Público de Guatemala, se conforma a través de diversas instituciones públicas, descentralizadas y autónomas que tienen una relativa independencia entre si y con funciones precisas de funcionamiento y servicios que prestan a la población Guatemalteca y que dichas funciones son otorgadas por la Constitución Política de la República de Guatemala y otras leyes. Para cumplir con las misión institucional, el gobierno posee el marco fiscal que integra la política fiscal para desempeñar sus funciones y que es necesario integrar los objetivos estratégicos y metas de la gestión fiscal y como éstos convergen con los grandes objetivos del Estado y para lograrlos, de ahí, se plantean las estrategias y acciones a seguir

en cada uno de acuerdo a la política fiscal que se integra mediante los ingresos, gasto, deuda y gestión institucional pública nacional.

El Marco Fiscal de Mediano Plazo para el caso de Guatemala, tiene una periodicidad de cuatro años y se elabora con la intención de transparentar la gestión de las finanzas públicas, revelando los objetivos, estrategias y acciones a desarrollar en el horizonte de mediano plazo, con la finalidad de constituirse en el instrumento que marque la pauta de la política fiscal, brindando certeza y previsibilidad a los agentes económicos en su toma de decisiones de inversión y consumo. De este modo, la política fiscal se convierte en un medio para alcanzar la estabilidad macroeconómica e incidir en un mayor bienestar para la población guatemalteca.

Es función del Ministerio de Finanzas Públicas realizar la formulación la política fiscal y financiera de corto, mediano y largo plazo en función de la política económica y social del Gobierno, conforme lo establece el artículo 4 del Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas aprobado con el Acuerdo Gubernativo número 26-2014, que también está contenido en el objeto de la Ley Orgánica del Presupuesto y la vinculación Plan-Presupuesto según los artículos 1 y 8 del Decreto número 101-97, del Congreso de la República.

Respecto a la cobertura institucional que establece Marco Fiscal de Mediano Plazo de Guatemala, incluye a todas las entidades de la Administración Central, es decir: la Presidencia de la República, los ministerios, secretarías y otras dependencias del Organismo Ejecutivo, la Procuraduría General de la Nación –PGN-, las obligaciones a cargo del Tesoro y el servicio de la deuda pública.

2.2. REGLAS FISCALES

Las reglas fiscales son el conjunto de normas y regulaciones en el cual se elabora, aprueba e implementa el presupuesto y se rige en lo preceptuado en el artículo 40 de la Carta Magna, donde se establece la procedencia de las fuentes de financiamiento para inversión y gastos del Estado, de manera que todas las instituciones públicas deberán indicar la fuente de dónde se tomarán los fondos destinados a cubrirlos.

La Ley Orgánica del Presupuesto indica que todos aquellos recursos provenientes del crédito público (préstamos y/o donaciones), estarán únicamente destinados a financiar:

- Inversiones productivas;
- Casos de evidente necesidad nacional, aprobados por el Congreso de la República;
- Reorganización del Estado y,
- Pasivos, incluyendo los intereses respectivos.

De conformidad con el artículo 38 de la Constitución Política de Guatemala que establece las normas y regulaciones de la deuda pública interna y externa, su amortización y pago quedarán establecidos en la Ley Orgánica del Presupuesto.

El Ministerio de Finanzas Públicas es el ente rector que autorizará a las entidades del sector público a realizar las gestiones de las operaciones de crédito público conforme lo establece el artículo 64 de la Ley Orgánica del Presupuesto. El artículo 65, indica que en el presupuesto de la nación se hará la presupuestación de la deuda pública:

Se incluirán en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado y en los de las entidades descentralizadas y autónomas y municipalidades, las operaciones de crédito público aprobadas por el Congreso de la República, así como aquellas que presenten una situación de negociación avanzada y que permita prever su desembolso en el ejercicio fiscal que se está aprobando.

3. ÁMBITO INSTITUCIONAL

La institución que se encarga de la elaboración del presupuesto público es el Ministerio de Finanzas Públicas, mandato establecido en el Decreto número 114-97 Ley del Organismo Ejecutivo y el Acuerdo Gubernativo número 26-2014 Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas.

El Ministerio de Finanzas Públicas, por mandato legal, tiene la responsabilidad de cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento interno y externo, la ejecución presupuestaria y el registro y control de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado de acuerdo como lo establece el Artículo 35 de la Ley del Organismo Ejecutivo.

El ámbito institucional y de aplicación presupuestaria que establece la Ley Orgánica del Presupuesto es aplicable para:

- a) Los Organismos del Estado,
- b) Las entidades descentralizadas y autónomas,
- c) Las empresas cualquiera sea su forma de organización, cuyo capital esté conformado mayoritariamente con aportaciones del Estado y,
- d) Las demás instituciones que conforman el sector público.

4. CICLO PRESUPUESTARIO

El presupuesto público autorizado a las distintas entidades públicas, para su formulación, ejecución y control deberá pasar por distintas etapas a las que en forma integral se les denomina ciclo presupuestario.

CICLO PRESUPUESTARIO EN GUATEMALA



Fuente: Ministerio de Finanzas Públicas.

4.1. FORMULACIÓN DEL PRESUPUESTO

Esta actividad consiste en la preparación, programación presupuestaria y financiera que se realiza en las entidades públicas y que se hace en forma sistematizada en el ámbito institucional, considerando la economía, tecnología y competencia en la materia.

La Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia –SEGEPLAN–, se encarga de definir los lineamientos de las políticas gubernamentales, y corresponde a cada entidad desarrollar conforme a sus planes operativos anuales, que es la definición de objetivos a alcanzar y actividades a realizar durante el año para lograr los objetivos.

SEGEPLAN tiene como plazo hasta el 28 de febrero de cada año, para presentar el informe de evaluación de la ejecución de la política general del Gobierno conforme lo indica el artículo 20 del Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto. Con base en esta evaluación, el Ministerio de Finanzas Públicas, en coordinación con dicha Secretaría, propondrá las políticas presupuestarias y los lineamientos generales para la formulación del Proyecto de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal que corresponda.

En la formulación presupuestaria se establecen las necesidades que son expresadas en presupuestos financieros de los distintos Organismos del Estado, que está conformado por las entidades descentralizadas y autónomas, y en conjunto se integra el presupuesto del sector público, expresado en necesidades de Estado durante un período determinado o más períodos.

El anteproyecto presupuestario elaborado por las dependencias del Estado, es presentado ante el Organismo Ejecutivo por medio del Ministerio de Finanzas Públicas en lo sucesivo está a cargo de la Dirección Técnica de Presupuesto –DTP-. Dicha Dirección es la encargada de analizar la información proporcionada en el anteproyecto y que identificar las necesidades de Nación y así es como se establecen las prioridades de la población, se define el monto requerido para satisfacer dichas necesidades y la forma en que se cubrirá financieramente.

Los anteproyectos de presupuesto de cada una de las dependencias del Estado a que se refiere el artículo 21 de la Ley, deberán presentar ante el Ministerio de Finanzas Públicas, en un plazo máximo hasta el 15 de junio de cada año, y se estructurarán conforme a las categorías programáticas y clasificaciones señaladas en el artículo 11 de este reglamento de la Ley, y de acuerdo a las instrucciones que emite la Dirección Técnica del Presupuesto, conjuntamente se debe entregar el Plan Operativo Anual –POA- elaborado conforme lineamientos que emita la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia.

La consolidación de los presupuestos institucionales y que tiene a cargo la elaboración del presupuesto y las cuentas agregadas del sector público es el Organismo Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Finanzas Públicas, quién además formulará el presupuesto multianual.

Para la presentación del proyecto del presupuesto conforme lo establece el artículo 23 de la Ley Orgánica del Presupuesto indica:

“El Organismo Ejecutivo presentará el proyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del Estado al Congreso de la República a más tardar el dos de septiembre del año anterior al que regirá, acompañado de la información que se especifique en el reglamento de esta Ley”.

4.2. DISCUSIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO

Este proceso del presupuesto está asignado al Organismo Legislativo, que tiene a su cargo la etapa de la discusión y posterior aprobación, y en lo que se refiere al Organismo Ejecutivo le esta encomendadas la sanción y la publicación.

El Congreso de la República de Guatemala es a quién le compete discutir y aprobar el presupuesto general de la nación, a la vez, también se encarga de la elaboración y aprobación de su mismo presupuesto que se incluye en el Presupuesto General del Estado.

Dentro de las funciones del Organismo Ejecutivo, es el ente encargado de someter cada año al Organismo Legislativo la aprobación del presupuesto en un plazo no mayor a los ciento veinte días antes a la fecha en que comienza el ejercicio fiscal.

En lo referente a la sanción y publicación del presupuesto nacional, este es enviado al Presidente de la República de Guatemala que se encargará de la sanción y publi-

cación en el Diario de Centroamérica (Diario Oficial) antes del dos de enero del año siguiente.

4.3. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

El proceso de la ejecución presupuestaria del presupuesto público en este capítulo solo se hará una breve referencia, porque todo el contexto de este tema se desarrollará en la segunda parte de este manual.

La ejecución del presupuesto público se puede interpretar como la realización de las compras de insumos que es lo que se conoce como la ejecución financiera, que incluye todos los bienes o servicios que hacen las entidades del Estado.

Las etapas que conforman la programación del presupuesto y que es parte de la ejecución presupuestaria son:

- El compromiso del gasto,
- El devengado del bien o servicio,
- El pago a los proveedores de los bienes o servicios adquiridos.

4.4. EVALUACIÓN PRESUPUESTARIA

El presupuesto público está sujeto al análisis que efectúan en el proceso de la asignación presupuestaria y las actividades programadas de cada una de las entidades del Estado, considerando todas las ejecuciones financieras y físicas durante el período fiscal del presupuesto, prestar atención en el cumplimiento de los principios presupuestarios, normas y reglamentos aplicables en el proceso de la ejecución.

La Evaluación Presupuestaria de las Entidades Públicas

La etapa de la evaluación de la ejecución presupuestaria, está establecido en la Ley Orgánica del Presupuesto, precisamente en los artículos 34, 35 y el 22 de su reglamento que indica:

De conformidad con la Ley Orgánica del Presupuesto corresponde al Ministerio de Finanzas Públicas, la evaluación de la ejecución presupuestaria del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, está debe comprender la medición de los resultados físicos y financieros obtenidos y los efectos producidos de conformidad con los indicadores de gestión de las Entidades Públicas, y debe realizarse durante la ejecución y al cierre del ejercicio.

Conforme a lo establecido en el artículo 22 del Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto, establece que las unidades de la administración financiera de cada entidad de gobierno debe centralizar la información de la ejecución presupuestaria para mejor control y transparencia.

4.5. EL CONTROL PRESUPUESTARIO

Respecto al control presupuestario, en este apartado solo se hará una breve reseña porque en contexto general de este tema se presenta en la tercera parte de este manual.

El control administrativo del presupuesto público está a cargo del Organismo Ejecutivo, que lo ejecuta a través del Ministerio de Finanzas Públicas y el control contable y la fiscalización lo ejerce la Contraloría General de Cuentas –CGC- o mediante la Superintendencia de Bancos –SIB-. Este control presupuestario que se hace a la administración pública y la fiscalización de los bienes y recursos del Estado, se realiza con los siguientes propósitos:

- Debe contribuir al fortalecimiento de la capacidad de los funcionarios públicos para ejecutar el presupuesto y lograr los objetivos planteados utilizando de la mejor manera los recursos públicos.
- Contribuir a la transparencia del qué hacer de las entidades públicas.
- Promover la responsabilidad de los empleados públicos para que puedan dar cuenta por el manejo de los bienes y recursos públicos y por los resultados obtenidos de su gestión.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

Para la conformación del Presupuesto General de Ingresos del Estado, se utilizará el Clasificador de Recursos por Rubro que permite ordenar, agrupar y presentar los recursos públicos conforme a la naturaleza y origen de estos.

Esta clasificación le permite al ente rector, realizar los registros analíticos de las transacciones de los ingresos del Estado y se constituye en un proceso básico y/o primario del sistema de clasificaciones.

5.1. CLASIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

5.1.1. *Clasificación del Presupuesto General de Egresos*

La clasificación de las categorías del Presupuesto General de Egresos del Estado de acuerdo al Manual de Clasificaciones Presupuestarias queda conformada de la siguiente forma:

- a) *Clasificación Institucional*, organiza al Sector Público en Gobierno General y Empresas Públicas donde se sectoriza al sector público en los aspectos económicos, presupuestarios y de relevancia estadística de las políticas de Estado.

- b) *Clasificación Geográfica*, permite ubicar geográficamente la unidad responsable de la ejecución de los programas, subprogramas, proyectos, actividades y obras, que integran su presupuesto.
- c) *Clasificación por Finalidad, Función y División*, permite la clasificación detallada de los objetivos socioeconómicos que persiguen las instituciones públicas por medio de distintos tipos de erogaciones que realizan.
- d) *Clasificación por Tipo de Gasto*, se determina el destino del gasto y que se agrupa por programas, subprogramas, proyectos, actividades y obras que ejecutan las instituciones del sector público.
- e) *Clasificación por Fuentes de Financiamiento*, permite identificar las fuentes u orígenes de los ingresos que financian los egresos y precisar la orientación específica de cada fuente, a efectos de controlar su aplicación.
- f) *Clasificación de Recursos por Rubros*, permite agrupar y presentar los recursos públicos conforme a la naturaleza u origen de los mismos que pueden ser por fuentes tradicionales o del financiamiento, como el crédito público y la disminución de activos.
- g) *Clasificación Económica de los Recursos*, agrupa a los recursos según sean éstos corrientes, de capital y fuentes financieras.
- h) *Clasificación por Objeto del Gasto*, permite constituir la ordenación sistemática y homogénea de los bienes y servicios, las transferencias y las variaciones de activos y pasivos que el sector público aplica en el desarrollo de su proceso productivo.
- i) *Clasificación Económica del Gasto*, ordena los gastos según la naturaleza económica de las transacciones que realiza el sector público, con el propósito de evaluar el impacto y repercusiones que generan las acciones fiscales.

5.1.2. *Clasificación del Presupuesto General de Ingresos*

El ordenamiento del clasificador del Presupuesto General de Ingresos está conformado por los siguientes rubros:

- a) *Los Provenientes de Fuentes Tradicionales*, son los recursos que se obtienen mediante los impuestos, las tasas, los derechos y las transferencias.
- b) *Los Procedentes del Patrimonio Público*, son aquellos recursos que se obtienen por la venta de activos, de títulos y de acciones, y de rentas de la propiedad.
- c) *Por Financiamiento*, sea Interno o Externo, son aquellos recursos a cargo de la administración de Crédito Público mediante la gestión de préstamos internos y externos que son concedidos por instituciones financieras, bancarias y organismos internacionales incluyendo la disminución de activos.

5.2. ESTRUCTURA PROGRAMÁTICA DEL PRESUPUESTO

La Estructura Programática del Presupuesto del Estado como lo establece el artículo 11 del Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto, indica que el presupuesto de cada entidad de la administración pública, hará su estructuración de acuerdo al presupuesto por programa y se hará conforme a las siguientes categorías programáticas:

- a) *Programa*, es la categoría programática donde se define las acciones presupuestarias y operacionales en el cual, los recursos y productos son definibles y excluyentes con respecto a otras relaciones de insumo-producto.
- b) *Subprograma*, se define a la categoría programática donde se efectúa las relaciones de condicionamiento con un programa.
- c) *Proyecto*, es la categoría programática donde se expresa la creación, ampliación o mejora de un medio de producción durable.
- d) *Actividad u Obra*, corresponde a la categoría programática, donde la producción es intermedia y por tanto es condición de uno o varios productos finales o intermedios. Respecto a la obra, se puede definir como un proyecto de inversión que es conformado por el medio de producción de bienes y servicios proyectado.

En la conformación del Anteproyecto de Presupuesto de un año fiscal, se estructurará de acuerdo a las categorías programáticas y clasificaciones que se establecen en el artículo 11 del Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto, además se debe cumplir con las directrices de acuerdo a los formularios e instructivos que proporciona la Dirección Técnica del Presupuesto, y su validez se comprobará de acuerdo al Plan Operativo Anual que es elaborado bajo los lineamientos que emita la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia.

5.3. CLASIFICACIÓN DEL PRESUPUESTO POR RESULTADOS

La clasificación de la estructura presupuestaria de Gestión por Resultados, se hace con el fin de proponer resultados e intervenciones diseñadas bajo esta metodología, con el objeto de realizar la Programación Presupuestaria por Resultados.

El Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala, es creado a partir del resultado y de la revisión al contenido de las descripciones que se hicieron a las cuentas que conforman los clasificadores de Estructura Programática del Presupuesto de la Nación. Este documento permite la readecuación del clasificador por tipo de gasto con el propósito de lograr la coherencia con la clasificación económica del gasto, permitiendo la incorporación de nuevos renglones de gasto principalmente. Estos ajustes de las cuentas, son producto de los cambios inherentes a la dinámica propia del sector gubernamental y de la modernización impulsada en el ámbito de la administración financiera del Sector Público.

Para lograr los resultados estratégicos, se debe establecer y especificar los productos necesarios para lograr el objetivo presupuestario y luego se formulan los Programas y Actividades Presupuestarias. El programa identifica el resultado y la Actividad define el producto que, al ser entregado a la población, contribuye al logro de los resultados del Plan de Gobierno.

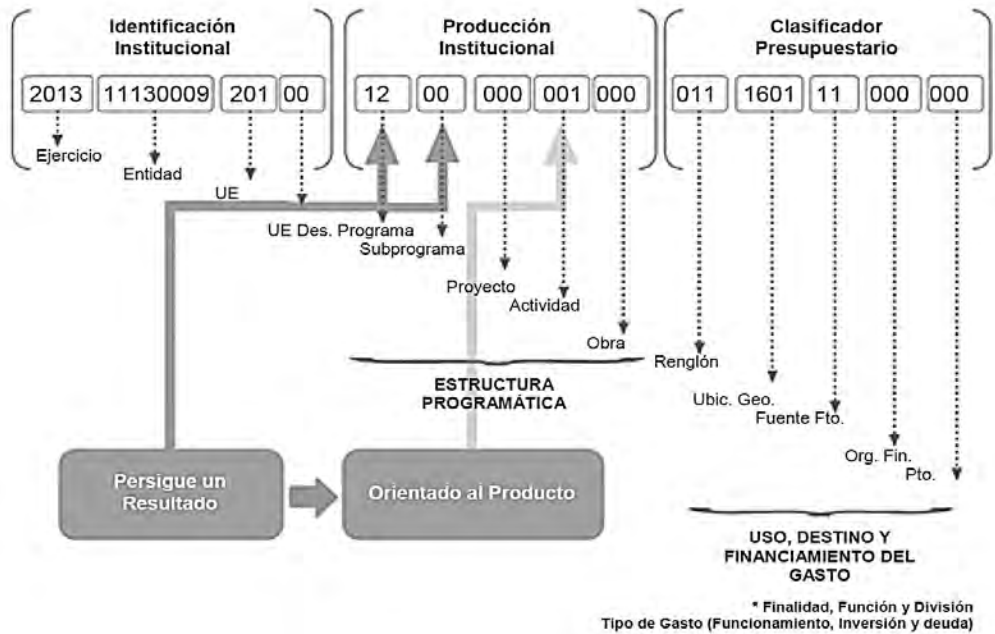
Todos los insumos los debe programar cada entidad pública, en el cual establece aquellas prioridades e insumos necesarios que conformará los productos o servicios que recibirá el ciudadano, de ahí la importancia de estas asignaciones presupuestarias que tienen en común la contribución al logro de las políticas públicas.

El presupuesto por resultados –PpR- deja establecido que un subproducto es la combinación de los insumos, que durante el proceso productivo, son transformados en los servicios que se entregarán a la población. Una agrupación de subproductos forma al producto o intervención, el cual logrará el cambio en las condiciones y calidad de vida del ciudadano, es decir, permitirá lograr el resultado previsto en la conformación del presupuesto.

Al tener en cuenta estos factores indispensables se definen los resultados y productos, con estos elementos se procede a realizar la red programática, que se hará conforme a las técnicas utilizadas para el presupuesto por programas de acuerdo la normativa y clasificaciones presupuestarias vigentes del Manual de Clasificaciones Presupuestarias.

En la formulación presupuestaria del presupuesto por resultado, se utilizará la estructura programática, pero dando énfasis al resultado, éstos se asocian a la categoría programática “Programa” o “Subprograma”, según convenga al ámbito administrativo de la entidad pública, y sus productos asociados a nivel de la categoría programática “Actividad”.

A continuación se muestra gráficamente la estructura de la partida presupuestaria, bajo la modalidad de Gestión por Resultados en la programación presupuestaria:



Fuente: Presupuesto por resultados del Ministerio de Finanzas Públicas.

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

En el presupuesto público de Guatemala, las entidades de Gobierno tienen permitido hacer modificaciones presupuestarias, que son cambios que estos organismos efectúan a los créditos asignados a los programas, subprogramas, proyectos, actividades, obras y grupos de gasto previstos en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, que surgen como consecuencia de:

- Subestimaciones o sobreestimaciones de los créditos asignados originalmente en el Presupuesto de Egresos.
- Incorporación de nuevos programas, subprogramas, proyectos o actividades.
- Reajustes de gasto, efectuados con el propósito de lograr un uso racional de los mismos, o para dar respuesta a situaciones de tipo coyuntural no previstas.
- Alteración en las metas o volúmenes de trabajo en los programas que desarrolla la institución o dependencia.

6.1. TIPOS DE MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Las modificaciones o transferencias presupuestarias que están contempladas dentro del Manual de Modificaciones Presupuestarias, y que se pueden realizar al Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado son las ampliaciones, disminuciones, transferencias y modificaciones a las fuentes de financiamiento y como lo establece y define cada una en el Manual, éstas son:

- “– *Ampliaciones*: Son incrementos a los créditos presupuestarios que se asignan a programas o categorías equivalentes, subprogramas, proyectos, actividades, obras y grupos de gasto, para atender requerimientos no previstos o que resultan insuficientes, siempre que se disponga de las fuentes de financiamiento para atender la erogación correspondiente. Este tipo de modificación presupuestaria es el resultado de un proceso de ampliación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, efectuado por el Congreso de la República mediante el Decreto correspondiente.
- *Disminuciones*: Son disminuciones a los créditos presupuestarios que se asignaron a programas o categorías equivalentes, subprogramas, proyectos, actividades, obras y grupos de gastos, debido a cambios en las expectativas de los ingresos que se estima resultarán insuficientes, por lo que no se dispondrá de las fuentes de financiamiento para atender las erogaciones programadas. Como resultado de este proceso el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, es disminuido por el Congreso de la República mediante Decreto.
Una vez efectuadas las Ampliaciones o las Disminuciones presupuestarias por el Congreso de la República, el Organismo Ejecutivo mediante el respectivo Acuerdo Gubernativo de presupuesto, procede a autorizar la modificación que contiene la distribución analítica.
- *Transferencias*: Consiste en una reasignación de créditos presupuestarios que pueden ocurrir en distintos niveles, entre organismos, instituciones, distintas categorías programáticas y renglones de gasto que no incrementan el total de los gastos previstos en el presupuesto.
Sin embargo los traspasos mencionados en ningún caso deberán solicitarse ni aprobarse trasladando asignaciones de inversión a funcionamiento, conforme lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala.
- *Modificaciones a las fuentes de financiamiento*: Son cambios entre fuentes de financiamiento de los gastos, que pueden o no modificar la composición de los mismos en el ámbito de la estructura programática o del objeto del gasto.”

6.2. COMPETENCIAS PARA LAS MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Las transferencias y/o modificaciones presupuestarias de acuerdo a lo establecido en la Ley Orgánica del Presupuesto, se solicitarán únicamente cuando resulten necesarias durante la ejecución del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, y como lo indica el artículo 32, éstas se realizarán de la manera siguiente:

1. “Por medio de acuerdo gubernativo refrendado por los titulares de las instituciones afectadas, cuando el traslado sea de una institución a otra, previo dictamen favorable del Ministerio de Finanzas Públicas.
2. Por medio de acuerdo emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas, siempre y cuando las transferencias ocurran dentro de una misma institución, en los casos siguientes:
 - a. Cuando las transferencias impliquen la creación, incremento o disminución de asignaciones de los renglones del grupo 0 “Servicios Personales” y renglones 911 “Emergencias y Calamidades Públicas” y 914 “Gastos no Previstos”,
 - b. Modificaciones en las fuentes de financiamiento y,
 - c. Cuando se transfieren asignaciones de un programa o categoría equivalente a otro, o entre proyectos de inversión de un mismo o diferente programa y/o subprograma.
3. Por resolución Ministerial del Ministerio interesado; resolución de la Secretaría General de la Presidencia de la República cuando se trate del presupuesto de la Presidencia de la República y resolución de la máxima autoridad de cada dependencia y secretaría, cuando corresponda al presupuesto de las Secretarías y otras dependencias del Organismo Ejecutivo; en los casos siguientes:
 - a. Cuando las transferencias de asignaciones ocurran entre subprogramas de un mismo programa o entre actividades específicas de un mismo programa o subprograma,
 - b. Cuando las transferencias de asignaciones ocurran entre grupos no controlados del programa o categoría equivalente, subprograma o proyecto y,
 - c. Cuando las transferencias ocurran entre renglones no controlados del mismo grupo de gasto del programa, o categoría equivalente, subprograma o proyecto.

Todas las transferencias deberán ser remitidas a la Dirección Técnica del Presupuesto, dentro de los diez (10) días siguientes de su aprobación, la que deberá notificarlas de inmediato al Congreso de la República y a la Contraloría General de Cuentas.”

El Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto en lo que se refiere a las modificaciones presupuestarias, indica según el artículo 21, que las solicitudes de transferencias presupuestarias a que se refieren los numerales 1 y 2 del artículo 32 de la Ley, deberán ser presentadas al Ministerio de Finanzas Públicas a través de la Dirección Técnica del Presupuesto, acompañadas de la respectiva justificación y de acuerdo a las normas y procedimientos contenidos en el Manual de Modificaciones Presupuestarias para las Entidades de la Administración Central y otras disposiciones que emanen de dicho Ministerio.

Tema 2

EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

SUMARIO

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN DE LOS GASTOS. 1.1. Introducción. 1.2. Gasto presupuestario y principios que lo rigen. 1.3. Procedimiento. 1.4. Apropiación. 1.5. Disponibilidad presupuestal. 1.6. Ordenación del gasto. 1.7. Registro del compromiso presupuestal. 1.8. Cumplimiento de las obligaciones. 1.9. Registro de la obligación y ordenación del pago. 1.10. Excepciones al principio de la anualidad. 1.10.1. Reservas presupuestales y cuentas por pagar. 1.10.2. Vigencias futuras. 2. EL PROCEDIMIENTO DE PAGO EN LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS. 3.1. Procedimiento para el registro del compromiso. 3.2. Procedimiento para el registro del devengado. 3.3. Procedimiento para el registro del compromiso y devengado simultáneo (CYD). 3.4. Procedimiento para el registro de la solicitud del pago. 4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS. 6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA.

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN DE LOS GASTOS

1.1. INTRODUCCIÓN

La administración del gasto público en Guatemala, se produce por diversos servicios que son demandados por la población y son atendidos de acuerdo a las prioridades sociales que se deben gestionar mediante un proceso estratégico de desarrollo nacional, además de tener en cuenta que la priorización debe cubrir las necesidades de la sociedad considerando el crecimiento poblacional.

Para lograr la eficiencia, transparencia y calidad del gasto público en las entidades de gobierno, tiene que existir los lineamientos que permitan el fortalecimiento de la administración financiera del sector público, dotando de instrumentos normativos de carácter presupuestario que establece la gestión de los gastos dentro del Sistema Integrado de Administración Financiera –SIAF–, que es administrado por el Ministerio de Finanzas Públicas.

El procedimiento del gasto público que contiene los lineamientos para la gestión de los gastos que realiza las diferentes entidades gobierno se constituyó de uso obligatorio el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala.

la, que indica la forma en que se ejecutará el gasto y establece como se harán los registros en las diferentes etapas del proceso presupuestario.

Dentro del marco de los procedimientos y de conformidad con lo que establece la Ley Orgánica del Presupuesto según Decreto 101-97 del Congreso de la República, en el artículo 25 indica que la ejecución presupuestaria estará regida por leyes y reglamentos para su creación y administración, así como por las normas y procedimientos establecidos por el órgano rector del sistema presupuestario. En el artículo 13 de la referida ley establece la naturaleza y destino de los egresos⁴⁷¹ que representa los gastos que devenga toda institución del estado conforme a la programación presupuestaria.

Además, ahí queda indicado lo referente a la reglamentación donde se establecerá las técnicas de programación presupuestaria a aplicar y los clasificadores de ingresos y egresos que serán utilizados por cada dependencia estatal.

1.2. GASTO PRESUPUESTARIO Y PRINCIPIOS QUE LO RIGEN

El gasto del presupuesto es aquel rubro donde se establece el monto máximo de erogación a realizar en cada año y que estará a cargo de cada institución del Estado. El gasto se conforma por la disponibilidad financiera de las entidades que sirve para proveer los servicios públicos, los cuales conforman los programas y proyectos del Gobierno y que están contenidos en el presupuesto nacional y el financiamiento de estos recursos son provenientes de fuente tributaria, ingresos privativos, de préstamos y donaciones que el Gobierno contrata y posteriormente deberá pagar.

De conformidad con la Ley Orgánica del Presupuesto también establece el sistema presupuestario que constituyen el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que rigen el proceso presupuestario de todos los organismos y entidades que conforman el sector público.

Los principios que se rigen para el presupuesto nacional están contenidos en las normas constitucionales son las de mayor nivel jerárquico y son de aplicación general, no obstante algunas se circunscriben al presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, que básicamente incluye el presupuesto de los Ministerios y Secretarías de la Presidencia.

En la constitución Política de la República de Guatemala se encuentra la aplicación de los siguientes principios del presupuesto nacional que deben cumplir todas las entidades públicas de Guatemala:

⁴⁷¹ El Decreto 101-97, Ley Orgánica del Presupuesto, en el artículo 13, define como naturaleza y destino de los egresos a todos aquellos grupos de gastos que están contenidos en el presupuesto de egresos del Estado, y que expresan la especie o naturaleza de los bienes y servicios que son adquiridos.

PRINCIPIO	DESCRIPCIÓN	ARTÍCULO CONSTITUCIONAL
Anualidad	El Presupuesto tiene vigencia de un año.	237
Universalidad	El presupuesto debe incluir la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar.	237
Publicidad	El presupuesto es un documento público, accesible a cualquier ciudadano que quiera consultarlo.	237

1.3. PROCEDIMIENTO

La ejecución del presupuesto de ingresos y egresos de la nación, se regirá por las leyes y reglamentos que determinan su creación y administración, así como por las normas y procedimientos establecidos por el órgano rector del sistema presupuestario conforme lo indica el artículo 25 de la Ley Orgánica del Presupuesto.

El procedimiento presupuestario se compone por el conjunto de etapas que cumple cada presupuesto anual y etapas que componen su estructura son:

- Formulación.
- Ejecución.
- Liquidación.

El proceso presupuestario establecido en el artículo 238 de la carta magna y que es regulado por la Ley Orgánica del Presupuesto, es un proceso continuo que se entrelaza con el procedimiento presupuestario en cada año; así cuando se está ejecutando el presupuesto del año actual, se está formulando el presupuesto del año siguiente.

1.4. APROPIACIÓN

En el proceso de la autorización para la ejecución presupuestaria de cada año y de conformidad como lo rige el artículo 29 de la Ley Orgánica del Presupuesto, esta apropiación se realiza de la siguiente manera:

“...Los Ministros y los Secretarios de Estado, los Presidentes de los Organismos Legislativo y Judicial, así como la autoridad no colegiada que ocupe el nivel jerárquico superior de las entidades descentralizadas y autónomas y de otras instituciones, serán autorizadores de egresos, en cuanto a sus respectivos presupuestos. Dichas facultades, de autorización de egresos, podrán delegarse a otro servidor público de la misma institución o al responsable de la ejecución del gasto.”

Con la apropiación de la ejecución del presupuesto público, se realizará a través del avance en el logro de las metas y objetivos de las instituciones, por medio de la producción de los bienes y servicios que las entidades brindan a la población, a través de la combinación de insumos, los cuales deben ser comprados a los proveedores del Estado.

1.5. DISPONIBILIDAD PRESUPUESTAL

Para llevar a cabo la ejecución del presupuesto anual asignado a todas las entidades del Estado, se establece el programa anual de caja y conforme lo indica el artículo 56 de la Ley Orgánica del Presupuesto –LOP-, se define como el instrumento mediante el cual se programan los flujos de fondos del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado y que constituyen los montos máximos, para cada uno de los períodos que establezca el Reglamento de la LOP y estos conforman los fondos disponibles para que los organismos y entidades cumplan con las obligaciones generadas en el proceso de la ejecución presupuestaria.

Para lograr la ejecución presupuestaria se establece el objetivo del sistema de tesorería y conforme lo establece el artículo 35 del Reglamento de la LOP, indica:

“... mantener la liquidez del Tesoro Público, contribuyendo al equilibrio y saneamiento de las Finanzas Públicas. La Tesorería Nacional definirá los principios, órganos, normas, procedimientos y desarrollará los mecanismos que garanticen la disponibilidad de los fondos del Estado, la programación de los recursos financieros y la determinación de los montos de financiamiento temporal con el fin de mantener un ritmo constante en la ejecución del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado. Para este propósito, la Tesorería Nacional coordinará sus acciones con otras Dependencias vinculadas al Sistema de Administración Financiera.”

1.6. ORDENACIÓN DEL GASTO

La ordenación del gasto se materializa con la ejecución presupuestaria, donde se efectúa el proceso financiero en las entidades públicas que están obligadas a realizar los registros de los bienes y servicios que están entregando a la población y que se conoce como la ejecución física del presupuesto.

El proceso mediante el cual se ordena la ejecución del gasto es la gestión que realizan las instituciones para la adquisición de los insumos necesarios para poder brindar los bienes y servicios que proveen a la población. La ejecución del presupuesto se realiza en el momento en que se reciben los insumos comprados.

1.7. REGISTRO DEL COMPROMISO PRESUPUESTAL

La programación de la ejecución presupuestaria es un ejercicio que se realiza cada cuatro meses a través del compromiso de la cuota financiera cuatrimestral que realizan todas las entidades públicas, presentando ante la Ministerio de Finanzas Públicas sus

requerimientos de gasto para ese período, y en este Organismo se calculan los ingresos provenientes de origen tributario, préstamos, donaciones y otros con que se contará durante el período. Una vez estimada la disponibilidad de recursos se aprueban los montos máximos que las entidades podrán ejecutar de presupuesto durante el cuatrimestre.

Estas autorizaciones máximas de ejecución se conocen con el nombre de “cuotas” y pueden ser de compromiso y de devengado.

El compromiso es el momento del gasto en que una autoridad en una institución firma un contrato y “compromete” el presupuesto de la institución, dejando reservada una parte del presupuesto para que en el momento de recibir o devengar el bien o servicio haya disponibilidad presupuestaria.

La Constancia de Disponibilidad Presupuestaria –CDP- de conformidad como lo estipula el artículo 26 de la Ley Orgánica del Presupuesto, será de emisión obligatoria previo a la suscripción de contratos con cargo a los renglones de gastos establecidos en ese artículo, conforme al Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala.

Esta constancia deberá publicarse en el Sistema de Adquisiciones y Contrataciones del Estado de Guatemala –GUATECOMPRAS- y constituirán anexos de los contratos que se suscriban.

1.8. CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES

El proceso del devengado del cumplimiento de las obligaciones en las entidades del Estado es el momento del gasto en que se recibe el bien o servicio y es de acuerdo a la ley de presupuesto, el momento en que el presupuesto es afectado (o ejecutado) es en este momento cuando un proveedor puede exigir el pago.

El pago es el momento del gasto en que se desvanece una deuda, mediante un depósito a cuenta del vendedor de los bienes o servicios adquiridos.

1.9. REGISTRO DE LA OBLIGACIÓN Y ORDENACIÓN DEL PAGO

Los registros como lo establece la Ley Orgánica del Presupuesto indica que todas las dependencias del Estado están obligadas a llevar los registros de la ejecución presupuestaria y en materia de egresos se registrará todas las etapas del compromiso, del devengado y del pago.

El proceso de la ordenación del pago de acuerdo como lo establece el Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto en el artículo 17, inciso b y c indica:

“b) Se considera devengado un gasto cuando queda afectado definitivamente el crédito presupuestario al cumplirse la condición que haga exigible una deuda, con la recepción conforme de los bienes y servicios o al disponerse el pago de aportes o subsidios; y,

c) El pago extingue la obligación exigible mediante la entrega de una suma de dinero al acreedor o beneficiario. El registro del pago se efectuará en la fecha en que se emita el cheque, se formalice la transferencia de fondos a la cuenta del acreedor o beneficiario o se materialice por la entrega de efectivo o de otros valores.”

1.10. EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE LA ANUALIDAD

La excepción al principio de la anualidad en el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para un período fiscal que finaliza el 31 de diciembre de cada año, para el caso de Guatemala existe aquellos compromisos que por cualquier motivo no logran materializarse y la obligación del pago pasa para el siguiente período.

1.10.1. *Reservas presupuestales y cuentas por pagar*

Respecto a los gastos devengados no pagados de conformidad como lo establece el Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto establece que el Ministerio de Finanzas Públicas procederá a cancelar los gastos devengados y no pagados al treinta y uno (31) de diciembre de cada año, con cargo a las disponibilidades de fondos del siguiente ejercicio fiscal.

1.10.2. *Vigencias futuras*

La vigencia de los registros devengados no pagados a favor de los proveedores del Estado a cargo de las unidades de administración financiera, previa evaluación y procedencia del compromiso adquirido, serán responsables de imputar a los créditos del nuevo presupuesto los gastos comprometidos y no devengados al cierre del ejercicio anterior, en un plazo que no exceda de 6 meses.

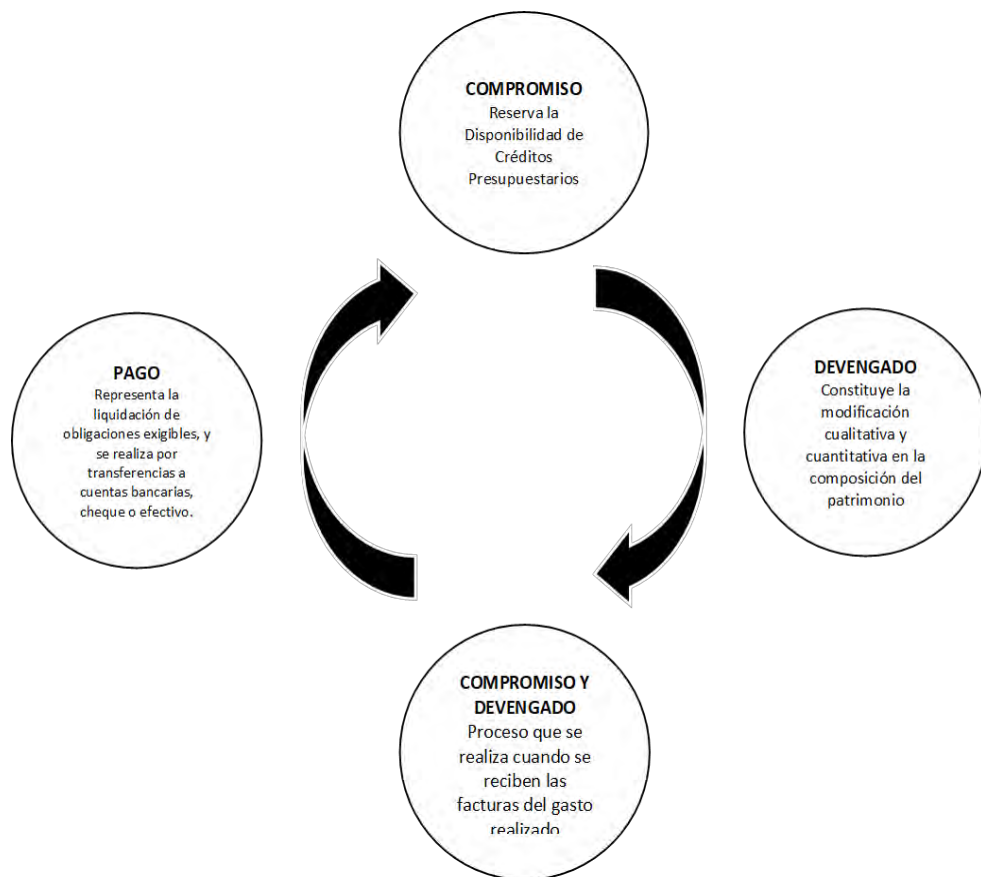
Las Unidades de Planificación de cada entidad del Estado que tenga estos compromisos, será la responsable de efectuar la reprogramación de metas correspondientes en los términos y condiciones establecidas en ley.

2. EL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS

Los procesos establecidos por el ente rector a cargo de las finanzas públicas, que se hizo para cada dependencia pública en la erogación de los pagos que se hacen con el presupuesto nacional en cumplimiento a las obligaciones públicas, se implementó el uso obligatorio del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala.

El propósito de crear reglas claras en lo que se refiere al manejo del erario público, es lograr cumplir los programas de gobierno que atiende los requerimientos de Estado, para la población, al mismo tiempo se delimita para que se pueda tener el control necesario para evaluar si estos recursos llegaron a los destinos programados y cubrieron estas necesidades en cada rincón del país. Los procesos para el control de la ejecución del gasto se hacen mediante dos procesos:

3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS



Es el proceso en el cual la erogación del gasto del presupuesto público se concluye con el pago a los proveedores del Estado, por los bienes y servicios que realizan todas las entidades de Gobierno de conformidad como lo establece la Ley Orgánica del Presupuesto, según el artículo 14 hace referencia a la base contable del presupuesto el cual indica:

“...Los presupuestos de ingresos y de egresos deberán formularse y ejecutarse utilizando el momento del devengado de las transacciones como base contable.”

En lo referente a los registros de las erogaciones de los gastos que realizan las instituciones públicas conforme al artículo 16 de esta ley establece:

“... Los organismos y las entidades regidas por esta ley están obligadas a llevar los registros de la ejecución presupuestaria en la forma que se establezca en el reglamento, y como mínimo deberán registrar:

- a. En materia de ingresos, la liquidación o momento en que éstos se devenguen, según el caso y su recaudación efectiva; y
- b. En materia de egresos, las etapas del compromiso, del devengado y del pago.”

Los procedimientos especiales del gasto que obligatoriamente deben utilizar las dependencias del Estado, se conformado por las etapas del compromiso, devengado y pago, de conformidad como lo regula el Manual de Procedimiento para el Registro de la Ejecución Presupuestaria autorizado por el Ministerio de Finanzas Públicas.

El procedimiento para el registro del gasto se inicia en el registro de datos que se ingresa en el Sistema Informático de Gestión -SIGES-⁴⁷², que están vinculados directamente con los procedimientos de compra que realiza cada institución pública, de conformidad a lo que establece la Ley de Contrataciones del Estado y su Reglamento.

Respecto a los servicios de la deuda pública, los registros del gasto se realizan en los Sistemas de Deuda Pública, así como el diferencial cambiario negativo en el cierre y liquidación de préstamos y donaciones.

3.1. PROCEDIMIENTO PARA EL REGISTRO DEL COMPROMISO

Cuando se hace referencia al COMPROMISO, se establece como un registro presupuestario que necesita autorización de cuota financiera que se origina en el Sistema Informático de Gestión -SIGES-, sin afectar los registros de la contabilidad estatal, derivado que no modifica la composición del patrimonio, es solamente un acto de administración interna, que permite dejar apartada o reservada la disponibilidad de créditos presupuestarios y el uso de los mismos.

Al realizar la gestión del compromiso del gasto en SIGES, se verifica sistemáticamente que exista saldo disponible de crédito presupuestario y cuota de compromiso y si cumple con lo requerido, el sistema reserva el crédito y disminuye la cuota de compromiso.

3.2. PROCEDIMIENTO PARA EL REGISTRO DEL DEVENGADO

La fuente de la información de los gastos que hace cada entidad pública para el registro de DEVENGADO, se comienza con la imputación de datos en el Sistema Informático de Gestión -SIGES- y que esta gestión constituye una modificación cualitativa y cuantitativa en la composición del patrimonio, originada por transacciones con incidencia económica y financiera por lo que significa el surgimiento de una obligación de pago inmediata o diferida por la recepción de bienes y servicios o por

⁴⁷² El Acuerdo Ministerial 40-2005 emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas establece la creación Sistema Informático de Gestión -SIGES- y se establece que en este sistema informático se administrará los procesos de gestión de pedido de compra, orden de compra, el evento de la compra y todo lo relacionado con la gestión del pago.

haberse cumplido los requisitos administrativos dispuestos para los casos de gastos sin contraprestación y la afectación definitiva de los créditos presupuestarios correspondientes.

Cuando se efectúa el registro de datos, el sistema verifica que exista registro previo del compromiso, confirma la ejecución del presupuesto y permite contar con información actualizada del nivel de deuda exigible al comparar este monto con el de los pagos efectuados.

3.3. PROCEDIMIENTO PARA EL REGISTRO DEL COMPROMISO Y DEVENGADO SIMULTÁNEO (CYD)

Cuando se hace el registro de forma simultánea de las gestiones de pago que se debe ingresar en el Sistema Informático de Gestión -SIGES-, se debe al registro de la ejecución presupuestaria en las etapas de compromiso y devengado al mismo tiempo y ocurre porque existen operaciones que se tienen que hacer hasta que se reciben las facturas del gasto realizado, sin que se cuente con registro previo de compromiso, dentro estos gastos se pueden indicar que los registros CYD, son aquellos que se ingresan en el Sistema de GUATENOMINAS, para el pago de las nóminas de sueldos de servicios personales, renglones presupuestarios 011, 021, 022 y 029 por contrataciones de personal.

Para realizar los registros de datos de los gastos bajo esta clasificación, el Sistema verifica que exista saldo disponible de crédito y de cuotas de compromiso y devengado previo a la autorización mediante el sistema informático, que si procede, confirma la ejecución del presupuesto, genera automáticamente el asiento de partida doble en la contabilidad estatal y permite contar con información actualizada al nivel de deuda exigible al comparar este monto con los pagos efectuados.

Este proceso establece que los responsables o los autorizadores de este tipo de gasto, respecto a las operaciones de registro, éstas deben estar respaldadas con documentos legales y válidos previo al registro en el Sistema de Contabilidad Integrada -SICOIN-, principalmente la factura que es el documento que se adjunta a la solicitud del gasto o la orden de pago.

3.4. PROCEDIMIENTO PARA EL REGISTRO DE LA SOLICITUD DEL PAGO

Para el presupuesto nacional, el pago al proveedor, representa la liquidación de obligaciones exigibles, se realiza mediante transferencias a cuentas bancarias y por excepción la entrega de efectivo, emisión de cheques u otras formas aceptadas por el Sistema autorizado por el ente rector. La información de datos que se efectúa para el registro del pago afecta la disponibilidad de la caja, la disponibilidad en bancos y disminuye la deuda exigible.

Al efectuar los registros de esta gestión en la ejecución presupuestaria, permite conocer el grado de cumplimiento de compromisos contraídos como obligaciones, saldos disponibles en bancos, cheques u órdenes bancarias emitidas, entregadas y pagadas.

El sistema informático autorizado por el ente rector, verifica que al realizar la generación del medio de pago, exista saldo disponible de cuota de pago, de disponibilidad en el libro Caja o en el libro Banco que al efectuar la gestión, se registra la ejecución presupuestaria en la etapa del pago, realiza el débito en el libro Caja o Banco y genera automáticamente el asiento de partida doble para la imputación indicada en la orden de pago al proveedor del Estado.

En este proceso es importante resaltar que el proceso establece que la responsabilidad del pago recae en los Funcionarios responsables de la ejecución financiera de egresos, en los Directores y Operadores de SICOIN.

4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

La Constitución Política de Guatemala, establece según el artículo 38 queda establecido que mediante la Ley Orgánica del Presupuesto queda regulado el proceso de la formulación, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y ahí está incluida la gestión del Presupuesto de Ingresos y además deberá regular las formas de recaudación de los ingresos públicos.

La Ley Orgánica del Presupuesto de conformidad con el artículo 11, establece que el Presupuesto de Ingresos debe tener identificado todas clases de ingresos y otras fuentes de financiamiento, así como los montos estimados que provienen de cada fuente.

Respecto a la estructura de este presupuesto y que está indicado en el artículo 19 de esta Ley, queda establecido lo siguiente:

“...Presupuesto de Ingresos, deberá contener todos aquellos ingresos de cualquier naturaleza que se estima percibir o recaudar durante el ejercicio fiscal, el financiamiento proveniente de erogaciones y operaciones de crédito público, representen o no entradas de dinero efectivo, y los excedentes de fondos que se estimen a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se presupuesta.

No se podrán destinar ingresos a gastos específicos, con excepción de:

- a. Los provenientes de operaciones de crédito público,
- b. Los provenientes de donaciones, herencias o legados a favor del Estado, con destino específico y,
- c. Los que, por leyes especiales, tengan afectación específica.”

El Presupuesto de Ingresos estará conformado por los ingresos propios y los que provienen de fuente tributaria. Los ingresos propios son lo que se obtienen de la venta de bienes o servicios como activos, tasas, derechos y prestación de servicios que pre-

stan algunas instituciones públicas. Con estos recursos que recaudan las instituciones públicas, quedan obligadas a presupuestar y depositar estos recursos al Tesoro Nacional por medio de la elaboración del Comprobante Único de Registro de Ingreso.

El Ministerio de Finanzas Públicas por medio de la Dirección de Contabilidad del Estado regula a cada Dependencias del Estado, respecto a las operaciones bancarias registradas en la cuenta fondos privativos de conformidad a los resultados de la conciliación bancaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, tiene por delegación del Ministerio de Finanzas Públicas, de acuerdo al Decreto Número 1-98 del Congreso de la República, ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, y para realizar esta actividad, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personería jurídica, patrimonio y recursos propios.

Los ingresos que provienen de fuente tributaria mediante la recaudación de los tributos que los contribuyentes pagan al Tesoro Nacional⁴⁷³, la realiza por intermedio de los bancos del Sistema Bancario Nacional, para lo cual cuenta con convenios para la prestación de este servicio con los bancos comerciales participantes, quienes realizan las operaciones diarias de las notas de crédito a favor de la cuenta del Fondo Común del Gobierno que está administrada por el Banco de Guatemala.

Lo establecido en el Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto indica que el Presupuesto de Ingresos, deberá estar conformado por una estructura a través de rubros que permitirá identificar los montos a recaudarse sin deducción alguna, y la presentación de este presupuesto debe estar a nivel de detalle cumpliendo la siguiente clasificación: clase, sección, grupo y denominación de acuerdo como lo rige el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala.

5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

La programación financiera y la calendarización de pagos que se establece en todas las dependencias públicas, está a cargo del Ministerio de Finanzas Públicas que está amparado en la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento.

La programación de la ejecución presupuestaria de conformidad con lo regulado en la Ley Orgánica del Presupuesto, queda indicado según el artículo 30 que deberá proceder de la siguiente manera:

“... De acuerdo con las normas técnicas y periodicidad que para efectos de la programación de la ejecución establezca el Ministerio de Finanzas Públicas, las entidades y

⁴⁷³ La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece en el artículo 3 que dentro de sus funciones deberá Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.

organismos que financieramente dependan total o parcialmente del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, propondrán a dicho Ministerio la programación de la ejecución física y financiera de sus presupuestos. Este fijará las cuotas de compromisos, devengados y pagos considerando el flujo estacional de los ingresos, la capacidad real de ejecución y el flujo de fondos requeridos para el logro oportuno y eficiente de las metas de los programas y proyectos.”

La calendarización de los pagos que se hace con los proveedores del Estado, estará sujeta a la programación de la cuota financiera, que estará condicionada por la disponibilidad de las fuentes de financiamiento, para el caso de los ingresos tributarios quedará sujeto al monto recaudado programado que debe cumplir la Superintendencia de Administración Tributaria y de los ingresos propios conforme el proceso de recaudación.

De acuerdo a lo regulado en el Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto deja indicado según el artículo 19 la Aprobación Cuotas de Gasto que indica:

“El Ministerio de Finanzas Públicas por conducto de la Dirección Técnica del Presupuesto, aprobará las cuotas trimestrales de compromisos y mensuales de gastos devengados, y a través de la Tesorería Nacional, las cuotas mensuales de pagos.

La programación de la ejecución del presupuesto y la aprobación de las cuotas periódicas, se regirán por las normas y procedimientos contenidos en el Manual de Programación de la Ejecución Presupuestaria para las instituciones del Gobierno Central.”

6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA

La contabilidad pública de Guatemala está a cargo como órgano rector del sistema de contabilidad integrada gubernamental, el Ministerio de Finanzas Públicas a través de la Dirección de Contabilidad del Estado –DCE- quien regula todos los registros, el control, la presentación y la evaluación de todas las operaciones financieras, presupuestarias y patrimoniales que realizan todas las dependencias del sector público.

La Ley Orgánica del Presupuesto establece la regulación del sistema de contabilidad integrada gubernamental, y de conformidad con el artículo 48 deja establecido el Sistema de Contabilidad que se realiza en el sector público de Guatemala e indica:

“El sistema de contabilidad integrada gubernamental lo constituyen el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que permitan el registro de los hechos que tienen efectos presupuestarios, patrimoniales y en los flujos de fondos inherentes a las operaciones del Estado, con el objeto de satisfacer las necesidades de información destinadas a apoyar el proceso de toma de decisiones de la administración y el ejercicio del control, así como informar a terceros y a la comunidad sobre la marcha de la gestión pública.”

Lo que establece el Reglamento de Ley Orgánica del Presupuesto, deja definido que las atribuciones de la Dirección de Contabilidad del Estado es emitir las normas de contabilidad integrada gubernamental y que deberá aprobar los Manuales de Pro-

cedimientos Contables para uso obligatorio en todas las dependencias del Sector Público no financiero se pueda emitir Estados Financieros.

La base contable que se utiliza para la ejecución del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, es el método de lo devengado que se formula y ejecuta en el momento que se realizan las transacciones de pago.

Con la aprobación del Acuerdo Gubernativo 217-95 por parte del Ministerio de Finanzas Públicas, se creó el Sistema Integrado de Administración Financiera y Sistema de Auditoría Gubernamental -SIAF-SAG-⁴⁷⁴, esta plataforma informática está conformada por los subsistemas de presupuesto, contabilidad, tesorería, crédito público, adquisiciones y auditoría, que se ejecutan en forma descentralizada en todas las dependencias del Sector Público no Financiero.

Los registros de la ejecución presupuestaria de cada dependencia del Estado y que integra la Contabilidad Gubernamental, se efectúan en el Sistema Informático de Gestión -SIGES- que fue aprobado mediante el Acuerdo Ministerial 40-2005 el 30 de diciembre de 2005, que se realizan mediante las partidas contables que se denominan Comprobantes Únicos de Registro -CUR-.

Previo a la utilización de SIGES, en enero del 2004, se implementa la plataforma tecnológica que consiste en el Sistema de Contabilidad Integrada -SICOIN-, que es autorizado mediante el Acuerdo Ministerial 42-2004 del 25 de mayo de 2004 en el cual se autoriza a la Dirección Técnica del Presupuesto, Dirección de Contabilidad del Estado, Tesorería Nacional -TESNAC-, Dirección de Crédito Público -DCP- y Dirección de Informática, dependencias del Ministerio de Finanzas Públicas, para que consoliden el cambio de plataforma informática en la tecnología web en “n” capas del Sistema de Contabilidad Integrada -SICOIN WEB- y aprueba el uso del Sistema de Comprobantes Únicos de Registro de Ingreso y Egreso Electrónicos (Ecurs), en sustitución de las formas impresas tradicionales.

El Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas que fue aprobado por el Acuerdo Gubernativo 26-2014 establece en el artículo 4 que dentro de las funciones de esta Dependencia del Gobierno según el numeral 6 de dicha norma indica que esta dependencia del Ejecutivo deberá llevar el registro consolidado de la ejecución presupuestaria y de la Contabilidad del Estado, así mismo debe facilitar los lineamientos de su aplicación desconcentrada ante todas las entidades públicas, así como preparar los informes analíticos y consolidados correspondientes.

Para su control y regulación de la contabilidad gubernamental, conforme lo establece el reglamento deja establecido en la estructura orgánica del Ministerio de Finan-

⁴⁷⁴ Sistema Integrado de Administración Financiera y Sistema de Auditoría Gubernamental (SIAF-SAG) aprobado mediante el Acuerdo Gubernativo 217-95, se define como un sistema de registro automático de operaciones y procesamiento de la información de las transacciones que se realizan durante el proceso de ejecución financiera y presupuestal. A sido diseñado como una herramienta muy ligada a la Gestión Financiera del Tesoro Público en su relación con las denominadas Unidades Ejecutoras.

zas Públicas que en el cumplimiento de sus funciones respecto a la contabilidad pública, la Dirección de Contabilidad del Estado es la dependencia responsable a nivel de Gobierno de la consolidación de la ejecución presupuestaria y de la administración del Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental -SICOIN-; como órgano rector, emite las normas y procedimientos contables para uso de las entidades públicas, es el responsable de analizar la información de la contabilidad gubernamental y consolida los Estados Financieros que se debe entregar a la Presidencia de la República de Guatemala, Ministerios de Estado, Secretarías y otras dependencias del Ejecutivo.

El Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas establece como ente rector de la contabilidad gubernamental, la Dirección de Contabilidad del Estado debe realizar las siguientes funciones:

- a) Dictar las normas de Contabilidad Integrada Gubernamental para el sector público no financiero, definir la metodología contable a aplicar, así como la periodicidad, la estructura y las características de los estados contables,
- b) Llevar el registro consolidado de la ejecución presupuestaria y de la contabilidad de las instituciones del sector público no financiero,
- c) Implementar el Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental -SICOIN- en las entidades del sector público no financiero, con el propósito de consolidar el registro patrimonial del Estado,
- d) Normar los procedimientos para el mantenimiento de los archivos de la documentación de soporte de las operaciones presupuestarias, a cargo de cada unidad de administración financiera de los organismos ejecutores del presupuesto,
- e) Presentar al Congreso de la República por medio del Despacho Ministerial, el informe cuatrimestral de la ejecución del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, conforme a la literal w) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala, así como también a la Contraloría General de Cuentas,
- f) Coordinar con las otras direcciones especializadas del Ministerio, las actividades complementarias o compartidas del Sistema Integrado de Administración Financiera -SIAF-,
- g) Generar información relevante y útil con base en los datos del Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental -SICOIN-, para la toma de decisiones en los distintos niveles de la gestión pública,
- h) Asesorar, capacitar y asistir técnicamente a las entidades del sector público no financiero, en el establecimiento de las normas y metodologías del Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental -SICOIN-, Sistema de Gestión -SIGES- y Sistema de Nómina y Registro de Personal -GUATENÓMINAS-,

- i) Realizar operaciones patrimoniales, de ajuste y cierres contables y producir anualmente los estados financieros para su remisión a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República de Guatemala,
- j) Administrar el Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental -SICOIN-; Sistema de Gestión -SIGES-; y Sistema de Nómina y Registro de Personal -GUATENÓMINAS-
- k) Autorizar los pagos a pensionados del Estado en el Sistema de Nómina de Clases Pasivas,
- l) Preparar la liquidación anual del presupuesto, contemplada en el artículo 241 de la Constitución Política de la República de Guatemala para su remisión a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República,
- m) Emitir resoluciones en su ámbito de competencia y,
- n) Desarrollar otras funciones que sean asignadas por la ley y el Despacho Ministerial, en el ámbito de su competencia.

Tema 3

CONTROL PRESUPUESTARIO

SUMARIO

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL. 2. EL CONTROL PARLAMENTARIO. 3. EL CONTROL EXTERNO. 4. EL CONTROL INTERNO. 4.1. La unidad de auditoría interna. 4.2. Las normas generales de control interno gubernamental. 5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS. 5.1. La responsabilidad administrativa. 5.2. La responsabilidad civil. 5.3. La responsabilidad penal. 5.4. La responsabilidad solidaria. 6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS. 6.1. La transparencia y el gobierno abierto. 6.2. La rendición de cuentas. BIBLIOGRAFÍA Y NORMATIVA.

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL

Los fondos del erario público que son aprobados y ejecutados a través del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación, están sujetos a control, transparencia y probidad conforme lo establece la ley y por la participación ciudadana con el propósito de evaluar que el gasto público sea destinado conforme a los programas de gobierno en atención a cubrir las demandas y necesidades de la población.

El control del gasto público que se hace al ejecutar el presupuesto nacional y como lo describe GIULIANI (2011), es el control de la ejecución presupuestaria con la finalidad técnico-legal vinculada con la regularización de los actos de gestión y el adecuado manejo de los fondos públicos, que persigue un objetivo político en la apreciación de la orientación general del Gobierno, midiendo costo y eficiencia de los organismos del Estado conforme a la actividad que desarrollan en los planes de acción económico-social.

Se puede definir que el control presupuestario es el conjunto de procedimientos y recursos que permiten encontrar lo que se ha hecho y comparar los resultados reales con los datos correspondientes del presupuesto, con el fin de aprobar la actuación o remediar las diferencias, ya sea ajustando las estimaciones de presupuesto o corrigiendo las causas de la diferencia.

Respecto al control que se ejerce en la administración pública y la fiscalización de los bienes y recursos del Estado es con el propósito de transparentar las acciones de las entidades y funcionarios públicos que permita:

- a) Contribuir al fortalecimiento de la capacidad de los funcionarios públicos para ejecutar el presupuesto y lograr los objetivos planteados utilizando de la mejor manera los recursos públicos.
- b) Contribuir a la transparencia del qué hacer de las entidades públicas.
- c) Promover la responsabilidad de los empleados públicos para que puedan dar cuenta por el manejo de los bienes y recursos públicos y por los resultados obtenidos de su gestión.

El control gubernamental está integrado por el control interno, como una responsabilidad de la administración de cada entidad pública a través de las Unidades de Auditoría Interna, y el control externo, es una atribución constitucional de la Contraloría General de Cuentas de la Nación.

La Ley Orgánica del Presupuesto establece que el control y la fiscalización del presupuesto de acuerdo al artículo 17 indican:

“...El control de los presupuestos del sector público corresponde al Organismo Ejecutivo a través del Ministerio de Finanzas Públicas, con excepción de las Municipalidades y la Universidad de San Carlos de Guatemala. La fiscalización de los presupuestos del sector público sin excepción, será ejercida por la Contraloría General de Cuentas o por la Superintendencia de Bancos, según sea el caso.”

La gestión de la ejecución del gasto público en lo que se refiere a la actividad económico-financiera que realizan las entidades de Gobierno por Ley están sometidos al control del gasto público donde se pretende comprobar que el manejo de los recursos del erario nacional este apegado a los principios de legalidad y gestión de calidad cumpliendo con los objetivos establecidos en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación.

La función del control presupuestario, se efectúa durante la ejecución del Presupuesto y la finalización del ejercicio fiscal, que se ejerce en todas las dependencias del Estado y que consiste en verificar y evaluar todos los actos y las decisiones económicas y en los distintos momentos y períodos del ciclo presupuestario.

El control que se realiza a la gestión del gasto público consiste en la comprobación que se hace a la actuación de los entes públicos verificando que este adecuada a los principios de legalidad y de buena gestión, y que cumplan con los objetivos plasmados en los Presupuestos, por lo que se puede definir que el tipo de control bajo este planteamiento será el siguiente:

- a) *Control interno.* Es el control gubernamental establecido como una responsabilidad de la administración de cada entidad pública y lo desempeñan las Unidades de Auditoría Interna.
- b) *Control externo.* Es una atribución constitucional que efectúa la Contraloría General de Cuentas de la Nación.

2. EL CONTROL PARLAMENTARIO

El control parlamentario que se ejerce en Guatemala, está sustentado en la Ley Orgánica del Organismo Legislativo según el Decreto 63-94, en el cual el Congreso de la República establece las comisiones de trabajo.

Dentro de las funciones de las comisiones de trabajo respecto al control del presupuesto nacional establece que las comisiones incluyendo la Comisión De Finanzas Públicas y Moneda según el artículo 27 de Ley Orgánica del Organismo Legislativo indica:

“... b) La utilización regular de los medios de control constitucional sobre el Organismo Ejecutivo, con vistas a que se expliciten suficientemente las políticas públicas; se verifique la consistencia programática; se transparente la programación y ejecución del presupuesto del Estado; se fortalezca el estudio sobre la responsabilidad de los Ministros de Estado y de otros funcionarios en cuanto a sus actos u omisiones administrativas; se realice un seguimiento de la gestión del Gobierno a manera de cautelar el interés general de la población y, al mismo tiempo, la preservación de la legitimidad de las instituciones.”

Los Diputados que conforman el Organismo Legislativo tienen atribuciones constitucionales que dependiendo de las funciones que desempeñan en las comisiones del Congreso, deben revisar cuando así proceda la programación y ejecución de los gastos del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado que son ejecutados por las distintas dependencias del Gobierno enfatizando el control en el cumplimiento de las políticas públicas y verificando su consistencia programática de acuerdo como lo establece el artículo 55, inciso (f) de esta Ley.

El control parlamentario que se ejerce por un grupo político de diputados, bloque o bloques políticos que conforman alguna comisión parlamentaria del Organismo Legislativo, se fundamenta con lo establecido en el artículo 168 Constitución Política de la República de Guatemala⁴⁷⁵, donde este Organismo puede citar o invitar a los ministros de Estado y de funcionarios públicos para comparecer al hemiciclo y ahí ante los diputados deberá justificar su actuación administrativa y que puede llegar a la interpelación como parte del control de la actuación de los ministros de Estado.

La Carta Magna deja establecido en el artículo 242 que en la aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, todos los organismos del Estado incluyendo a los entes descentralizados y autónomos tienen la obligación que anualmente deben enviar sus presupuestos tanto al Organismo Ejecutivo como al Congre-

⁴⁷⁵ La Asistencia de ministros, funcionarios y empleados al Congreso conforme lo establece la Constitución de la República, el artículo 168 indica que la invitación que hace este Organismo a los ministros de Estado están obligados a asistir a las sesiones del Congreso, de las Comisiones y de los Bloques Legislativos. No obstante, en todo caso podrán asistir y participar con voz en toda discusión atinente a materias de su competencia. Podrá hacerse representar por los Viceministros.

Todos los funcionarios y empleados públicos están obligados a acudir e informar al Congreso, cuando éste o sus comisiones lo consideren necesario.

sos de la República y estarán sujetos a los controles y fiscalización de los organismos correspondientes del Estado y además establece que el incumplimiento de esta disposición es punible y son responsables personalmente los funcionarios bajo cuya dirección funcionen las dependencias.

La Ley Orgánica del Presupuesto respecto a la presentación del presupuesto también deja indicado que el Organismo Ejecutivo es el ente encargado a presentar el proyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del Estado al Congreso de la República y la fecha máxima para que lo conozca y revise el hemiciclo es el dos de septiembre del año anterior al que registrará dicho presupuesto. Si el presupuesto no fuera aprobado en el plazo establecido para el siguiente año por el Organismo Legislativo, el Estado iniciará el período fiscal con el presupuesto en vigencia del ejercicio anterior, el cual podrá ser modificado o ajustado por el Congreso de la República de acuerdo como lo indica el artículo 23 y 24 de esta Ley.

En el mismo ámbito del control presupuestario, el Ministerio de Finanzas Públicas de acuerdo a sus atribuciones que refiere el artículo 49 de la Ley, como ente rector deberá preparar la liquidación anual del presupuesto, contemplada en el artículo 241 de la Constitución Política de la República, para su remisión a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República, además en el marco de todas las entidades que conforman el Estado, las entidades descentralizadas y autónomas, respecto a la liquidación presupuestaria, el Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto queda establecido según el artículo 27 indica:

“...Las entidades descentralizadas y autónomas a que se refiere este capítulo, a más tardar el 31 de marzo de cada año, deberán presentar al Congreso de la República y a la Contraloría General de Cuentas, la liquidación de sus respectivos presupuestos y los estados financieros correspondientes. Asimismo, deberán enviar copia de dicha liquidación a la Dirección de Contabilidad del Estado, para efectos de la consolidación financiera del Sector Público de Guatemala. La liquidación debe contener los estados y cuadros mencionados en el artículo 31 de este reglamento, en lo que les fuere aplicable.”

El control parlamentario que el Congreso de la República realiza al Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado que es ejecutado por todas las dependencias del Gobierno Central, sus entidades descentralizadas y autónomas queda establecido que es una función que deberá realizar los Diputados y principalmente la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda y con el propósito de lograr la plena fiscalización deberá cumplir con las siguientes funciones:

- a) Reportar a los requerimientos de los Diputados por conocer los datos de la ejecución presupuestaria,
- b) Evaluar los ingresos y egresos del Estado,
- c) Prestar sus servicios a los Diputados y sus Comisiones de Trabajo a través de un informe mensual de características gerenciales de comparación,
- d) Desarrollar las herramientas técnicas de la Comisión de Finanzas.

El control parlamentario que se realiza respecto a los actos y actividades económicos-financieras que realizan los funcionarios de las distintas dependencias del Estado, lo ejerce el Congreso de la República a través de la interpelación y se le conoce como el control parlamentario o juicio político o interpelación.

3. EL CONTROL EXTERNO

El control externo que se ejerce actualmente a las entidades del Estado, respecto a la ejecución del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, se realiza mediante la fiscalización anual de los eventos presupuestarios realizados, partiendo del principio de eficiencia en el uso de los recursos del erario público, de acuerdo como lo establece el orden constitucional, este control está sustentado sobre las bases de una gestión pública eficaz y eficiente, que establecen las directrices de estrategias básicas para evaluar la relación entre los recursos asignados a través del presupuesto nacional, evaluando el grado y forma de aplicación respecto al resultado o producto esperado, ser medible y cuantificable.

Con este control se puede hacer la determinación y ejecución del gasto público que permite verificar que se estén ejerciendo adecuadamente todas las obligaciones a las que se encuentran sujetos dichos órganos y que deben ser fiscalizados y que esto fundamenta la transparencia en la actuación económica-financiera de estos entes. Y como lo indica CABRERA (2002), los órganos de fiscalización son aquellas entidades que fiscalizan los fondos públicos y velan por el ejercicio público responsable.

En el orden constitucional, establece que el Régimen de Control y Fiscalización estará a cargo de la Contraloría General de Cuentas y como ente rector a cargo del control externo para todas las dependencias del Estado y de acuerdo al artículo 232 la función de la esta institución que indica:

“... es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas.

También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos. Su organización, funcionamiento y atribuciones serán determinados por la ley.”

En el marco de sus funciones de la Contraloría General de Cuentas y como lo establece la Ley Orgánica de esa entidad y según lo indica el Decreto 31-2002 y sus reformas, es el Órgano técnico y rector de la fiscalización a cargo del control gubernamental que en el ámbito de su competencia el objetivo fundamental de esta entidad es dirigir y ejecutar con eficiencia, oportunidad, diligencia y eficacia las acciones de control externo y financiero gubernamental, así como velar por la transparencia de la gestión de las entidades del Estado o que manejen fondos públicos, la promo-

ción de valores éticos y la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, el control y aseguramiento de la calidad del gasto público y la probidad en la administración pública.

La misma Ley, indica que también es función de la Contraloría General de Cuentas fiscalizar y tener el control externo a los contratistas de obras públicas, Organizaciones No Gubernamentales, Asociaciones, Fundaciones, Patronatos, Comités, Organismos Regionales e Internacionales, Fideicomisos y cualquier persona individual o jurídica, pública o privada, nacional o extranjera, que por delegación del Estado reciba, invierta o administre fondos públicos, incluyendo donaciones recibidas y ejecutadas por el Estado, en lo que se refiere al manejo de estos fondos.

Para ilustrar la gestión que hace la Contraloría General de Cuentas y los resultados de las auditorías que deben realizar en cumplimiento a lo establecido en la Ley Orgánica de esta entidad, los procesos de fiscalización y evaluación de calidad del gasto, realizó la revisión a las instituciones de diferente naturaleza que administran recursos públicos.

De acuerdo a la información de conocimiento público que publica la Contraloría, las auditorías fueron practicadas a instituciones de gobierno central, consejos departamentales de desarrollo, autónomas y descentralizadas, municipalidades, entidades no gubernamentales y fideicomisos y el resultado obtenido ha sido el siguiente:



Fuente: Elaboración propia con datos de la información pública de la Contraloría General de Cuentas.

Como resultado de la acciones del control externo, en la gráfica anterior se puede evidenciar que la Contraloría General de Cuentas realizó en un período de tiempo un promedio de 276 auditorías y del resultado de estas fiscalizaciones, generó 5.576 sanciones, 171 denuncias a los órganos de justicia competentes y efectuó 89 cargos por responsabilidad a empleados y funcionarios públicos.

4. EL CONTROL INTERNO

El control interno que es aplicado dentro de la administración pública, es aquel que se ejercen los órganos superiores sobre los subordinados. En Guatemala, las normas generales de control interno son de cumplimiento obligatorio en todas las dependencias del Estado y consiste en el mecanismo básico que fija los criterios técnicos y metodológicos para diseñar, desarrollar e implementar los procedimientos para el control, registro, dirección, ejecución e información de las operaciones financieras, técnicas y administrativas del sector público.

Cada Autoridad máxima a cargo de una dependencia del Estado tiene la responsabilidad de diseñar e implantar una estructura efectiva de control interno con el objetivo de promover un ambiente óptimo de trabajo para alcanzar los objetivos institucionales.

Respecto a la tipología del control interno, se establecen diferentes tipos de control que se ejerce en la administración pública y que dependen de las áreas y del momento de su aplicación y de conformidad al Marco Conceptual de Control Interno Conceptual del Sistema de Auditoría Gubernamental “Proyecto SIAG-SAG” y que están referidos en el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, estos son:

- *Control Interno Administrativo.* Se refiere a los mecanismos, procedimientos y registros que conciernen a los procesos de decisión que llevan a la autorización de transacciones o actividades por la administración, de manera que fomenta la eficiencia de las operaciones, la observancia de la política prescrita y el cumplimiento de los objetivos y metas programados en las instituciones públicas.
La importancia de la implementación de este tipo de control, permite evaluar el grado de efectividad, eficiencia y economía de los procesos de decisión.
- *Control Interno Financiero.* Se basa en la implementación de los mecanismos, procedimientos y registros que conciernen a la salvaguarda de los recursos y la verificación de la exactitud, veracidad y confiabilidad de los registros contables, y de los estados e informes financieros que se produzcan, sobre el activo, pasivo y patrimonio institucional en las entidades del Estado.
- *Control Interno Previo.* Es la etapa de la implementación de los procedimientos que se aplican antes de la ejecución de las operaciones o de que sus actos causen efectos, verificando el cumplimiento de las normas que lo regulan y los hechos que lo respaldan, y asegurando su conveniencia y oportunidad en función de los fines y programas de la institución; y el que será ejecutado por el personal responsable del trámite normal de las operaciones.
- *Control interno concurrente o concomitante.* Se refiere a los procedimientos aplicados por las jefaturas de las Unidades de Administración Financiera de las entidades del Estado que establecerán y aplicarán mecanismos de supervisión permanen-

tes durante la ejecución de las operaciones y en el proceso de registro, para asegurarse del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, técnicas y normativas.

- *Control interno posterior.* Corresponde a los procedimientos aplicados por la Unidad de Auditoría Interna de cada institución, para la evaluación de los procesos, sistemas, operaciones y sus resultados, en forma posterior a su ejecución, y con base a los lineamientos del sistema de auditoría gubernamental.

4.1. LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA

La auditoría interna como parte fundamental del control interno en una entidad pública tiene como propósito de promover la conjugación de esfuerzos y necesidades de cada unidad administrativa en una institución del Estado, con el objeto de establecer los controles internos necesarios y que deben ser diseñados dentro de la entidad para apoyar la gestión en el logro de los objetivos planificados, mediante el uso óptimo de los recursos, y la observancia y aplicación de normativa establecida que ayuden a la transparencia operativa y lucha contra la corrupción.

Todas las instituciones públicas, tienen la obligación de crear y tener en riguroso funcionamiento a la unidad de auditoría interna, que deberán cumplir con el control interno y su capacidad deberá crearse de acuerdo a la complejidad de las operaciones institucionales y que les deben dotar de los recursos necesarios para que su gestión contribuya a mejorar la eficiencia y eficacia del control interno institucional.

La unidad de auditoría interna debe estar fortalecida técnica y operacionalmente, con el propósito que se cumpla con la sostenibilidad a la función de control, procurando que éstas dispongan de los recursos financieros, humanos, materiales y tecnológicos, para llevar a cabo su gestión. La Contraloría General de Cuentas, verificará a través de la unidad administrativa correspondiente, las posibles causas de debilitamiento del control interno institucional, y solicitará a las autoridades superiores las justificaciones del caso cuando se detecte que estas no cumplen con el mandato legal del control interno.

4.2. LAS NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO GUBERNAMENTAL

En el contexto del control interno gubernamental, estas normas se pueden indicar de conformidad con su naturaleza que es el elemento esencial para establecer los criterios técnicos y metodológicos que permite diseñar, desarrollar e implementar los procedimientos para el control, registro, dirección, ejecución e información de las operaciones financieras, técnicas y administrativas del sector público.

Las Normas Generales de Control Interno Gubernamental a través de la Auditoría Interna, es la base fundamental para que la Contraloría General de Cuentas pueda verificar y determinar los procedimientos de trabajo de tal manera que se compruebe

que los procesos administrativos se lleven a cabo de manera adecuada y aspiren a un mejor control e información de los resultados de sus operaciones, con estándares exigidos por el ambiente cambiante de la administración pública.

La importancia del control interno que ejerce la auditoría interna es con base al cumplimiento de la ley en donde se organiza y define sus funciones, de tal manera que le permita evaluar todo el ámbito operacional, cuando aplique, para cumplir con las responsabilidades establecidas en las Normas de Auditoría Gubernamental Interna y Externa emitidas por la Contraloría General de Cuentas, y su respectivo Marco Conceptual.

La aplicación de esta norma en el control de las gestiones administrativas y económico-financiero y el buen desempeño y transparencia de la ejecución de los recursos del Estado, ésta comprobación y análisis queda en el registro del Sistema Integrado de Administración Financiera y Control SIAF-SAG-⁴⁷⁶ y la Contraloría de Cuentas como el órgano rector del control gubernamental, es el responsable de tener al día la gestión de la auditoría gubernamental interna de acuerdo al sistema disponible que tiene bajo su cargo en todas las instituciones del Estado.

En ese sentido, la Contraloría General de Cuentas debe monitorear el debido cumplimiento de las Normas Generales de Control Interno -NGCI-, que se clasifican en siete grupos:

- a) Normas de Aplicación General,
- b) Normas Aplicables a los Sistemas de Administración General,
- c) Normas Aplicadas a la Administración de Personal,
- d) Normas Aplicadas al Sistema de Presupuesto Público,
- e) Normas Aplicables al Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental,
- f) Normas Aplicadas al Sistema de Tesorería,
- g) Normas Aplicable al Sistema de Crédito Público.

El control interno es importante en las cuentas nacionales y en ese contexto se puede indicar que en Guatemala, esta infraestructura está compuesto en dos componentes y el primero es el Sistema Integrado de Administración Financiera y Control, el macro sistema que está integrado por el Sistema Integrado de Administración Financiera -SIAF- que está conformado por los subsistemas de Presupuesto Público, Contabilidad Gubernamental, Tesorería Nacional, Crédito Público y Adquisiciones

⁴⁷⁶ En el proceso de la reforma de la administración financiera que se hizo en Guatemala y que la misma implementó el Sistema Integrado de Administración Financiera y Control SIAF-SAG que quedó autorizado mediante Acuerdo Gubernativo 217-95, de fecha 17 de mayo de 1995 se constituyó un instrumento de apoyo al proceso de descentralización, organizando los sistemas y procedimientos sobre la base de que la comunidad, requiere bienes y servicios públicos en las mejores condiciones de cantidad, calidad y al menor costo.

incluyendo al Sistema de Recaudación de Ingresos Fiscales, todo está infraestructura de control mediante sistemas informáticos también está enlazado con el Sistema de Auditoría Gubernamental -SAG- que tiene por objeto disponer de toda información financiera útil, oportuna y apta para la toma de decisiones que gestionan las dependencias públicas, permitiendo este proceso verificar que la gestión pública sea transparente y que facilite el proceso de control y rendición de cuentas, bajos los principios de centralización normativa y una desconcentración operativa en la administración financiera del Estado, contemplando normas de eficacia, eficiencia, economicidad, y contribuir a consolidar las cuentas nacionales, para poner a la administración pública al servicio de la sociedad y hacer a los funcionarios y servidores públicos responsables de sus actos.

El papel de la Auditoría Interna en las instituciones públicas es de vital importancia porque es la unidad administrativa que depende únicamente de la máxima autoridad de las entidades del Estado, es el ente encargado de velar por el estricto cumplimiento de las normas y procedimientos del control interno administrativo, financiero y presupuestal, así como la evaluación del control interno y financiero preventivo y posterior de los recursos asignados presupuestariamente que son aprobados en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación.

5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS

El control que se establece en la administración pública por gestión administrativa, financiera y presupuestaria recae sobre las personas que el Estado dispone y que ha contratado para los servicios de la gestión pública. La responsabilidad de los funcionarios públicos según lo establece CALDERÓN (2010), se refiere a la responsabilidad que se atribuye al Estado, funcionarios, empleados o agentes públicos en el desempeño de funciones, ya sea por su actuación como sujeto de derecho público o privado, por lo tanto, un funcionario público es responsable de su actuación en la institución del Estado cuando esta trasciende y se interrelaciona con personas físicas o jurídicas ajenas a la dependencia interna que es el vínculo entre la organización y el funcionario en cumplimiento a sus funciones y atribuciones por el cual fue contratado.

Para el caso en particular de Guatemala y de conformidad con lo que establece la Constitución Política de Guatemala respecto a la regulación de la administración pública queda definido en el artículo 107, 108 y 109, que es el acto que desempeñan el servidor público y conforme lo establece la Ley de Servicio Civil, en el artículo 4, define al servidor público como a toda persona individual que ocupe un puesto en la administración pública, en cual haya sido nombrado o suscrito un contrato o cualquier otro vínculo legalmente establecido en las instituciones del Estado y con el cual queda obligado a presentar sus servicios o ejecutarle una obra personalmente a cambio de un salario, bajo la dependencia continuada y dirección inmediata de la propia administración pública.

Todos los funcionarios y empleados públicos que prestan sus servicios en las distintas dependencias del Estado, actúan en forma personal, fundamentados en la Carta Magna, y en el cumplimiento de sus funciones y las decisiones ante la administración pública, deben estar en consonancia y de acuerdo con los puestos que desempeñen, ejercitando durante su gestión todas aquellas atribuciones y facultades que se les concede, sin embargo existen ocasiones en que estas personas, si se exceden en la gestión que tienen a su cargo, ésta provoca consecuencia responsabilidades. De acuerdo al artículo 55 de la Constitución de la República queda indicado:

“... Responsabilidad por infracción a la ley. Cuando un dignatario, funcionario o trabajador del Estado, en el ejercicio de su cargo, infrinja la ley en perjuicio de particulares, el Estado o la institución estatal a quien sirva, será solidariamente responsable por los daños y perjuicios que se causaren.

La responsabilidad civil de los funcionarios y empleados públicos podrá deducirse mientras no se hubiere consumado la prescripción, cuyo término será de veinte años...”

En ese contexto y la confianza que debe demostrar el gestor público ante los servicios que entrega a la población, ejerciendo una gestión pública eficiente y que este apegado en el cumplimiento a las normas y procedimientos que permiten transparentar su gestión y asegurar la observancia estricta en el cumplimiento de los preceptos constitucionales y legales en el ejercicio de la función pública, evitando propagar el desvío de los recursos del erario público en perjuicio de los intereses del Estado.

De acuerdo a la Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos que fue autorizada mediante el Decreto 89-2002 por el Congreso de la República, esta norma tiene por objeto establecer los mecanismos de control en el patrimonio de cada uno de los funcionarios y empleados públicos en el ejercicio de sus cargos públicos⁴⁷⁷, funciones y atribuciones que tienen una entidad pública, y es con el propósito de evitar y prevenir el aprovechamiento personal en el caso de enriquecimiento ilícito que las personas pueden realizar en la gestión de sus funciones ante el Estado y también que lo hagan con otras personas individuales o jurídicas que manejen, administren, custodien, recauden e inviertan fondos a valores públicos, determinando la responsabilidad en que incurran. Los sujetos a esta responsabilidad de acuerdo conforme lo regula esta Ley y de conformidad con el artículo 4 establece:

⁴⁷⁷ La Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos, Decreto 89-2002, en el artículo 15 la competencia para optar a un *Cargo Público* y queda definido que los ciudadanos guatemaltecos que no tengan impedimento legal y que reúnan las calidades necesarias, tienen derecho a optar a cargos y empleos públicos de conformidad con la ley. Para su otorgamiento no se atenderá más que a razones fundadas de méritos de capacidad, idoneidad y honradez.

Ninguna persona podrá desempeñar más de un cargo o empleo público remunerado, excepto quienes presten servicios en centros docentes o instituciones asistenciales y siempre que haya compatibilidad en los horarios.

“...Son responsables de conformidad de las normas contenidas en esta Ley y serán sancionados por el incumplimiento o inobservancia de la misma, conforme a las disposiciones del ordenamiento jurídico vigente en el país, todas aquellas personas investidas de funciones públicas permanentes o transitorias, remuneradas o gratuitas especialmente:

- a) Los dignatarios, autoridades, funcionarios y empleados públicos que por elección popular nombramiento, contrato o cualquier otro vínculo presten sus servicios en el estado, sus organismos, los municipios, sus empresas, y entidades descentralizadas y autónomas.

Asimismo, en esta disposición quedan comprendidos quienes presten sus servicios al Estado de Guatemala en el exterior del país en cualquier ramo.”

De acuerdo al grado de responsabilidad⁴⁷⁸ que es normado en esta Ley, según lo descrito en el Capítulo 3, de acuerdo al desempeño de la gestión pública, los funcionarios y empleados públicos pueden incurrir en las siguientes responsabilidades:

5.1. LA RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA

Esta responsabilidad está ligada en el ejercicio de las funciones de los funcionarios y empleados públicos que en la acción u omisión de sus atribuciones, éste, contraviene las leyes y normas que regulan la conducta del funcionario público ante la entidad del Estado que representa, asimismo esta responsabilidad aplica cuando incurre en negligencia, imprudencia o impericia o bien incumplimiento de leyes, reglamentos, contratos y cualquier disposición legales y además también no cumpla con la debida diligencia de las obligaciones contraídas o funciones inherentes al cargo por el cual fue contratado y nombrado, y además, aplica en las acciones u omisión en el cual causa perjuicio a los intereses públicos que tuviere encomendados y no ocasionen daños o perjuicios patrimoniales, o bien se incurra en falta o delito.

5.2. LA RESPONSABILIDAD CIVIL

El funcionario incurre en esta responsabilidad cuando realice o caiga en omisión de sus acciones y vayan encauzadas con intención o negligencia, imprudencia, impericia, o abuso de poder, y se cometa en perjuicio y daño del patrimonio público, y la sanciones serán juzgadas conforme a lo estipulado en el Código Civil y demás disposiciones legales vigentes sobre la materia, salvo que la acción civil se decide dentro de la acción penal en forma conjunta.

⁴⁷⁸ En la Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos queda establecido según el artículo 11, los grados de responsabilidad de un funcionario o empleado público, define que la responsabilidad es principal, cuando el sujeto de la misma esté obligado por disposición legal o reglamentaria a ejecutar o no ejecutar un acto, y subsidiaria cuando un tercero queda obligado por incumplimiento del responsable principal.

5.3. LA RESPONSABILIDAD PENAL

Se incurre en esta responsabilidad cuando los funcionarios y empleados públicos en función de sus cargos toman decisiones, establecen resoluciones, acciones u omisión de gestiones o funciones de conformidad con la ley penal vigente o bien sean constitutivas de delitos o faltas.

En lo referente a la responsabilidad penal, la Carta Magna establece en el artículo 155 tercer párrafo, que los funcionarios públicos son responsables penalmente al cometer actos tipificados como delitos en la ley.

En observancia a las regulaciones legales de la actuación de los funcionarios, se puede indicar que aquellos que cometan algún delito, se les debe de agotar el juicio previo en que se estimara por un órgano colegiado si ha lugar o no de formación de causa como está tipificado en el Código Penal de Guatemala⁴⁷⁹.

5.4. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

El funcionario o empleado público será responsable solidariamente cuando sus actos estén tipificados en la aprobación del registro de operaciones o de pagos ilegales de fondos y uso indebido de bienes, valores, enseres o productos, sin perjuicio de la responsabilidad penal y civil al cual está sujeto y también es aplicable a los Consejos Municipales y Juntas Directivas en General.

No se incurrirá en este tipo de responsabilidad solidaria, si el funcionario o empleado público hubiere objetado previamente por escrito la orden respectiva de conformidad como lo establece el artículo 13 de la Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos.

6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

La transparencia es garante de la gobernanza en la gestión pública que realizan todos los funcionarios y empleados públicos en el cumplimiento de sus funciones en las distintas dependencias del Estado, lo que significa que todas las actividades que realizan estas personas, están sujetas al escrutinio público con el propósito de garantizar el

⁴⁷⁹ El Código Penal de Guatemala según Decreto 17-73 queda establecido en el Capítulo II lo concerniente a los delitos que pueden cometer los funcionarios o empleados públicos y el artículo 418 define el Abuso de Autoridad el cual indica que la persona que abusa de su cargo o de su función, ordenare o cometiere cualquier acto arbitrario o ilegal en perjuicio de la administración o de los particulares, que no se hallare especialmente previsto en las disposiciones de este Código, será sancionado con prisión de uno a tres años. Igual sanción se impondrá al funcionario o empleado público que usare de apremios ilegítimos o innecesarios.

Lo referente al Incumplimiento de Deberes, de acuerdo al artículo 419 establece que el funcionario o empleado público que omitiere, rehusare hacer o retardare algún acto propio de su función o cargo, será sancionado con prisión de uno a tres años.

acceso a la información y la rendición de cuentas. En este contexto y de acuerdo a la definición del Diccionario Larousse (1983), la transparencia se refiere a algo con sentido fácil de descubrir o también a aquello cuyo sentido oculto se deja adivinar fácilmente.

6.1. LA TRANSPARENCIA Y EL GOBIERNO ABIERTO

Para que la gestión pública ante los ciudadanos sea vista como un acto transparente se debe regir mediante un sistema de Gobierno Abierto⁴⁸⁰ y de acuerdo como lo considera ABADÍA (2016), define el término de Gobierno Abierto como la doctrina política donde los temas de gobierno y administración pública deben ser abiertos a todos los niveles posibles en cuanto a transparencia, y además agrega que el Gobierno debe ir fusionado a la creación de espacios permanentes de participación ciudadana y colaboración ciudadana el cual fundamenta su base en tres ámbitos que son: a) la transparencia, b) la colaboración y c) la participación.

Con el enfoque de RAMÍREZ y DASSEN (2012), respecto al Gobierno Abierto, la gestión pública se rige con ciertos principios que tiene como objeto el fortalecimiento de los sistemas democráticos, y con estas acciones se pueda incrementar los niveles de confianza de la ciudadanía en las instituciones de Gobierno, logrando potenciar la participación y el compromiso cívico, y mejorar la calidad, eficacia y eficiencia de la gestión pública en sus administraciones, bajo principios de equidad, integridad y transparencia para lograr:

- a) *Mejorar los niveles de transparencia y acceso a la información*, que se puede lograr mediante la apertura de datos públicos (para ejercer control social y rendición de cuentas) y la reutilización de la información del sector público (para promover la innovación y el desarrollo económico),
- b) *Facilitar la participación de la ciudadanía*, en el proceso del diseño y la implementación de las políticas públicas (e incidir en la toma de decisiones),
- c) *Favorecer la generación de espacios de colaboración entre los diversos actores*, particularmente entre las administraciones públicas, la sociedad civil y el sector privado, para co-diseñar y/o co-producir valor público.

En el 2008 se promulga la Ley de Acceso a la Información Pública que es aprobado con el Decreto 57 del Congreso de la República, el objeto de esta norma es implementar ante la sociedad Guatemalteca un mecanismo legal que permita garantizar la transparencia de la administración pública y de los sujetos obligados y el derecho de

⁴⁸⁰ La transparencia a través del sistema de Gobierno Abierto tal como lo refiere el Memorando sobre Transparencia y Gobierno Abierto que el Presidente de EEUU, Barack Obama, promulgó en enero de 2009, El gobierno debe ser transparente. La transparencia promueve la rendición de cuentas y proporciona información a los ciudadanos sobre lo que está haciendo su gobierno (*Government should be transparent. Transparency promotes accountability and provides information for citizens about what their Government is doing*).

toda persona a tener acceso libre a la información pública, además, establece la obligatoriedad en las instituciones del Estado que deben actuar bajo el principio de máxima publicidad y transparencia en la administración pública.

Esta Ley es de orden público, de interés nacional y utilidad social que permite a todos los ciudadanos tener el acceso a la información o actos de la administración pública, que están bajo el resguardo de la instituciones del Estado, municipalidades, instituciones autónomas y descentralizadas y las entidades privadas que perciban, inviertan o administren fondos públicos, incluyendo fideicomisos que son constituidos con fondos públicos, obras o servicios públicos sujetos a concesión o administración, y también para el cumplimiento de este precepto legal, la ley se sustenta en la actuación institucional en los siguientes principios:

- 1) Máxima publicidad,
- 2) Transparencia en el manejo y ejecución de los recursos públicos y actos de la administración pública,
- 3) Gratuidad en el acceso a la información pública y
- 4) Sencillez y celeridad de procedimiento.

El gobierno actual gestiona la implementación del “Plan de Acción Nacional de Gobierno Abierto Guatemala 2016-2018” que consiste en la creación de una mesa técnica de Gobierno Abierto que está conformada por organizaciones de Sociedad Civil, entidades de Gobierno y otros actores con el objeto de crear el Plan de Acción para los compromisos generadores de cambios, de fortalecimiento de las Instituciones Públicas, y la participación ciudadana de las organizaciones de sociedad civil, de las entidades de Gobierno y de otros actores que pueden participar en los cambios de la administración pública fundamentada en una cultura de Gobierno Abierto. Este plan de acción estará propuesto bajo cinco ejes temáticos que son:

- 1) Acceso a la información Pública y archivos institucionales,
- 2) Participación ciudadana,
- 3) Rendición de cuentas,
- 4) Innovación tecnológica y
- 5) Transparencia fiscal.

6.2. LA RENDICIÓN DE CUENTAS

El objeto de la rendición de cuentas de parte de funcionarios y empleados públicos de las distintas dependencias del Estado en el uso de los recursos del erario nacional permite garantizar los derechos de los ciudadanos para observar, entender y evaluar las decisiones y conducta del gobierno en turno.

En la Ley Orgánica del Presupuesto conforme lo establece el artículo 4, en referencia a la rendición de cuentas del servidor público indica que en el ejercicio de sus funciones, este maneja fondos o valores del Estado y aquellos que tienen a cargo la Dirección Superior o cargos Gerenciales, deberán rendir cuentas de su gestión, por lo menos una vez al año, ante la autoridad competente, para responder por el cumplimiento de los objetivos a que se destinaron los recursos públicos que le fueron confiados, y por la forma y resultados de su aplicación.

De acuerdo al precepto constitucional en el cual se refiere a la rendición de cuentas del Estado, queda establecido según el artículo 41 en lo concerniente al presupuesto nacional, que el Organismo Ejecutivo deberá presentar anualmente al Congreso de la República la rendición de cuentas del Estado.

En ese sentido el Organismo Ejecutivo a través del Ministerio de Finanzas Públicas, formulará la liquidación del presupuesto anual que lo someterá a conocimiento de la Contraloría General de Cuentas en el plazo no mayor a los tres primeros meses de cada año. La Contraloría General de Cuentas rendirá el informe correspondiente y emitirá el dictamen en un plazo no mayor de dos meses, quien lo remitirá al Congreso de la República para su aprobación o improbará la liquidación.

Cuando el Congreso de la República impruebe la liquidación del presupuesto anual, deberá pedir los informes o explicaciones pertinentes y si fuere por causas punibles se certificará lo conducente al Ministerio Público. Si es aprobada la liquidación del presupuesto, se publicará en el Diario Oficial en forma resumida, los Estados Financieros del Estado.

En lo concerniente a los organismos, entidades descentralizadas o autónomas del Estado, que ejecutan presupuesto propio, deberán presentar al Congreso de la República en la misma forma y plazo, la liquidación correspondiente, en cumplimiento al principio de unidad en la fiscalización de los ingresos y egresos del Estado.

Todas las dependencias del Estado están obligadas a la rendición de cuentas del presupuesto asignado y los funcionarios y empleados públicos deben cumplir con sus acciones inherentes en los plazos establecidos por la ley, para que el Ministerio de Finanzas Públicas pueda hacer la liquidación del presupuesto y el cierre contable que conforme lo regula el Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto, el artículo 31 indica:

“... La liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y el Cierre Contable de cada ejercicio fiscal que, conforme al artículo 49 literales g) y h) de la Ley debe formular el Ministerio de Finanzas Públicas por medio de la Dirección de Contabilidad del Estado, contendrá como mínimo:

- a) Balance General del Estado,
- b) Estado de Resultados,
- c) Otros Estados Financieros que se consideren convenientes y,
- d) Estados de ejecución presupuestaria.”

Como parte de la competencia de la Contraloría General de Cuentas y ente rector del control externo de todas las entidades del Estado y de conformidad a su Ley Orgánica, establece que dentro de sus objetivos deberá apoyar el diseño e implantación de mecanismos de participación ciudadana para el fortalecimiento de la transparencia, probidad y credibilidad de la gestión pública y del proceso de rendición de cuentas, como medios de lucha contra la corrupción, el peculado, el tráfico de influencias, la malversación de fondos y la utilización incorrecta de los recursos, también deberá promover y vigilar la responsabilidad de los servidores públicos para que puedan rendir cuentas públicamente, de manera amplia y oportuna, tanto de la regularidad en el manejo de los bienes y recursos, como de los resultados cualitativos y cuantitativos obtenidos en su gestión.

De las atribuciones que le competen a la Contraloría General de Cuentas como mandato constitucional y en cumplimiento a su Ley Orgánica como lo establece el artículo 4, este ente rector, debe verificar en todas las dependencias del Estado el actuar de las gestiones en cumplimiento a las responsabilidades de los funcionarios y empleados públicos, deberá requerir la digitalización de documentos y expedientes a los organismos, entidades y personas sujetas a fiscalización y corroborar la implementación y uso obligatorio de todos los sistemas informáticos de rendición de cuentas, ejecución presupuestaria, contabilidad y cualesquiera otra herramienta o sistema implementado por el ente rector en materia presupuestaria, que fueren necesarios para garantizar la transparencia y calidad del gasto público.

Bibliografía

- DIRECCIÓN TÉCNICA DEL PRESUPUESTO (2013): *ABC de Gestión por Resultados*, Publicaciones del Ministerio de Finanzas Públicas. 1ª Edición. Guatemala.
- GIULIANI F., Carlos María (2011): *Derecho Financiero*, 10ª edición, Buenos Aires.
- CABRERA, Mynor Vinicio (2002): “Transparencia: Una Responsabilidad Compartida”, PNUD Guatemala, Guatemala.
https://issuu.com/indh_guatemala/docs/cuaderno_transparencia_2002-2.
- CALDERÓN, Gladys Ester (2010): “Responsabilidad de los funcionarios públicos” *Revista Auditoría Pública*, n° 54, México - Mendoza.
- DICCIONARIO LAROUSSE (1983): *La Transparencia*, Ediciones Larousse, S. A., México, 1983.
- ABADÍA C., Douglas (2016): *Transparencia, Gobierno abierto y auditoría social*, Publicaciones de Transparencia, Gobierno abierto y auditoría social, Analistas Independientes de Guatemala (AIG), Guatemala.
- RAMÍREZ ALUJAS, Álvaro V. y DASSEN, Nicolás (2012): *Gobierno abierto y transparencia focalizada / Tendencias y desafíos para América Latina y el Caribe*, Banco Interamericano de Desarrollo, Noviembre 2012, Código de publicaciones: IDB-MG-137, Washington, D.C.: BID.

OBAMA, Barack (2009): “Memorando sobre Transparencia y Gobierno Abierto”, Presidencia de los Estados Unidos de Norte América, Documento promulgado en enero de 2009 – USA.

Leyes, reglamentos, normativas y manuales

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA (1993): Constitución Política de la República de Guatemala, Reformada por Acuerdo legislativo No. 18-93, 17 de Noviembre de 1993.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA (1997): Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto No. 101-97, 01 de enero de 1998.

PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA (1998): Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto, Acuerdo Gubernativo No. 240-98, Palacio Nacional, Guatemala, 28 de abril de 1998.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA (2015), Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal Dos Mil Dieciséis, Decreto No. 14-2015 del 30 de noviembre de 2015.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA (1992): Ley de Contrataciones del Estado y sus Reformas, Decreto No. 57-92 del 21 de Octubre de 1992.

PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA (1992): Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado y sus Reformas, Acuerdo Gubernativo No. 1056-92, Palacio Nacional, Guatemala, 22 de diciembre de 1992.

MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS (2013): *Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala*, Dirección Técnica del Presupuesto, 5ª. Edición, Guatemala, junio de 2013.

MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS (2005): *Manual de Modificaciones Presupuestarias para las Entidades de la Administración Central*, 2ª. Edición, Guatemala, enero de 2005.

PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA (1995): Proyecto de Reforma de Administración Financiera del Estado, Sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAF-SAG) Acuerdo Gubernativo No.217-95, Palacio Nacional, Guatemala 17 de mayo de 1995.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA (1992): Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto No. 1-1998 del 12 de enero de 1998.

MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS (2005): Sistema Informático de Gestión -SIGES-, Acuerdo Ministerial No. 40-2005 del 30 de diciembre de 2005.

MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS (2004): Sistema de Contabilidad Integrada -SICOIN-, Acuerdo Ministerial No. 42-2004 del 25 de mayo de 2004.

PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA (1995): Sistema Integrado de Administración Financiera y Control (SIAF-SAG), Proyecto de Reforma de Administración Financiera del Estado, Acuerdo Gubernativo No.217-95, Palacio Nacional, 17 de mayo de 1995.

MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS (2014): Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas, aprobado con el Acuerdo Gubernativo No. 26-2014, Guatemala, 29 de enero de 2014.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA (1997): Ley del Organismo Ejecutivo, Decreto No. 114-97 del 12 de diciembre de 1997.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA (1994): Ley Orgánica del Organismo Legislativo, Decreto No. 63-94, 01 de diciembre de 1994.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA (2002): Ley Orgánica Contraloría General de Cuentas, Decreto No. 31-2002, 14 de mayo de 2002.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA (2002): Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos, Decreto No. 89-2002, 06 de diciembre de 2002.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA (2008): Ley de Acceso a la Información Pública, Decreto No. 57-2008, 23 de septiembre de 2008.

MÉXICO

ILIAN OFELIA MUÑOZ SOTELO
JOSÉ ARTURO RIVA PALACIO HUIDOBRO

Tema 1

PRESUPUESTACIÓN

SUMARIO

1. CONCEPTOS, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Conceptos. 1.2. Contenido. 1.2.1. Ingresos públicos. 1.2.2. Gasto público. 1.3. Principios. 2. MARCO FISCAL. 2.1. Marco fiscal. 2.2. Reglas fiscales. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. Elaboración del Anteproyecto de Ley de Ingresos de la Federación y del Presupuesto de Egresos de la Federación. 4.2. Planeación. 4.3. Programación. 4.4. Presupuestación. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Clave presupuestaria. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Tipo de afectaciones. 6.2. Competencia. BIBLIOGRAFÍA, NORMATIVA Y SIGLAS.

1. CONCEPTOS, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

1.1. CONCEPTOS

El Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF), es el documento resultado de diversas negociaciones que los diferentes ejecutores del gasto llevan a cabo con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), y ésta a su vez con la comisión de Presupuesto y Cuenta Pública en la Cámara de Diputados, en él se plasman los montos de gasto corriente, inversión y pago de deuda pública, que los entes gubernamentales, así como las entidades federativas, tendrán asignados en un año fiscal, que para el caso es del 1 de enero al 31 de diciembre.

El monto autorizado por la Cámara de Diputados, estará soportado por los ingresos que el Gobierno Federal recibirá a través de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF).

1.2. CONTENIDO

1.2.1. *Ingresos públicos*

Son todas aquellas entradas de dinero que recibe el Estado y que le permiten financiar la satisfacción de necesidades colectivas, es decir, es el recurso con el que apo-

yan el gasto público y cumplir su función dentro de la sociedad, en materia constitucional, el artículo 31, fracción IV establece que es obligación de los mexicanos:

“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

En términos generales, los ingresos de un gobierno pueden tomar la forma de impuestos, tasas o empréstitos. Los impuestos son obligatorios, mientras que las tasas y los empréstitos implican transacciones voluntarias. Otra forma de ver los impuestos es considerando que son prestaciones en dinero o en especie que coactivamente el Estado fija unilateralmente, con carácter general y obligatorio a las personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos y satisfacer necesidades públicas.

El gobierno requiere de recursos para poder funcionar, brindar bienes y servicios, crear infraestructura o atender sus diferentes compromisos. En ese sentido, se consideran dos tipos de ingresos: tributarios y no tributarios:

Los ingresos tributarios son de naturaleza obligatoria para los contribuyentes y son aquellos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o el Impuesto sobre la Renta (ISR).

Los ingresos no tributarios son los que percibe el gobierno ya sea por medio de derechos, productos o aprovechamientos, así como de aquellas empresas que se encuentran bajo un control presupuestario directo. El principal ingreso no tributario que tiene México es por el aprovechamiento del petróleo.

1.2.2. *Gasto público*

El Presupuesto se considera en la actualidad como una herramienta indispensable para la adecuada realización del Proceso Administrativo, así como un plan de acción dirigido a cumplir una meta prevista, expresada en valores y términos financieros que debe cumplirse en determinado tiempo y bajo ciertas condiciones previstas, este concepto se aplica a cada centro de responsabilidad de la organización⁴⁸¹.

Como cualquier país a nivel mundial, los Estados Unidos Mexicanos (México) en forma anual llevan a cabo la planificación de los ingresos y gastos los cuales deben tener un mejor aprovechamiento, ya que los dos conceptos son limitados.

1.3. PRINCIPIOS

Existen diferentes criterios para definir los principios que deben normar la elaboración y contenido de un presupuesto, sin embargo, los cuatro primeros que se mencionan, se encuentran regulados específicamente en la norma, los subsecuentes son derivados de las doctrinas que los incluyen para mejor especificación del presupuesto:

⁴⁸¹ <http://www.monografias.com/trabajos21/presupuesto/presupuesto.shtml#ixzz4Ess87Q6w>

Anualidad.- En nuestra legislación este principio resulta del artículo 74, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) que dispone, que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el PEF.

El inicio de la anualidad es señalado en el artículo 39 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH).

Unidad.- Este principio se refiere a la obligatoriedad de que los presupuestos de todas las instituciones del sector público sean elaborados, aprobados, ejecutados y evaluados con plena sujeción a la política presupuestaria única definida y adoptada por la autoridad competente, de acuerdo con la ley, basándose en un solo método y expresándose uniformemente.

En otras palabras, es indispensable que el presupuesto de cada entidad se ajuste al principio de unidad, en su contenido, en sus métodos y en su expresión. Es menester que sus políticas de financiamiento, funcionamiento y capitalización sean totalmente complementarias entre sí. El principio de Unidad surge del artículo 73, fracción VII de la CPEUM, en el que se señala como facultad del Congreso, “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”. En este sentido se indica sólo un presupuesto que rige a toda la federación.

Universalidad.- Dentro de este postulado se sustenta la necesidad de que aquello que constituye materia del presupuesto debe ser incorporado en él.

Naturalmente que la amplitud de este principio depende del concepto que se tenga de presupuesto. Si este sólo fuera la expresión financiera del programa de gobierno, no cabría la inclusión de los elementos en términos físicos, con lo cual la programación quedaría truncada.

En la concepción tradicional se consideraba que este principio podía exponerse cabalmente bajo la "prohibición" de la existencia de fondos extrapresupuestarios. Este principio se consagra constitucionalmente en el artículo 126, en donde se expresa que “no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior”.

Especialidad.- En el presupuesto no deben asentarse las partidas en forma genérica o abstracta. Cada una de las actividades que se programen se deberán particularizar de manera que permitan conocer al detalle los objetivos, los tiempos y las cantidades que se van a gastar en cada rubro.

El presupuesto por programas resulta ser el sistema técnico más adelantado que existe para racionalizar y optimizar el gasto público en beneficio de la sociedad, el cual consiste en lo siguiente:

- a. Elaborar un plan de trabajo en el que se planea la actividad, con la descripción de manera detallada y precisa de las necesidades que en cierta área o materia experimenta la sociedad.

- b. Trazar los objetivos mediante los que se deberá satisfacer esa necesidad.
- c. Describir las actividades a realizar por el órgano público, estableciendo con precisión, tiempos y movimientos.
- d. Realizar estimación en dinero del costo de la actividad programada para ese ejercicio fiscal.
- e. Efectuar calendarización de las partidas presupuestales para fijar fechas adecuadas para su asignación.

La especialidad facilita la revisión de la cuenta pública. De esta manera aplicamos el artículo 74, fracción IV constitucional.

Programación.- Se desprende de la propia naturaleza del presupuesto y sostiene que éste -el presupuesto- debe tener el contenido y la forma de la programación. Es decir, que deben expresarse claramente los objetivos concretos adoptados, el conjunto de acciones necesarias para alcanzar dichos objetivos, los recursos humanos, materiales y otros servicios que demanden dichas acciones y para cuya movilización se requieren determinados recursos monetarios, aspecto este último que determina los créditos presupuestarios necesarios.

Integralidad.- En la actualidad, la característica esencial del método de presupuesto por programas, cabe hacer la aclaración que en México el presupuesto se elabora por Base Resultados, y no cambian los conceptos que se enuncian más adelante, está dado por la integralidad en su concepción y en su aplicación en los hechos. El presupuesto no sería realmente programático si no cumple con las condiciones que imponen los cuatro enfoques de la integralidad. Es decir, que el presupuesto debe ser:

- f. Un instrumento del sistema de planificación;
- g. El reflejo de una política presupuestaria única;
- h. Un proceso debidamente vertebrado; y
- i. Un instrumento en el que deben aparecer todos los elementos de la programación.

Exclusividad.- En cierto modo este principio complementa y precisa el postulado de la universalidad, exigiendo que no se incluyan en el presupuesto asuntos que no sean inherentes a esta materia. Ambos principios tratan de precisar los límites y preservar la claridad del presupuesto, así como de otros instrumentos jurídicos respetando el ámbito de otras ciencias o técnicas. No obstante, de que en la mayoría de los países existe legislación expresa sobre el principio de exclusividad, en los hechos no siempre se cumplen dichas disposiciones legales.

Acuciosidad.- Este principio implica que se debe tender a la fijación de objetivos posibles de alcanzar, altamente complementarios entre sí y que tengan la más alta prioridad.

Claridad.- Este principio tiene importancia para la eficiencia del presupuesto como instrumento de gobierno, administración y ejecución de los planes de desarrollo socio-económicos. Es esencialmente de carácter formal; si los documentos presupuestarios se expresan de manera ordenada y clara, todas las etapas del proceso pueden ser llevadas a cabo con mayor eficacia.

Especificación.- Este principio se refiere, básicamente, al aspecto financiero del presupuesto y significa que, en materia de ingresos debe señalarse con precisión las fuentes que los originan, y en el caso de las erogaciones, las características de los bienes y servicios que deben adquirirse.

En materia de gastos para la aplicación de esta norma, es necesario alejarse de dos posiciones extremas que pueden presentarse; una sería asignar una cantidad global que serviría para adquirir todos los insumos necesarios para alcanzar cada objetivo concreto y otra, que consistiría en el detalle minucioso de cada uno de tales bienes y servicios.

La especificación significa no sólo la distinción del objetivo del gasto o la fuente del ingreso, sino además la ubicación de aquellos y a veces de éstos, dentro de las instituciones, a nivel global de las distintas categorías presupuestarias, y, en no contados casos, según una distribución especial. También es indispensable una correcta distinción entre tales niveles o categorías de programación del gasto.

Periodicidad.- Este principio tiene su fundamento, por un lado, en la característica dinámica de la acción estatal y de la realidad global del país, y, por otra parte, en la misma naturaleza del presupuesto.

A través de este principio se procura la armonización de dos posiciones extremas, adoptando un período presupuestario que no sea tan amplio que imposibilite la previsión con cierto grado de minuciosidad, ni tan breve que impida la realización de las correspondientes tareas.

La solución adoptada, en la mayoría de los países es la de considerar al período presupuestario de duración anual.

Continuidad.- Se podría pensar que al sostener la vigencia del principio de periodicidad se estuviera preconizando verdaderos cortes en el tiempo, de tal suerte que cada presupuesto no tiene relación con los que le antecedieron, ni con los venideros. De ahí que es necesario conjugar la anualidad con la continuidad, por supuesto que con plenos caracteres dinámicos. Cabe hacer la aclaración que se tomarán en cuenta y primordialmente, todos aquellos compromisos que tengan una duración superior a un año, o sea plurianualidades. Éstos, se deben de programar en el presupuesto que dio origen a la vigencia, y renovarse en los presupuestos posteriores.

Esta norma postula que todas las etapas de cada ejercicio presupuestario deben apoyarse en los resultados de ejercicios anteriores y tomar en cuenta las expectativas de ejercicios futuros.

Flexibilidad.- A través de este principio se sustenta que el presupuesto no adolezca de rigideces que le impidan constituirse en un eficaz instrumento de: Administración, Gobierno y Planificación.

Para lograr la flexibilidad en la ejecución del presupuesto, es necesario remover los factores que obstaculizan una fluida realización de esta etapa presupuestaria, dotando a los niveles administrativos, del poder suficiente para modificar los medios en provecho de los fines prioritarios del Estado.

En resumen, la flexibilidad tiende al cumplimiento esencial del presupuesto, aunque para ello deban modificarse sus detalles.

Equilibrio.- Este principio se refiere esencialmente al aspecto financiero del presupuesto aun cuando éste depende en último término de los objetivos que se adopten; de la técnica que se utilice en la combinación de factores para la producción de los bienes y servicios de origen estatal; de las políticas de salarios y de precios y en consecuencia, también del grado de estabilidad de la economía⁴⁸².

2. MARCO FISCAL

2.1. MARCO FISCAL

Nuestro marco legal establece la obligación de realizar una planeación, es así como, el Plan Nacional de Desarrollo (PND) sexenal considera que la tarea del desarrollo y el crecimiento de México les corresponde a todos los actores, todos los sectores y todas las personas de nuestro país. El papel fundamental del gobierno debe ser el de rector del desarrollo nacional (en atención a su facultad constitucional) y, sobre todo, facilitador de la actividad productiva de nuestro país.

El Gobierno de la República se ha planteado a través de las cinco Metas Nacionales y las tres Estrategias Transversales, ser más efectivo en crear una verdadera sociedad de derechos donde cada quien pueda escribir su propia historia de éxito.

Por primera ocasión, el PND establece una serie de indicadores para que la ciudadanía pueda dar seguimiento al desempeño del gobierno. Los indicadores que se presentan fueron pensados también como una herramienta para que las dependencias de la Administración Pública Federal (APF) puedan monitorear el cumplimiento de las Metas Nacionales.

Los indicadores buscan englobar los temas contenidos en las Metas Nacionales y, en la medida de lo posible, ser una fuente objetiva para la medición del desempeño del gobierno.

482

<http://www.monografias.com/trabajos83/preupuestos/preupuestos.shtml#programaca#ixzz4L1zcvaPC>

Para alcanzar estos compromisos, se debe tener un presupuesto en el que se marquen los programas que verdaderamente se van a llevar a cabo y que cumplan con los ejes u objetivos del PND.



2.2. REGLAS FISCALES

Referente al presente tema, se menciona que son diferentes artículos de las leyes que regulan la planeación presupuestal, ejercicio y determinación del déficit y endeudamiento público.

En el PEF se da a conocer el monto del déficit, así como lo que corresponda al endeudamiento, lo anterior con base en el artículo 17 de la LFPRH, primero y cuarto párrafo.

“Los montos de ingreso previstos en la iniciativa y en la LIF, así como de gasto contenidos en el proyecto y en el PEF, y los que se ejerzan en el año fiscal por los ejecutores del gasto, deberán contribuir a alcanzar la meta anual de los requerimientos financieros del sector público”.

Circunstancialmente, y debido a las condiciones económicas y sociales que priven en el país, las iniciativas de la LIF y el PEF podrán prever un déficit presupuestario. En estos casos, el Ejecutivo Federal, por conducto de la SHCP, al comparecer ante el Congreso de la Unión con motivo de la presentación de dichas iniciativas, deberá dar cuenta de los siguientes aspectos:

- I. El monto específico de financiamiento necesario para cubrir el déficit presupuestario;
- II. Las razones excepcionales que justifican el déficit presupuestario, y
- III. El número de ejercicios fiscales y las acciones requeridas para que dicho déficit sea eliminado y se restablezca el equilibrio presupuestario.

El déficit presupuestario deberá eliminarse durante el plazo que se establezca conforme a lo señalado en la fracción III de este artículo.

Asimismo, el artículo 18 menciona:

“A toda propuesta de aumento o creación de gasto del proyecto de Presupuesto de Egresos, deberá agregarse la correspondiente iniciativa de ingresos distinta al financiamiento o compensarse con reducciones en otras previsiones de gasto”.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 54, no procederá pago alguno que no esté comprendido en el PEF o determinado por ley posterior; en este último caso primero se tendrá que aprobar la fuente de ingresos adicional para cubrir los nuevos gastos, en los términos del párrafo anterior.

Existen diferentes ordenamientos bajo los cuales se rige la Planeación, Ejecución y Control del Presupuesto, enmarcados dentro del PND, mismo que regula la LFPRH, en sus artículos 24 y 25, que corresponde a una eficiente programación y presupuestación, con la finalidad de obtener el cumplimiento de objetivos, políticas, estrategias y metas con base en los indicadores de desempeño.

3. ÁMBITO INSTITUCIONAL

La APF se conforma por secretarías de estado, empresas de participación estatal, organismos descentralizados y el Gobierno del Distrito Federal, hoy Ciudad de México, todos ellos participan de aportaciones del Gobierno Federal a través del PEF. Asimismo, se involucra a los estados y municipios de las entidades estatales.

Se tienen 18 secretarías de estado, una oficina en la Presidencia de la República, 299 entidades gubernamentales, 32 Estados y 147 oficinas en el exterior, embajadas y consulados, enunciaremos únicamente las secretarías y la oficina en la Presidencia.

Con la finalidad de identificar presupuestalmente a cada una de las oficinas gubernamentales, se les antepone una clave, como se muestra en el siguiente cuadro.

Todas están obligadas a presentar sus anteproyectos de presupuesto y una vez negociado con las autoridades responsables de la SHCP, se presenta el Paquete Económico a la H. Cámara de Diputados, el cual consiste en la LIF, el anteproyecto del PEF y las justificaciones de los programas y endeudamiento fiscal.

Una vez autorizado con las reasignaciones, recortes y ampliaciones por parte de los integrantes de la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública y la aceptación del

pleno de la H. Cámara del presupuesto, se remite a la SHCP, para que ésta dé a conocer a todos los participantes de la APF, los importes autorizados y que elaboren sus calendarios de ejercicio de los recursos, para que se den a conocer a través del Diario Oficial de la Federación (DOF).

B: RAMOS ADMINISTRATIVOS

Gasto Programable

02	Oficina de la Presidencia de la República
04	Gobernación
05	Relaciones Exteriores
06	Hacienda y Crédito Público
07	Defensa Nacional
08	Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación
09	Comunicaciones y Transportes
10	Economía
11	Educación Pública
12	Salud
13	Marina
14	Trabajo y Previsión Social
15	Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano
16	Medio Ambiente y Recursos Naturales
17	Procuraduría General de la República
18	Energía
20	Desarrollo Social
21	Turismo
27	Función Pública

4. CICLO PRESUPUESTARIO

4.1. ELABORACIÓN DEL ANTEPROYECTO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN Y DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Los documentos de referencia se presentan por parte de la SHCP para la discusión y aprobación de las cámaras del Congreso de la Unión, Diputados y Senadores. La LIF, a través de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, la que muestra los importes estimados de los ingresos que se pretende recibirá el Gobierno Federal durante el ejercicio fiscal que corresponda, por los diferentes conceptos, montos que serán aplicados para atender los compromisos de gasto que se determinen en el PEF.

El PEF es el acto legislativo que permite a la APF usar los recursos monetarios del Estado durante un año fiscal.

En la actualidad en México, se tienen diferentes leyes que regulan tanto la elaboración del presupuesto, el control del gasto y los resultados de los mismos, leyes que van encaminadas también a los ingresos que se obtienen por los conceptos de impuestos, derechos y aprovechamientos, y que ambos rubros, el presupuesto y los ingresos, son auditados por diferentes órganos, así como la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIP)⁴⁸³ que controla la información que los ciudadanos solicitan de los diversos entes públicos.

Para que la administración de los recursos públicos federales se realice con base en criterios de eficiencia, eficacia, economía, racionalidad, austeridad, transparencia, control y rendición de cuentas, existe un proceso llamado Ciclo Presupuestario.

El Ciclo Presupuestario consta de siete grandes etapas que se desarrollan durante el año.

En el siguiente gráfico se puede observar el periodo correspondiente a cada una de ellas.

Si bien algunas etapas se realizan durante todo el año, para efectos de ejemplificar, aquí se relacionan con el mes en que se emite el informe o documento en que se sus- tenta cada una.



⁴⁸³ Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Para el presente tema se toman únicamente los tres primeros pasos del gráfico, los otros cuatro se verán en los capítulos 2 y 3 del presente Manual.

4.2. PLANEACIÓN

Es la etapa en la que se basan todos los programas presupuestarios y permite que tengan coherencia y no se desvíen de los grandes objetivos nacionales. Para lograrlo, resulta necesario alinear los objetivos y metas de cada programa presupuestario con los instrumentos de planeación nacional, como son las Metas Nacionales plasmadas en el PND para el presente sexenio y los programas derivados del mismo (transversales, sectoriales, especiales, institucionales y regionales).

Al realizar la planeación se debe considerar la situación económica internacional y del país para tomar decisiones y conocer los posibles riesgos para la estabilidad y el crecimiento económicos, como el precio del barril de petróleo, el tipo de cambio del dólar, la inflación, la tasa de interés internacional y el crecimiento de la economía de Estados Unidos de América, ya que la nuestra depende fuertemente de las exportaciones hacia el mencionado país, así como a Canadá a través del Tratado de Libre Comercio (TLC) entre los tres países.

4.3. PROGRAMACIÓN



Una vez que se cuenta con la información relacionada con los ingresos y gastos, proyectados por los diferentes entes económicos del Gobierno federal, estatal y municipal, la SHCP elabora el anteproyecto de presupuesto, así como de la LIF.

Mencionaremos a través del presente Manual, lo que marcan los diferentes artículos en sus respectivas leyes.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), en su artículo 31 confiere a la SHCP las siguientes funciones relacionadas con el PEF y la LIF:

- II.- Proyectar y calcular los ingresos de la federación, del Gobierno de la Ciudad de México y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;
- XV. Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de PEF y presentarlos a la consideración del Presidente de la República;
- XIX. Coordinar la evaluación que permita conocer los resultados de la aplicación de los recursos públicos federales, así como concertar con las dependencias y entidades de la APF la validación de los indicadores estratégicos, en los términos de las disposiciones aplicables;

La SHCP emite anualmente, y da a conocer vía oficio-circular a las diferentes Unidades Administrativas (UA), las políticas de elaboración del anteproyecto de presupuesto, en el cual va incluido el calendario de entrega de los diferentes rubros en el que se solicitan planes, programas y estructura programática. A partir de lo anterior, cada responsable elaborará el presupuesto considerando las distintas acciones que deben emprender para poder cumplir los objetivos marcados. Sin embargo, conviene que al preparar los planes correspondientes cada ente económico incluya la totalidad de sus programas, ya que en el transcurso del ejercicio del presupuesto no se considerarán cambios o adiciones a los mismos.

Para lograr lo antes mencionado se debe verificar con la SHCP los anteproyectos de presupuesto, con la finalidad de que se hayan cumplido con las directrices que la propia Secretaría haya marcado en sus lineamientos, así como el de que se fijen metas alcanzables y con ellos programas realistas, lo anterior dando cumplimiento a lo que se marca en los artículos 29 y 30 de la LFPRH.

El PEF será el que contenga el decreto que apruebe la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, para expresar durante el periodo de un año a partir del 1º de enero, las actividades, las obras y los servicios públicos previstos en los programas a cargo de las entidades que el propio presupuesto señalen.

El Presidente de la República, al enviar a la Cámara de Diputados las iniciativas de leyes de Ingresos y los proyectos de Presupuesto de Egresos, informará del contenido general de dichas iniciativas y proyectos y su relación con los programas anuales que, conforme a lo previsto en el artículo 27 de la LFPRH, deberán elaborarse para la aplicación del PND.

Para la ejecución del plan y los programas sectoriales, institucionales, regionales y especiales, las dependencias y entidades elaborarán programas anuales, que incluirán los aspectos administrativos y de política económica, social, ambiental y cultural correspondientes. Estos programas anuales, que deberán ser congruentes entre sí, re-

girán, durante el año de que se trate, las actividades de la APF en su conjunto y servirán de base para la integración de los anteproyectos de presupuesto anuales que las propias dependencias y entidades deberán elaborar conforme a la legislación aplicable.

Asimismo, la Ley de Planeación (LP), define;

Artículo 15.- A la SHCP le corresponde:

- I. Participar en la elaboración del PND, respecto de la definición de las políticas financiera, fiscal y crediticia;
- II. Proyectar y calcular los ingresos de la Federación y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades de recursos y la utilización del crédito público, para la ejecución del Plan y los programas.

El Presupuesto se puede considerar como un plan de acción dirigido a cumplir una meta prevista, expresada en valores y términos financieros, que debe cumplirse en determinado tiempo y bajo ciertas condiciones previstas.

Continuando con lo que se menciona en la LFPRH;

Artículo 1.- La presente Ley es de orden público, y tiene por objeto reglamentar los artículos 74 fracción IV, 75, 126, 127 y 134 de la CPEUM, en materia de programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales.

Artículo 6.- El Ejecutivo Federal, por conducto de la SHCP, estará a cargo de la programación, presupuestación, evaluación y control presupuestario del gasto público federal correspondiente a las dependencias y entidades.

Artículo 16.- La LIF y el PEF se elaborarán con base en objetivos y parámetros cuantificables de política económica, acompañados de sus correspondientes indicadores del desempeño, los cuales, junto con los criterios generales de política económica y los objetivos, estrategias y metas anuales, en el caso de la APF, deberán ser congruentes con el PND y los programas que derivan del mismo (.....).

Artículo 24.- La programación y presupuestación del gasto público comprende:

- I. Las actividades que deberán realizar las dependencias y entidades para dar cumplimiento a los objetivos, políticas, estrategias, prioridades y metas con base en indicadores de desempeño, contenidos en los programas que se derivan del PND y, en su caso, de las directrices que el Ejecutivo Federal expida en tanto se elabore dicho Plan, en los términos de la LP (.....).

Artículo 27.- Los anteproyectos deberán sujetarse a la estructura programática aprobada por la Secretaría, la cual contendrá como mínimo:

- I. Las categorías, que comprenderán la función, la subfunción, el programa, la actividad institucional, el proyecto y la entidad federativa;

- II. Los elementos, que comprenderán la misión, los objetivos, las metas con base en indicadores de desempeño y la unidad responsable, en congruencia con el PND y con los programas sectoriales, y
- III. Las acciones que promuevan la igualdad entre mujeres y hombres, la erradicación de la violencia de género y cualquier forma de discriminación de género.

La estructura programática facilitará la vinculación de la programación de los ejecutores con el PND y los programas, y deberá incluir indicadores de desempeño con sus correspondientes metas anuales. Deberán diferenciarse los indicadores y metas de la dependencia o entidad de los indicadores y metas de sus unidades responsables. Dichos indicadores de desempeño corresponderán a un índice, medida, cociente o fórmula que permita establecer un parámetro de medición de lo que se pretende lograr en un año expresado en términos de cobertura, eficiencia, impacto económico y social, calidad y equidad. Estos indicadores serán la base para el funcionamiento del Sistema de Evaluación del Desempeño (SED).

Los indicadores que cada ente público registre ante la SHCP, deberán de ser medibles en cifras y porcentajes reales, por lo que es de suma importancia se cumplan, ya que de no ser el caso el mencionado programa podrá tener una reducción presupuestal en el siguiente año, los programas en su mayoría no son anuales, son los que forman parte de la actividad principal del ente, o sea son sus actividades diarias, motivo por el cual, deberán ser más eficientes y eficaces los gobiernos.

4.4. PRESUPUESTACIÓN

Como tercer paso del gráfico, es el resultado de toda recopilación de información de los diferentes entes del Gobierno federal y tiene como resultado la obtención de la LIF y el PEF.

El PEF fue elaborado bajo la técnica de un Presupuesto Base Resultados (PbR), el cual incluyó los programas de mayor importancia que determinaron cada una de las Dependencias Gubernamentales.

Por lo que se refiere a los compromisos plurianuales, éstos los considerará la SHCP a partir del momento de su autorización, en los anteproyectos de los años en que se encuentre el compromiso, con lo que se estará cumpliendo con lo que se marca en LFPRH, en su artículo 32. Adicional a lo antes mencionado, cuando en alguno de los años de vigencia del compromiso, se modifique el importe a devengar, es necesario informar a la SHCP y obtener de la misma la autorización respectiva, con la finalidad de actualizar los montos a ejercer en los respectivos plazos. Cabe hacer la aclaración, que los compromisos no podrán exceder el periodo presidencial de que se trate, salvo en casos excepcionales.

El Proyecto de PEF y la iniciativa de la LIF serán entregadas a la H. Cámara de Diputados para ser revisada y examinada a más tardar el 8 de septiembre, y en años de

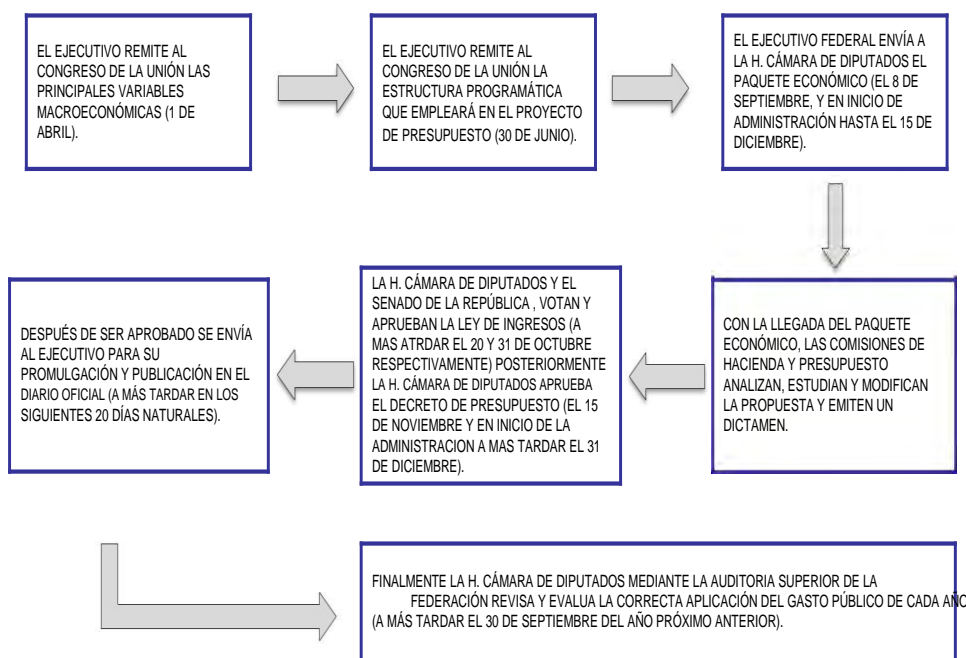
inicio de administración o sea de nuevo gobierno, el 15 de diciembre, conforme lo marca la LFPRH, en su artículo 42.

- IV. La LIF será aprobada por la Cámara de Diputados a más tardar el 20 de octubre y, por la Cámara de Senadores, a más tardar el 31 de octubre;
- V. El PEF deberá ser aprobado por la Cámara de Diputados a más tardar el 15 de noviembre;
- VI. La LIF y el PEF deberán publicarse en el DOF a más tardar 20 días naturales después de aprobados.

Los artículos antes enunciados son claros en cuanto el objetivo que se pretende en la elaboración del anteproyecto de presupuesto, su control, así como lo que le corresponde a la LIF.

A su vez, la H. Cámara de Diputados de acuerdo a lo que le confiere la CPEUM, en su artículo 74 fracción IV, aprueba el Anteproyecto de presupuesto, así como la LIF.

ESQUEMA BASICO PARA LA APROBACION DEL PEF⁴⁸⁴



⁴⁸⁴ Manual para la Elaboración y Análisis del Presupuesto de Egresos de la Federación, LXII Legislatura, Cámara de Diputados, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2, fracción XXII, de la LFPRH, es el conjunto de categorías y elementos programáticos ordenados en forma coherente, el cual define las acciones que efectúan los ejecutores de gasto para alcanzar sus objetivos y metas de acuerdo con las políticas definidas en el PND y en los programas y presupuestos, así como ordena y clasifica las acciones de los ejecutores de gasto para delimitar la aplicación del gasto y permite conocer el rendimiento esperado de la utilización de los recursos públicos⁴⁸⁵. A continuación, se muestra un cuadro que ejemplifica lo antes mencionado.

Cabe hacer la aclaración que las Actividades Institucionales, así como los Programas Presupuestarios pueden variar de un año a otro, de acuerdo a las necesidades que presenten los ejecutores del gasto.

Sector Público Federal						
Presentación Clasificación funcional - Programa Presupuestario						
Ramo/ Sector	Finalidad (F)	Función (FU)	Subfunción (SF)	Actividad Institucional (AI)	Programa Presupuestario (PP)	Denominación
01 Poder Legislativo						
	1					Gobierno
		1				Legislación
			3			Legislación
				4		Apoyar a cabo el proceso Legislativo
					K025	Proyectos de Ingresos (oficinas administrativas)
					K026	Otros Proyectos
					K027	Mantenimiento de infraestructura
					R001	Actividades derivadas del trabajo legislativo
			2			Fiscalización
				3		Fiscalización de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal
					R002	Entregar a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, el informe sobre la revisión de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal
02 Oficina de la Presidencia de la República						
	1					Gobierno
		3				Coordinación de la Política de Gobierno
			1			Presidencia / Gobernatura
				2		Servicios de apoyo administrativo
					M001	Actividades de apoyo administrativo
				3		Asesoría, coordinación, difusión y apoyo de las actividades del Presidente de la República
					P002	Asesoría, coordinación, difusión y apoyo técnico de las actividades del Presidente de la República
					P003	Atención y seguimiento a las solicitudes y demandas de la ciudadanía
			4			Función Pública
				1		Función pública y buen gobierno
					Q001	Acciones de apoyo a la función pública y buen Gobierno
			6			Seguridad Nacional
				3		Inteligencia para la Preservación de la Seguridad Nacional
						Integración y coordinación de las Instituciones de Seguridad Nacional
					P001	Coordinación y apoyo de las acciones a cargo del Consejo de Seguridad Nacional
				4		Asesoría, coordinación, difusión y apoyo de las actividades del Presidente de la República
					P004	Apoyo a las actividades de seguridad y logística para garantizar la integridad del Ejecutivo Federal
03 Poder Judicial						
	1					Gobierno
		2				Justicia
			1			Impartición de Justicia
				3		Impartir Justicia en el ámbito de su competencia
					R001	Otras Actividades
				4		Resolver impugnaciones en procesos electorales
					R001	Otras Actividades
04 Gobernación						
	1					Gobierno
		2				Justicia
			3			Impartición de Justicia
				16		Justicia laboral para los trabajadores al servicio del Estado
					E010	Impartición de Justicia laboral para los trabajadores al servicio del Estado
			2			Procuración de Justicia
				6		Política Interior y las relaciones del Ejecutivo Federal con el Congreso de la Unión, Entidades Federativas y Asociaciones Políticas y Sociales
					P010	Implementación de la Reforma al Sistema de Justicia Pena
					U004	Organamiento de subsidios para la implementación de la reforma al sistema de justicia pena
			3			Reclusión y Readaptación Social
				2		Servicios de apoyo administrativo
					M001	Actividades de apoyo administrativo
				21		Sistema penitenciario que garantiza la ejecución de las resoluciones jurídicas y contribuye a la readaptación social
					E904	Administración del Sistema Federal Penitenciario
					K023	Proyectos de infraestructura gubernamental de seguridad pública
					K027	Mantenimiento de infraestructura
				8		Derechos Humanos
					F015	Derechos humanos y prevención de la discriminación
					P022	Prevenir la atención y prevención de la violencia contra las mujeres
					P022	Política de Derechos Humanos

⁴⁸⁵ Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

La clasificación o conceptos de ingresos presupuestados a través de la LIF, son los siguientes:

- 1.- Impuestos.
- 2.- Cuotas y aportaciones de seguridad social.
- 3.- Contribuciones de mejoras.
- 4.- Derechos.
- 5.- Productos.
- 6.- Aprovechamientos.
- 7.- Ingresos por ventas de bienes y servicios.
- 8.- Transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas.
- 9.- Ingresos derivados de financiamientos.

Mismos que serán canalizados para atender las necesidades de gasto corriente, inversión, pago de deuda, o algún otro concepto que se encuentre presupuestado en el PEF.

5.1. CLAVE PRESUPUESTARIA

De acuerdo a lo que marca el Manual de Programación y Presupuesto, así como a la LFPRH en su artículo 28:

El proyecto de Presupuesto de Egresos se presentará y aprobará, cuando menos, conforme a las siguientes clasificaciones:

- I. La administrativa, la cual agrupa a las previsiones de gasto conforme a los ejecutores de gasto; mostrará el gasto neto total en términos de ramos y entidades con sus correspondientes unidades responsables;
- II. La funcional y programática, la cual agrupa a las previsiones de gasto con base en las actividades que por disposición legal le corresponden a los ejecutores de gasto y de acuerdo con los resultados que se proponen alcanzar, en términos de funciones, programas, proyectos, actividades, indicadores, objetivos y metas. Permitirá conocer y evaluar la productividad y los resultados del gasto público en cada una de las etapas del proceso presupuestario.

Asimismo, se incluirá en el proyecto de Presupuesto de Egresos una clasificación que presente los distintos programas con su respectiva asignación, que conformará el gasto programático, así como el gasto que se considerará gasto no programático, los cuales sumarán el gasto neto total;

- III. La económica, la cual agrupa a las previsiones de gasto en función de su naturaleza económica y objeto, en erogaciones corrientes, inversión física, inver-

sión financiera, otras erogaciones de capital, subsidios, transferencias, ayudas, participaciones y aportaciones federales;

III. La geográfica, que agrupa a las previsiones de gasto con base en su destino geográfico, en términos de entidades federativas y en su caso municipios y regiones, y

IV. La de género, la cual agrupa las previsiones de gasto con base en su destino por género, diferenciando entre mujeres y hombres.

La clave presupuestaria que se utiliza, actualmente, para ejercer el presupuesto, tiene la composición siguiente:

ESTRUCTURA DE LA CLAVE PRESUPUESTARIA PPEF												
Clasificaciones												
Administrativa		Funcional y Programática					Económica			Geográfica		
Siglas	R/S	UR	Funciones			AI	Pp	OG	TG	FF	EF	PPI
Nombre	Ramo y/o Sector	Unidad Responsable	Finalidad	Función	Subfunción	Actividad Institucional	Programa Presupuestario	Objeto del gasto	Tipo de Gasto	Fuente de Financiamiento	Entidad Federativa	Clave de Cartera
Digitos	2	3	1	1	2	3	4	5	1	1	2	11

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

6.1. TIPOS DE AFECTACIONES

Las modificaciones presupuestarias se regulan a través de la LFPRH, así como por su respectivo Reglamento, y los artículos que las controlan los iremos mencionando de acuerdo a sus contenidos, se efectúan a través de un documento llamado afectaciones presupuestales.

En México, como en cualquier país, el presupuesto se vuelve dinámico derivado de las propias operaciones que cada responsable del gasto tiene en el transcurso del año, de tal forma que tenemos las afectaciones presupuestarias internas y externas. En estas últimas, corresponden las ampliaciones y reducciones liquidas.

Con las afectaciones antes mencionadas, el presupuesto es modificado de acuerdo a las necesidades propias del gasto, y ningún presupuesto autorizado a través del PEF, se queda erogado como tal, siempre hay necesidades de cambio.

Las afectaciones internas, son movimientos que se efectúan entre partidas presupuestales que se consideran no restringidas, y las externas corresponden a las restringidas.

Son reguladas por los siguientes artículos de la LFPRH;

Artículo 2, fracción II.-

Adecuaciones presupuestarias: las modificaciones a las estructuras funcionales programáticas, administrativas, y económicas, a los calendarios de presupuesto y las ampliaciones y reducciones al PEF o a los flujos de efectivo correspondientes, siempre que permitan un mejor cumplimiento de los objetivos de los programas a cargo de los ejecutores de gasto.

Tomando en cuenta lo marcado en el artículo 57, “Los ejecutores de gasto deberán sujetarse a los montos autorizados en el PEF para sus respectivos ramos, programas y flujos de efectivo, salvo que se realicen adecuaciones presupuestarias en los términos que señala”, asimismo, al artículo 21 fracción III.

“En caso de que durante el ejercicio fiscal disminuyan los ingresos previstos en la LIF, el Ejecutivo Federal, por conducto de la SHCP Secretaría, podrá aplicar las siguientes normas de disciplina presupuestaria:

I. La disminución de los ingresos distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo se compensará, una vez efectuada en su caso la compensación a que se refiere la fracción I, con la reducción de los montos aprobados en los presupuestos de las dependencias, entidades, fondos y programas, conforme a lo siguiente:

- i) Los gastos de comunicación social;
- ii) El gasto administrativo no vinculado directamente a la atención de la población;
- iii) El gasto en servicios personales, prioritariamente las erogaciones por concepto de percepciones extraordinarias, y (.....)”

Artículo 58.- Las adecuaciones presupuestarias se realizarán siempre que permitan un mejor cumplimiento de los objetivos de los programas a cargo de las dependencias y entidades, y comprenderán (.....)

I. Modificaciones a los calendarios de presupuesto, y

III. Ampliaciones y reducciones líquidas al Presupuesto de Egresos o a los flujos de efectivo correspondientes.

6.2. COMPETENCIA

Para que se lleven a cabo modificaciones al presupuesto siempre será necesario la autorización de la SHCP, que por medio de su Dirección General de Programación, Organización y Presupuesto lleva a cabo la mencionada función.

El Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (RLFPRH) establece que las adecuaciones presupuestarias externas de las dependencias que requerirán la autorización de la SHCP, marcados en los artículos del 92 al 97.

Una de las principales definiciones que se deben de tomar en cuenta cuando se efectúen modificaciones presupuestales, es lo que se marca en el artículo 92 del RLFPRH.

“En caso de que las adecuaciones presupuestarias impliquen variaciones a las metas aprobadas, la dependencia o entidad deberá informar sobre dichas variaciones a través de los sistemas que para el efecto determine la Secretaría, quedando bajo la responsabilidad de la dependencia o entidad la explicación correspondiente sobre dichas variaciones en la Cuenta Pública, en el Informe de Avance de Gestión Financiera, y en los informes trimestrales”.

Las adecuaciones presupuestarias internas serán autorizadas por las propias dependencias y entidades informando al respecto a la SHCP, en los términos de lo dispuesto en el artículo 92 del RLFPRH.

Artículo 95. El procedimiento para las adecuaciones presupuestarias externas de las dependencias es el siguiente:

- I. El trámite ante la Secretaría se realizará por conducto de la Oficialía Mayor o equivalente de la dependencia;
- II. La solicitud deberá justificarse identificando cada una de las modificaciones en el presupuesto, así como el calendario respectivo;
- III. Tratándose de ingresos excedentes, se requerirá el dictamen o validación de la notificación de la Secretaría sobre los ingresos excedentes obtenidos;
- IV. La Secretaría, a través del sistema para el control de las adecuaciones presupuestarias, establecerá los mecanismos que permitan resolver las solicitudes de las adecuaciones presupuestarias en los términos y plazos que se determinen en las disposiciones aplicables;
- V. Cuando las solicitudes de adecuaciones presupuestarias necesiten datos complementarios para su resolución, la Secretaría podrá requerir información adicional a la dependencia de que se trate, lo cual volverá a iniciar el trámite correspondiente, y
- VI. La Secretaría emitirá las disposiciones generales que observarán las dependencias para las operaciones relativas a la deuda pública flotante o pasivo circulante, así como las que se realicen con motivo del cierre del ejercicio fiscal que corresponda.

Los artículos enunciados anteriormente, en conclusión, indican cuando se tienen modificaciones a la estructura administrativa, funcional, económica y de calendario.

Bibliografía y normativa

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: DOF 5 de febrero de 1917, última reforma 15 de septiembre de 2017.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal: DOF 29 de diciembre de 1976, última reforma 19 de mayo de 2017.

Ley Federal de Ingresos: DOF, vigente a partir del 01 de enero de cada año.

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria: DOF 30 de marzo de 2006, última reforma 30 de diciembre de 2015.

Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública: DOF 9 de mayo de 2016, última reforma 27 de enero de 2017.

Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria; DOF 28 de junio de 2006, última reforma 30 de marzo de 2016.

Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación: DOF, vigente a partir del 1 de enero de cada año.

Manual para la Elaboración y Análisis del Presupuesto de Egresos de la Federación, LXII Legislatura, Cámara de Diputados, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas.

Páginas Web

<http://pnd.gob.mx/>

<http://www.monografias.com/trabajos21/presupuesto/presupuesto.shtml#ixzz4Ess87Q6w>

<http://www.monografias.com/trabajos83/preupuestos/preupuestos.shtml#programaca#ixzz4L1zcvaPC>

Siglas

ADEFAS	Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores
APF	Administración Pública Federal
ASF	Auditoría Superior de la Federación
CINIF	Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera
CLC	Cuenta por Liquidar Certificada
CONAC	Consejo Nacional de Armonización Contable
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUT	Cuenta Única de Tesorería
DC	Delegados Comisarios
DOF	Diario Oficial de la Federación
DTCDMX	Demarcaciones Territoriales de la Ciudad de México
eFirma	Firma Electrónica Avanzada
EFS	Entidades de Fiscalización Superior
EFL	Entidades de Fiscalización Local

INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LAASSP	Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público
LCF	Ley de Coordinación Fiscal
LFEA	Ley de Firma Electrónica Avanzada
LFPRH	Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria
LGRA	Ley General de Responsabilidades Administrativas
LFRCF	Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.
LFSF	Ley de Fiscalización Superior de la Federación (Abrogada en la actualidad)
LFTAIP	Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública
LGCG	Ley General de Contabilidad Gubernamental
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LOPSRM	Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas
LP	Ley de Planeación
LTF	Ley de Tesorería de la Federación
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
NIF	Normas de Información Financiera
NSI	Nuevo Seguro Institucional
OIC	Órganos Internos de Control
PbR	Presupuesto base Resultados
PEF	Presupuesto de Egresos de la Federación
PND	Plan Nacional de Desarrollo
RLFPRH	Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria
SEAC	Sistema Electrónico de Atención Ciudadana
SED	Sistema de Evaluación del Desempeño
SFP	Secretaría de la Función Pública
SGMM	Seguro de Gastos Médicos Mayores
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SIAFF	Sistema Integral de Administración Financiera Federal

SICG	Sistema Integral de Contabilidad Gubernamental
SICOM	Sistema de Compensación de Adeudos
SICOP	Sistema de Contabilidad y Presupuesto
SIDEC	Sistema Integral de Quejas y Denuncias Ciudadanas
SNA	Sistema Nacional Anticorrupción
TESOFE	Tesorería de la Federación
TLC	Tratado de Libre Comercio
UA	Unidad Administrativa

Tema 2

EJECUCIÓN DEL GASTO

SUMARIO

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DEL GASTO. 1.1. Introducción. 1.2. Momentos contables del gasto. 2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 2.1. Tesorería de la Federación. 2.2. Cuenta Única de Tesorería. 2.3. Sistemas para la ejecución del gasto. 2.4. Firma electrónica. 3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO. 3.1. Fondo rotatorio. 3.2. Sistema de compensación de adeudos. 3.3. Gastos plurianuales. 3.4. Pasivo circulante. 3.4.1. Adeudos de ejercicios fiscales anteriores. 3.4.2. Obligaciones fiscales. 3.4.3. Prescripción de remuneraciones. 3.5. Pagos anticipados. 4. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS. 5.1. Calendarización de pagos. 6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA. 6.1. Consejo Nacional de Armonización Contable. 6.2. Plan de Cuentas. BIBLIOGRAFÍA, NORMATIVA Y SIGLAS.

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DEL GASTO

1.1. INTRODUCCIÓN

Una vez aprobado el PEF por la Cámara de Diputados, corresponde a quienes les fueron asignados recursos, ejercerlos conforme al calendario determinado para ello. El presupuesto se ajusta al proceso de planeación previamente formulado, por lo que, en el caso de las dependencias y las entidades de la APF, y los niveles de gobierno estatal y municipal, no gastan sólo por ejercer los recursos que se les aprobaron, sino que existe una lógica detrás que deben seguir puntualmente a través de las acciones que ejecutan.

A lo largo del año, del 1 de enero al 31 de diciembre (ejercicio presupuestal), las diferentes dependencias gubernamentales aplican el gasto público en acciones efectivas de programas específicos y en la provisión de bienes y servicios públicos.

Para que el Estado pueda proveer bienes y servicios, llevar a cabo acciones de política pública y disminuir los efectos de las fallas del mercado, es evidente que necesita recursos. Al valor total de las compras de bienes y servicios realizados por el sector gubernamental durante un periodo productivo se le conoce como gasto público.

El monto total del PEF recibe el nombre de Gasto Neto Total y se divide en dos grandes rubros: gasto programable y gasto no programable.

El Gasto programable es el conjunto de recursos o pagos que se destinan a cada una de las instituciones que conforman los Poderes de la Unión, es decir, el Poder Ejecutivo (entidades, dependencias y organismos constitucionales autónomos), Legislativo (Cámara de Diputados y Senadores) y Judicial (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunal Electoral, etc.). También incluye las aportaciones federales, aquellos recursos transferidos a las entidades federativas, municipios y Demarcaciones Territoriales de la Ciudad de México (DTCDMX) para que cumplan funciones ya determinadas por la Ley de Coordinación Fiscal (LCF). En general, son los recursos destinados a la producción de bienes y servicios estratégicos o esenciales para la población y que se pueden atribuir a los programas que el gobierno lleva a cabo, satisfaciendo así, necesidades y demandas sociales.

El Gasto no programable corresponde a los recursos o pagos que no financian la operación de las instituciones del Gobierno Federal. Este tipo de gasto incluye la deuda pública, los estímulos fiscales y los Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores (ADE-FAS), esto es, los compromisos pendientes de pago al 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior al que se está presupuestando. Asimismo, incluye las participaciones a entidades federativas, municipios y DTCDMX, que son aquellas transferencias que se realizan en el marco de la coordinación fiscal, para que los ejerzan libremente de acuerdo con sus necesidades.

Así, el Gasto Público se puede definir como, “el instrumento más poderoso a disposición del Estado para influir en la asignación y distribución de los ingresos, y en la estabilización o desestabilización de la economía”⁴⁸⁶.

Éste agrupa al consumo de bienes y servicios y a la inversión gubernamental. La parte del gasto de bienes y servicios para la realización de actividades cotidianas gubernamentales se clasifica como Gasto Corriente, comprende rubros como sueldos, salarios, prestaciones, viáticos y gastos de operación.

Por otra parte, el Gasto de Capital, además de contribuir al desarrollo de la infraestructura y al incremento en la producción de bienes y servicios públicos, estimula la demanda, con lo que se contribuye al incremento del ingreso y la generación de empleos.

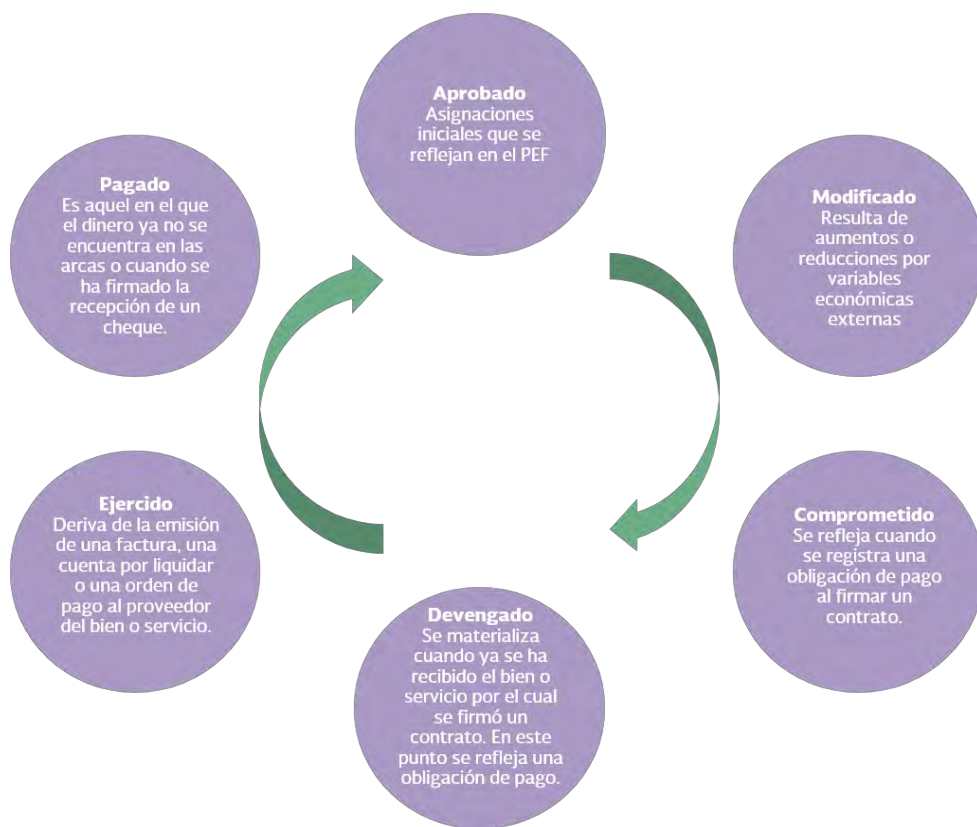
1.2. MOMENTOS CONTABLES DEL GASTO

Un elemento que resulta muy importante para el seguimiento al gasto público, son los denominados momentos contables del gasto los cuales encuentran su fundamento

⁴⁸⁶ AYALA, J. (1999): *Límites del Mercado. Límites del Estado. Ensayo sobre Economía Política del Estado*. Instituto Nacional de Administración Pública, México. Página141.

en la Ley General de Contabilidad Gubernamental⁴⁸⁷ (LGCG) y en el Acuerdo por el que se emiten las normas y metodología para la determinación de los momentos contables de los egresos.

El registro de las etapas del presupuesto se efectuará en las cuentas contables que, para tal efecto, establezca el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), las cuales deberán reflejar en lo relativo al gasto; el Aprobado, Modificado, Comprometido, Devengado, Ejercido y Pagado.



Gasto Aprobado, refleja la asignación presupuestaria anual comprometida en el Presupuesto de Egresos.

Gasto Modificado, refleja la asignación presupuestaria que resulta de incorporar, en su caso, las adecuaciones presupuestarias al presupuesto aprobado.

⁴⁸⁷ Artículo 40 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental.

Gasto Comprometido, refleja la aprobación por autoridad competente de un acto administrativo, u otro instrumento jurídico que formaliza una relación jurídica de la Institución con terceros para la adquisición de bienes y servicios o ejecución de obras. En el caso de las obras a ejecutarse o de bienes y servicios a recibirse durante varios ejercicios, el compromiso será registrado por la parte que se ejecutará o recibirá, durante cada ejercicio.

Gasto Devengado, refleja el reconocimiento de una obligación de pago a favor de terceros por la recepción de conformidad de bienes, servicios y obras oportunamente contratados; así como de las obligaciones que derivan de tratados, convenios, leyes, decretos, resoluciones y sentencias definitivas.

Gasto Ejercido, refleja la emisión de una cuenta por liquidar certificada o documento equivalente debidamente aprobado por la autoridad competente.

Gasto Pagado, refleja la cancelación total o parcial de las obligaciones de pago, que se concreta mediante el desembolso de efectivo o cualquier otro medio de pago.

2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS

2.1. TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN

La Tesorería de la Federación (TESOFE) es la UA de la SHCP encargada de la gestión financiera de los recursos y valores del Gobierno Federal, incluyendo: recepción de ingresos, ejecución de pagos con cargo al PEF y administración de los recursos disponibles de la propia TESOFE.

Las funciones sustantivas que realiza la TESOFE conforme a la Ley de Tesorería de la Federación (LTF) y otras disposiciones normativas son:

- Emitir las disposiciones que regulen las funciones de tesorería.
- Administrar el sistema de la Cuenta Única de Tesorería (CUT), conforme a la LTF y demás disposiciones jurídicas aplicables.
- Recaudar los recursos provenientes de la aplicación de la LIF y otros conceptos que deba percibir el Gobierno Federal.
- Ejecutar las operaciones de pago que le instruyan las dependencias y entidades con cargo al presupuesto autorizado.
- Autorizar las cuentas bancarias por excepción a las dependencias y entidades de la APF para efectuar la recaudación y el pago con recursos federales, de acuerdo a las disposiciones aplicables.
- Administrar los recursos financieros propiedad del Gobierno Federal en moneda nacional o extranjera, incluyendo las operaciones de inversiones.

- Fungir como aval del Gobierno Federal.
- Hacer efectivas las garantías no fiscales a favor del Gobierno Federal, de conformidad con las disposiciones jurídicas aplicables.
- Integrar y controlar la información contable del movimiento de los recursos y valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal de conformidad con las disposiciones aplicables en materia de contabilidad gubernamental, así como rendir cuentas por el manejo de dichos recursos y valores
- Ejercer los derechos patrimoniales de los valores que representen inversiones financieras del Gobierno Federal.
- Realizar actos de vigilancia para verificar la adecuada recaudación, manejo, ejercicio, administración, inversión, pago, reintegro o custodia de los recursos y valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal⁴⁸⁸.

2.2. CUENTA ÚNICA DE TESORERÍA

El mayor porcentaje de las obligaciones públicas de pago en México, se realiza a través de la CUT y como ya se mencionó, ésta es administrada por la TESOFE.

Para tal efecto se creó el Sistema de CUT el cual constituye un instrumento necesario que permite consolidar y maximizar la eficiencia y eficacia en la administración de los recursos públicos, evitando la existencia de fondos ociosos y promoviendo el uso de los medios electrónicos de pago, la bancarización de los beneficiarios, la reducción de los costos por los servicios financieros, y un mejor control y fiscalización del registro de los movimientos de los recursos públicos federales destinados a la APF, brindando así una mayor transparencia de la gestión pública.

De conformidad con las disposiciones aplicables, la TESOFE hará los pagos y la ministración de los fondos que correspondan con cargo al PEF, mediante la expedición por parte de las Dependencias y Entidades de las Cuentas por Liquidar Certificadas (CLC) a favor de los beneficiarios⁴⁸⁹.

2.3. SISTEMAS PARA LA EJECUCIÓN DEL GASTO

La SHCP para el pago de las CLC, cuenta con dos sistemas informáticos los cuales, los entes administrativos deben de hacer uso de los mismos. El Sistema de Contabilidad y Presupuesto (SICOP) y el Sistema Integral de Administración Financiera Federal (SIAFF).

⁴⁸⁸ <http://www.gob.mx/shcp/acciones-y-programas/tesoreria-de-la-federacion-tesofe>.

⁴⁸⁹ Lineamientos que tienen por objeto regular el Sistema de Cuenta Única de Tesorería.

El SICOP, es un sistema conformado por el conjunto de registros, procedimientos, criterios e informes estructurados sobre la base de principios técnicos comunes destinados a captar, valorar, registrar, clasificar, informar e interpretar las transacciones, transformaciones y eventos derivados de la actividad económica, modifican la situación patrimonial del gobierno y sus finanzas públicas.

Como inicio de cualquier operación de pago, se utiliza el SICOP que lleva el momento inicial del presupuesto, ya que en él se tienen registrados los compromisos que ha adquirido la UA, y a través de una interfaz de autorización con Firma Electrónica (eFirma), las CLC's son enviadas al SIAFF para pago a los beneficiarios, depositando los recursos en sus respectivas cuentas bancarias.

Adicionalmente existen en el SICOP módulos que se utilizan para consultas: Reportes, Extractor de Información, Consultas y Configurador.

El SIAFF fue concebido bajo el esquema de una solución integral, que involucra aspectos tales como desarrollo, seguridad y comunicaciones. Este sistema facilita la comunicación a través de medios electrónicos y permite que las CLC y otros documentos sean emitidos, generados, enviados por la vía antes mencionada, reduciendo la circulación de información en papel.

El SIAFF tiene por objetivo optimizar las funciones de tesorería del Gobierno Federal, simplificar su operación e incrementar su seguridad, además de concentrar información presupuestaria, financiera y contable de la APF, para fortalecer las actividades de planeación, programación, presupuestación y de programación financiera, así como de control y evaluación financiera.

Los diferentes tipos de CLC que se tramitan en el SIAFF son las siguientes:

TIPO	LEYENDA	DESCRIPCION
1	0	Cadenas Productivas
1	1	Efectivo
1	3	SICOM
1	4	Nóminas
1	6	Pago en el extranjero con dólares
1	8	Pago en el extranjero con otras divisas

TIPO	LEYENDA	DESCRIPCION
2	1	Regulariza Acuerdo de Ministración
2	2	Regulariza Fondo rotatorio
2	3	Pago de retenciones y contribuciones
2	4	Diferencias cambiarias por pago en divisa

2.4. FIRMA ELECTRÓNICA

En enero de 2012, el Poder Ejecutivo Federal publicó la Ley de la Firma Electrónica Avanzada (LFEA) con el objetivo de dar legalidad y validez oficial a los actos que se realizan por internet y se firman de forma digital. La eFirma funciona de la misma manera que una firma autógrafa, es decir, su función es la de autenticación, la única diferencia es que se realiza por medios digitales. Esta herramienta también permite verificar que el mensaje no haya sido modificado, garantizando la seguridad de la información y la protección de datos personales en todas las transacciones realizadas. Todas las transacciones llevadas a cabo en los sistemas SICOP y SIAFF deben aprobarse con la eFirma⁴⁹⁰.

3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

3.1. FONDO ROTATORIO

El fondo rotatorio o revolvente⁴⁹¹ es el mecanismo presupuestario que la SHCP autoriza expresamente a cada una de las dependencias para que cubran compromisos derivados del ejercicio de sus funciones, programas y presupuestos autorizados.

Las solicitudes de las dependencias para la autorización de fondo rotatorio o revolvente deberán observar lo siguiente:

- I. El fondo que se autorice se destinará para cubrir gastos urgentes de operación, y no deberá ser mayor al importe autorizado en el ejercicio inmediato anterior,
- II. Se deberán justificar ante la SHCP los montos solicitados.

La SHCP podrá autorizar el incremento o uso de fondos rotatorios o revolvente para atender otros compromisos, siempre y cuando se justifiquen.

El importe del fondo rotatorio que se autorice con cargo al presupuesto, se gestionará a través de CLC afectando la partida establecida para estos efectos en el Clasificador por Objeto del Gasto. Dicha partida, quedará afectada temporalmente y se considerará como gastos a comprobar, en tanto se efectúan las regularizaciones correspondientes a través de las partidas específicas de gasto, observando las disposiciones que para tal efecto emita la UA responsable de la política y del control presupuestario.

Para la recuperación del Fondo Rotatorio, la TESOFE autoriza a las Dependencias o Entidades gubernamentales, contratar ante la Institución Financiera la apertura de una

⁴⁹⁰ Artículo 7 de la Ley de Firma Electrónica Avanzada publicada. Actualmente en el argot administrativo a la FEA se le conoce como eFirma.

⁴⁹¹ Artículo 86 y 86-A del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

cuenta bancaria en la cual se realizan los depósitos por cada CLC que se registra para su revolvencia, hasta el momento en que deba reintegrarse dicho fondo.

3.2. SISTEMA DE COMPENSACIÓN DE ADEUDOS

Otro de los procedimientos especiales para la ejecución del Gasto Público en México es el Sistema de Compensación de Adeudos (SICOM). Mediante este método se llevan a cabo los pagos de los adeudos que existen entre las dependencias de la APF y las empresas Paraestatales.

Los adeudos entre Dependencias y los adeudos de éstas con entidades paraestatales, para que sean pagados, deberán estar registrados en el SICOM y se pagarán a través del SIAFF, conforme a lo siguiente:

Las Dependencias y usuarios del SICOM formularán la CLC indicando como beneficiario al propio SICOM, conforme a las fechas de pago establecidas en el Calendario de Pagos del mismo.

En caso de que los recursos correspondan al pago del Nuevo Seguro Institucional (NSI) y Seguro de Gastos Médicos Mayores (SGMM), indicarán el concepto de pago para su aplicación específica, con base en la normatividad emitida por la Unidad de Servicio Civil de la SHCP⁴⁹².

3.3. GASTOS PLURIANUALES

La CPEUM y la ley LFPRH⁴⁹³ contemplan dentro de lo que corresponde a la ejecución del gasto, la autorización para llevar a cabo erogaciones plurianuales a liquidarse en diferentes ejercicios.

Los ejecutores de gasto pueden celebrar contratos plurianuales de obras públicas, adquisiciones, y arrendamientos o servicios durante el ejercicio fiscal siempre que:

- I. Justifiquen que su celebración representa ventajas económicas o que sus términos o condiciones son más favorables;
- II. Justifiquen el plazo de la contratación y que el mismo no afectará negativamente la competencia económica en el sector de que se trate;
- III. Identifiquen el gasto corriente o de inversión correspondiente; y
- IV. Desglosen el gasto a precios del año tanto para el ejercicio fiscal correspondiente, como para los subsecuentes.

⁴⁹² ACUERDO por el que se establecen los lineamientos relativos al funcionamiento, organización y requerimientos de operación del Sistema Integral de Administración Financiera Federal.

⁴⁹³ Artículos, 74 de la CPEUM y 50 de la LFPRH.

Las dependencias y entidades deben informar a la Secretaría de la Función Pública (SFP) sobre la celebración de los contratos con compromisos plurianuales, dentro de los 30 días posteriores a su formalización.

En el caso de proyectos para prestación de servicios, las dependencias y entidades deben sujetarse al procedimiento de autorización y demás disposiciones aplicables que emitan, en el ámbito de sus respectivas competencias la SHCP y la SFP.

Los ejecutores de gasto deben incluir en los informes trimestrales un reporte sobre el monto total erogado durante el periodo, correspondiente a los contratos plurianuales, así como incluir las previsiones correspondientes en sus anteproyectos de presupuesto para el siguiente ejercicio fiscal.

3.4. PASIVO CIRCULANTE

Los ejecutores de gasto podrán llevar a cabo el cumplimiento de obligaciones de pago por compromisos contraídos y que no se hayan cubierto al 31 de diciembre y pueden ser los siguientes:

3.4.1. *Adeudos de ejercicios fiscales anteriores*

Los ADEFAS son obligaciones de pago por compromisos que hicieron las Dependencias y Entidades y que al 31 de diciembre no se han cubierto, éstas se encuentran consideradas en los artículos 53 y 54 de la LFPRH, que a la letra dicen:

“Los ejecutores de gasto informarán a la SHCP antes del último día de febrero de cada año el monto y características de su deuda pública flotante o pasivo circulante al cierre del ejercicio fiscal anterior”.

“Una vez concluida la vigencia de un presupuesto de egresos sólo procederá hacer pagos, con base en él por los conceptos efectivamente devengados en el año que corresponda, siempre que se hubieren contabilizado debida y oportunamente las operaciones correspondientes, hayan estado contempladas en el PEF, y se hubiere presentado el informe a que se refiere el artículo anterior, así como los correspondientes al costo financiero de la deuda pública”.

Al respecto, el RLFPRH en el artículo 119 menciona lo siguiente:

“El pasivo circulante se constituye con los ADEFAS para cubrir las obligaciones de pago derivadas de los compromisos devengados y no pagados al 31 de diciembre, con base en el presupuesto autorizado de los ramos en el ejercicio fiscal anterior, y con cargo al presupuesto autorizado del ramo general correspondiente a ADEFAS”.

Este mismo artículo en su segundo párrafo menciona que las obligaciones de pago que no puedan ser cubiertas por el ramo general correspondiente a ADEFAS se cubrirán por los ramos con cargo a su presupuesto autorizado del ejercicio fiscal en curso; para tales efectos, dicha responsabilidad no se condicionará a ampliaciones presupuesta-

rias ni a la previa autorización de la SHCP; en su caso, se facilitarán las operaciones presupuestarias en los términos de las disposiciones aplicables.

3.4.2. *Obligaciones fiscales*

Tanto el PEF en su artículo 14 como el RLFPRH en el artículo 80 tienen considerado el pago de obligaciones fiscales de ejercicios anteriores, en los siguientes términos:

La SHCP podrá autorizar compensaciones para el pago de obligaciones fiscales de ejercicios anteriores y sus accesorios, siempre que las mismas se realicen durante el ejercicio fiscal que se encuentre vigente.

3.4.3. *Prescripción de remuneraciones*

En la LFPRH se encuentra contemplado el pago de remuneraciones efectivamente devengadas y en su artículo 32 establece:

“La acción para exigir el pago de las remuneraciones prescribirá en un año contado a partir de la fecha en que sean devengados o se tenga derecho a percibirlos. El mismo término será aplicable a las recompensas y las pensiones de gracia a cargo del Erario Federal”.

La prescripción sólo se interrumpe por gestión de cobro hecha por escrito.

3.5. PAGOS ANTICIPADOS

En la legislación mexicana se encuentra considerada la aprobación para llevar a cabo pagos como anticipo a los compromisos contractuales de adquisiciones, prestación de servicios y obras públicas, estos anticipos deben quedar estipulados en el momento de la formalización de los contratos.

De esta manera, para la adquisición de bienes y servicios, la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público (LAASSP) establece en el artículo 45 fracciones IX, X y XI.

- IX. Los porcentajes de los anticipos que, en su caso, se otorgarían, los cuales no podrán exceder del cincuenta por ciento del monto total del contrato;
- X. Porcentaje, número y fechas o plazo de las exhibiciones y amortización de los anticipos que se otorguen;
- XI. Forma, términos y porcentaje para garantizar los anticipos y el cumplimiento del contrato;

En lo que respecta a la contratación de obras, la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas (LOPSRM) estipula en el artículo 46 fracciones VIII y IX:

- VIII. Porcentajes, número y fechas de las exhibiciones y amortización de los anticipos que se otorguen;

- IX. Forma o términos y porcentajes de garantizar la correcta inversión de los anticipos y el cumplimiento del contrato.

Todos los anticipos otorgados a los proveedores y prestadores de servicios son res-paldados con las garantías correspondientes.

4. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

Para contar con un PEF, es necesario y primordial obtener una LIF, ya que es la base para definir el importe del que se va a disponer. Es por ello que con fundamento en lo dispuesto por el artículo 71, fracción I de la CPEUM y en cumplimiento del artículo 74, fracción IV, del mismo ordenamiento, así como de los artículos 70 de la LP y 40 de la LFPRH cada año, el Presidente de la República somete, ante el Congreso de la Unión la iniciativa de LIF para el Ejercicio Fiscal correspondiente.

Esta Iniciativa se acompaña de los motivos que sustentan los requerimientos establecidos por la LFPRH.

De acuerdo con la LIF, los ingresos se clasifican en:

1. Ingresos tributarios.
2. Ingresos no tributarios.



5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

La Programación Financiera es una herramienta que facilita el análisis de políticas macroeconómicas, enfatiza restricciones presupuestarias a distintos sectores y a los flujos de fondos/financiamiento. Combinado con otras herramientas (análisis de sostenibilidad), contribuye a un sólido marco de análisis macroeconómico. El objetivo inmediato es la estabilización (equilibrio interno y externo).

Generalmente se busca que este objetivo de corto plazo sea consistente con un programa de mediano plazo que maximiza el crecimiento económico.

5.1. CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

Una vez autorizado el presupuesto de la UA, mismo que da a conocer la SHCP a través del DOF, con el calendario de ejercicio que la propia UA definió.

Las dependencias y entidades remiten a la SHCP sus proyectos de calendarios en los términos y plazos establecidos por el RLFPRH. La SHCP autorizará los calendarios tomando en consideración las necesidades institucionales y la oportunidad en la ejecución de los recursos para el mejor cumplimiento de los objetivos de los programas, dando prioridad a los programas sociales y de infraestructura.

La SHCP queda facultada para elaborar los calendarios de presupuesto de las dependencias y entidades, cuando no le sean presentados en los términos que establezca el RLFPRH en su artículo 61.

De acuerdo con lo que establece el artículo 23 de la LFPRH, las dependencias y entidades en el ejercicio de sus presupuestos se sujetarán estrictamente a los calendarios de presupuesto autorizados a cada dependencia y entidad en los términos de las disposiciones aplicables, atendiendo los requerimientos de las mismas. Lo anterior, dando cumplimiento con lo que marca el PEF. Más adelante se presenta como ejemplo, el del año 2015.

El mismo es registrado en el sistema de la SHCP, SICOP, así como en el utilizado oficialmente por la UA, y directamente la propia SHCP, lo registra en el SIAFF, coincidiendo los montos y meses de calendario y partidas presupuestales, ya que de no ser así el ejercicio presupuestal no será posible.

Cabe hacer la aclaración que, derivado del Programa Anual de Adquisiciones, el calendario puede variar en cuanto a los compromisos reales de pago, los cuales se definen en función de las entregas de los artículos adquiridos, presupuesto que se modifica de acuerdo a las necesidades de cada UA, con la autorización de afectaciones presupuestarias que elabora la UA y remite a la SHCP. Como se mencionó en el capítulo de Presupuestación, el presupuesto es dinámico, sin embargo, no tiene ampliaciones al mismo, salvo los casos que lleven una justificación que amerite incremento.

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN 2015													
CALENDARIO DEL GASTO NETO TOTAL EN CLASIFICACIÓN ADMINISTRATIVA *													
(Millones de dólares)													
	Total Anual	Calendario Mensual											
		Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
GASTO NETO TOTAL	270,745.76	22,126.20	20,229.74	18,897.55	22,135.31	19,186.65	28,313.98	24,324.45	20,121.42	21,178.00	22,186.78	21,444.72	30,600.97
A: RAMOS AUTÓNOMOS	5,167.15	551.47	436.19	441.26	457.19	427.81	434.73	392.65	397.74	381.04	399.33	419.35	428.37
Gasto Programable	5,167.15	551.47	436.19	441.26	457.19	427.81	434.73	392.65	397.74	381.04	399.33	419.35	428.37
RAMO: 40 Información Nacional Es	490.12	62.90	61.93	84.26	39.16	31.77	25.77	26.57	26.14	25.73	26.35	35.80	43.74
Gasto Programable	490.12	62.90	61.93	84.26	39.16	31.77	25.77	26.57	26.14	25.73	26.35	35.80	43.74
RAMO: 32 Tribunal Federal de Just	145.73	18.46	13.11	12.23	12.70	12.95	13.55	9.30	10.30	9.61	9.86	10.87	12.79
Gasto Programable	145.73	18.46	13.11	12.23	12.70	12.95	13.55	9.30	10.30	9.61	9.86	10.87	12.79
B: RAMOS ADMINISTRATIVOS	68,299.24	4,204.41	5,497.69	4,709.50	6,332.61	5,114.69	6,492.05	6,100.04	5,808.87	5,397.34	6,262.36	6,346.87	6,032.80
Gasto Programable	68,299.24	4,204.41	5,497.69	4,709.50	6,332.61	5,114.69	6,492.05	6,100.04	5,808.87	5,397.34	6,262.36	6,346.87	6,032.80
C: RAMOS GENERALES	128,233.59	13,140.94	10,131.97	9,025.39	9,782.64	8,786.12	16,334.53	10,196.29	8,530.01	9,533.23	9,368.31	7,707.17	15,697.00
Gasto Programable	73,078.79	8,623.24	6,578.83	5,617.18	6,011.80	5,564.20	6,470.51	6,577.18	5,350.81	5,928.73	5,939.04	4,502.02	5,915.25
Gasto No Programable	55,154.80	4,517.70	3,553.14	3,408.21	3,770.84	3,221.93	9,864.02	3,619.11	3,179.20	3,604.50	3,429.27	3,205.15	9,781.74
D: ENTIDADES DE CONTROL DIR	40,741.76	3,483.61	3,024.16	3,031.69	3,344.32	3,359.98	3,196.95	4,313.96	3,367.50	3,435.79	3,499.33	3,407.80	3,276.66
Gasto Programable	40,741.76	3,483.61	3,024.16	3,031.69	3,344.32	3,359.98	3,196.95	4,313.96	3,367.50	3,435.79	3,499.33	3,407.80	3,276.66
E: EMPRESAS PRODUCTIVAS DE	53,260.43	4,531.40	3,193.02	3,784.02	4,354.91	3,674.30	4,220.92	5,583.70	4,175.53	4,615.94	4,785.41	4,302.94	6,038.34
Gasto Programable	49,310.64	4,030.70	3,011.20	3,430.12	4,196.49	3,458.78	3,788.91	5,062.28	4,011.53	4,211.37	4,645.83	3,988.59	5,474.83
Gasto No Programable	3,949.79	500.70	181.82	353.89	158.42	215.52	432.01	521.42	164.00	404.57	139.59	314.35	563.51
Netec: Resta de: a) Aportaciones ISSSTE de Gobierno Federal y de los Poderes y Ramos Autónomos; b) Subsidios y Transferencias a las Entidades Paraestatales de Control Directo en la Administración Pública Federal	25,592.25	3,866.99	2,128.34	2,190.81	2,188.21	2,220.97	2,404.52	2,298.07	2,194.67	2,220.68	2,164.17	786.08	928.73

* Para dar cumplimiento al artículo 23 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
Tipo de cambio 17.3398 DOF 31 de diciembre de 2015

Fuente: Elaboración propia con base en la información de la SHCP

6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA

La Contabilidad Gubernamental es un conjunto homogéneo de normas, sistemas, criterios, procedimientos, métodos y conceptos destinados a captar, clasificar, registrar, resumir, interpretar e informar sobre la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del Sector Público Federal.

La SHCP, como establece el artículo 31, fracción XXIII de la LOAPF, está encargada de vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación.

Con base en la información reportada por las dependencias, la SHCP debe entregar al Congreso informes trimestrales relativos a la ejecución del PEF, incluyendo los principales indicadores sobre resultados y avances de los programas en el cumplimiento de sus metas e impacto social, como lo establece el artículo 107 de la LFPRH. Adicionalmente, las dependencias y entidades que ejecutan programas sujetos a reglas de operación, a través de su coordinadora sectorial, deben entregar informes trimestrales ante las comisiones correspondientes de la Cámara de Diputados, enterando a la SHCP y a la SFP. Estos reportes, de acuerdo al artículo 181 del RLFPRH, contienen información

sobre el presupuesto ejercido respecto a las metas y objetivos establecidos en las reglas de operación respectivas.

La LGCG⁴⁹⁴, establece los criterios generales que regirán los registros y la emisión de información financiera de los entes públicos. Para cumplirla, la SHCP desarrolló una solución tecnológica que apoya el cumplimiento de dichas obligaciones, utilizando un modelo de registro contable y presupuestario del gasto llamado: SICOP, el cual se mencionó anteriormente.

El uso de un Sistema Integral de Contabilidad Gubernamental (SICG) se fundamenta en el Título Tercero, Capítulo II, Sección III, artículo 73, Fracción XXVIII, de la CPEUM, donde se establece, entre otras facultades del Congreso, la de

“expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial con el fin de garantizar su armonización a nivel nacional”.

El SICG está compuesto de 4 subsistemas: Egresos, Recaudación, Deuda Pública y Fondos Federales, y tiene como característica principal la utilización de las cuentas de enlace, las cuales permiten la vinculación entre dos o más subsistemas y muestran los importes registrados individualmente en cada una de estas cuentas, para dar cumplimiento al ordenamiento anterior se utiliza el SICOP.

En un esfuerzo por integrar la información contable y presupuestal, el Gobierno Federal ha lanzado una iniciativa para presentar sus Estados Financieros de acuerdo con las mejores prácticas nacionales e internacionales, cuyo propósito no sólo debe ser la transparencia, armonización y rendición de cuentas, sino transformar la información disponible en una herramienta de política pública que sirva para tomar decisiones y formular estrategias.

El objetivo del SICOP es dar cumplimiento a la LGCG, mediante la aplicación y el registro de los momentos contables establecidos (comprometido, devengado, ejercido y pagado), en tiempo real para todas las dependencias del sector central de la APF.

6.1. CONSEJO NACIONAL DE ARMONIZACIÓN CONTABLE

Con la LGCG se crea el CONAC, como órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental, y lo faculta para la emisión de normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que deben aplicar los entes públicos.

El CONAC está integrado por:

- I. El Secretario de Hacienda y Crédito Público, quien presidirá el consejo;
- II. Los subsecretarios de Egresos, Ingresos y de Hacienda y Crédito Público, de la Secretaría de Hacienda;

⁴⁹⁴ Ley General de Contabilidad Gubernamental.

- III. El Tesorero de la Federación;
- IV. El titular de la UA de la SHCP responsable de la coordinación con las entidades federativas;
- V. Un representante de la SFP;
- VI. Cuatro gobernadores de las entidades federativas de los grupos a que se refiere el artículo 20, fracción III, de la LCF, conforme a lo siguiente:
- VII. Dos representantes de los ayuntamientos de los municipios o de los órganos político-administrativos de las DTCDMX elegidos por los otros miembros del consejo, quienes deberán ser servidores públicos con atribuciones en materia de contabilidad gubernamental del ayuntamiento u órgano político-administrativo que corresponda, y
- VIII. Un secretario técnico, quien tendrá derecho a voz, pero no a voto.

De acuerdo con el artículo 9 de la LGCG, el consejo tendrá las facultades siguientes:

- I. Emitir el marco conceptual, los postulados básicos, el plan de cuentas, los elementos mínimos que deben contener los manuales de contabilidad gubernamental, junto con los reclasificadores de catálogos de cuentas, para el caso de los correspondientes al sector paraestatal; así como las normas contables y de emisión de información financiera, generales y específicas, que hayan sido formuladas y propuestas por el secretario técnico;
- II. Emitir los requerimientos de información adicionales y los convertidores de las cuentas contables y complementarias, para la generación de información necesaria, en materia de finanzas públicas, para el sistema de cuentas nacionales y otros requerimientos de información de organismos internacionales de los que México es miembro;
- III. Emitir lineamientos para el establecimiento de un sistema de costos;
- IV. Emitir las reglas de operación del Consejo, del comité y de los consejos de armonización contable de las entidades federativas;
- V. Emitir su programa anual de trabajo para el cumplimiento de esta Ley y elaborar y publicar el informe correspondiente;
- VI. Solicitar la elaboración de estudios al secretario técnico;
- VII. Emitir el marco metodológico para llevar a cabo la integración y análisis de los componentes de las finanzas públicas a partir de los registros contables y el proceso presupuestario, considerando los principales indicadores sobre la postura fiscal y los elementos de las clasificaciones de los ingresos y gastos;
- VIII. Nombrar a los representantes de los municipios y DTCDMX que integren el consejo y el comité, en términos de las reglas de operación y ajustándose a los requisitos que establece esta misma Ley;

- IX. Analizar y, en su caso, aprobar los proyectos que le someta a consideración el secretario técnico, incluyendo aquéllos de asistencia técnica, así como el otorgamiento de apoyos financieros para los entes públicos estatales y municipales que lo requieran, a efecto de implementar lo dispuesto en esta Ley. Para el cumplimiento de lo antes referido, los municipios con menos de 25,000 habitantes, así como aquellos de usos y costumbres accederán a recursos federales durante los plazos para la implementación de la ley, destinados a capacitación y desarrollo técnico, en los términos resultantes del diagnóstico que para tal efecto elabore el consejo;
- X. Analizar y, en su caso, aprobar las disposiciones para el registro contable de los esquemas de deuda pública u otros pasivos que contraten u operen los entes públicos, y su calificación conforme a lo dispuesto en esta Ley;
- XI. Determinar las características de los sistemas que se aplicarán de forma simplificada por los municipios con menos de veinticinco mil habitantes;
- XII. Realizar ajustes a los plazos para la armonización progresiva del sistema;
- XIII. Determinar los plazos para que la Federación, las entidades federativas, los municipios adopten las decisiones que emita el consejo, y
- XIV. Las demás establecidas en esta Ley.

6.2. PLAN DE CUENTAS

En la elaboración del Plan de Cuentas se tomó en consideración las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards Board, International Federation of Accountants*) y las Normas de Información Financiera (NIF) del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

El objetivo del Plan de Cuentas es proporcionar a los entes públicos, los elementos necesarios que les permita contabilizar sus operaciones, proveer información útil en tiempo y forma, para la toma de decisiones por parte de los responsables de administrar las finanzas públicas, para garantizar el control del patrimonio; así como medir los resultados de la gestión pública financiera y para satisfacer los requerimientos de todas las instituciones relacionadas con el control, la transparencia y la rendición de cuentas.

El código de cuentas ha sido diseñado con la finalidad de establecer una clasificación, flexible, ordenada y pormenorizada de las cuentas de mayor y de las subcuentas que se deben utilizar para el registro contable de las operaciones del ente público. La estructura presentada en este documento, permite formar agrupaciones que van de conceptos generales a particulares, el cual se conforma de 5 niveles de clasificación como sigue:

Primer Agregado

Género	1 Activo
Grupo	1.1 Activo Circulante
Rubro	1.1.1 Efectivo y Equivalentes

Segundo Agregado

Cuenta	1.1.1.1 Efectivo
Subcuenta	1.1.1.1.1 Caja

- ✓ **GÉNERO:** Considera el universo de la clasificación.
- ✓ **GRUPO:** Determina el ámbito del universo en rubros compatibles con el género en forma estratificada, permitiendo conocer a niveles agregados su composición.
- ✓ **RUBRO:** Permite la clasificación particular de las operaciones del ente público.
- ✓ **CUENTA:** Establece el registro de las operaciones a nivel cuenta de mayor.
- ✓ **SUBCUENTA** Constituye un mayor detalle de las cuentas.

Bibliografía, normativa y siglas

- AYALA, J. (1999): *Límites del Mercado. Límites del Estado. Ensayo sobre Economía Política del Estado*. Instituto Nacional de Administración Pública, México.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: DOF 5 de febrero de 1917, última reforma 15 de septiembre de 2017.
- Ley General de Contabilidad Gubernamental: DOF 31 de diciembre de 2008, última reforma 18 de julio de 2016.
- Ley de Firma Electrónica Avanzada: DOF el 11 de enero de 2012.
- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria: DOF 30 de marzo de 2006, última reforma 30 de diciembre de 2015.
- Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria: DOF 28 de junio de 2006, última reforma 30 de marzo de 2016.
- Acuerdo por el que se establecen los lineamientos relativos al funcionamiento, organización y requerimientos de operación del Sistema Integral de Administración Financiera Federal: DOF: 30 de abril de 2002.
- Lineamientos que tienen por objeto regular el Sistema de Cuenta Única de Tesorería: DOF 24 de diciembre de 2009.

Páginas web

<http://www.gob.mx/shcp/acciones-y-programas/tesoreria-de-la-federacion-tesofe>

Siglas

ADEFAS	Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores
APF	Administración Pública Federal
ASF	Auditoría Superior de la Federación
CINIF	Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera
CLC	Cuenta por Liquidar Certificada
CONAC	Consejo Nacional de Armonización Contable
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUT	Cuenta Única de Tesorería
DC	Delegados Comisarios
DOF	Diario Oficial de la Federación
DTCDMX	Demarcaciones Territoriales de la Ciudad de México
eFirma	Firma Electrónica Avanzada
EFS	Entidades de Fiscalización Superior
EFL	Entidades de Fiscalización Local
INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LAASSP	Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público
LCF	Ley de Coordinación Fiscal
LFEA	Ley de Firma Electrónica Avanzada
LFPRH	Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria
LGRA	Ley General de Responsabilidades Administrativas
LFRCF	Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.
LFSF	Ley de Fiscalización Superior de la Federación (Abrogada en la actualidad)
LFTAIP	Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública
LGCG	Ley General de Contabilidad Gubernamental

LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LOPSRM	Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas
LP	Ley de Planeación
LTF	Ley de Tesorería de la Federación
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
NIF	Normas de Información Financiera
NSI	Nuevo Seguro Institucional
OIC	Órganos Internos de Control
PbR	Presupuesto base Resultados
PEF	Presupuesto de Egresos de la Federación
PND	Plan Nacional de Desarrollo
RLFPRH	Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria
SEAC	Sistema Electrónico de Atención Ciudadana
SED	Sistema de Evaluación del Desempeño
SFP	Secretaría de la Función Pública
SGMM	Seguro de Gastos Médicos Mayores
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SIAFF	Sistema Integral de Administración Financiera Federal
SICG	Sistema Integral de Contabilidad Gubernamental
SICOM	Sistema de Compensación de Adeudos
SICOP	Sistema de Contabilidad y Presupuesto
SIDEC	Sistema Integral de Quejas y Denuncias Ciudadanas
SNA	Sistema Nacional Anticorrupción
TESOFE	Tesorería de la Federación
TLC	Tratado de Libre Comercio
UA	Unidad Administrativa

Tema 3

CONTROL DEL GASTO

SUMARIO

1. CONCEPTOS Y TIPOS DE CONTROL. 1.1. Conceptos. 1.2. Tipos de control. 2. EL CONTROL PARLAMENTARIO. 3. EL CONTROL EXTERNO. 3.1. Auditoría Superior de la Federación. 3.1.1. Tipos de auditorías. 3.2. La fiscalización superior y el Sistema Nacional Anticorrupción. 3.3. Auditores externos. 4. EL CONTROL INTERNO. 4.1. Secretaría de la función pública. 4.1.1. Órganos internos de control. 4.1.2. Delegados y Comisarios. 4.2. Manuales administrativos de aplicación general. 5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS. 5.1. Principios y directrices del Servicio Público. 5.1.1. Principios. 5.1.2. Directrices. 5.2. Autoridades competentes. 5.3. Recepción y registro de quejas y denuncias. 5.3.1. Sistema electrónico de atención ciudadana. 5.3.2. Sistema Integral de Quejas y Denuncias Ciudadanas. 6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS. 6.1. Derecho de acceso a la información. 6.2. Transparencia. 6.3. Cuenta Pública. 6.3.1. Informe del resultado de la fiscalización superior de la Cuenta pública. BIBLIOGRAFÍA, NORMATIVA Y SIGLAS.

1. CONCEPTOS Y TIPOS DE CONTROL

1.1. CONCEPTOS

El control se puede definir como el proceso y efecto de supervisión de la actividad financiera de la Hacienda Pública. Es decir, la comprobación llevada a cabo por los órganos que, constitucional y legalmente, tienen asignadas esas tareas, con el propósito de que la actividad financiera del Estado se desarrolle de conformidad con los principios constitucionales y legales de un Estado democrático⁴⁹⁵.

Utilizar fondos públicos y ejercer la actividad económico-financiera, sin la debida fiscalización, inspección e intervención, equivale a ejercer el poder sin responsabilidad, lo que constituye un contrasentido en un Estado de derecho.

Auditoría, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, administrativa y operacional que genera una entidad es confiable veraz y oportuna, en otras palabras, es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos se hayan

⁴⁹⁵ *A,B,C del Control del Gasto Público.*- Biblioteca Jurídica UNAM.

observado y respetado; que se cumple con las obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Asimismo, significa evaluar la forma en que se administra y opera con el fin de aprovechar los recursos al máximo.⁴⁹⁶

Existen varias clasificaciones de la auditoría, entre los que destacan:



La Real Academia Española define fiscalizar como “criticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien”. Más general, fiscalización superior es evaluar el uso de los recursos públicos, lo que también significa el escrutinio del gasto del gobierno. Asimismo, fiscalización y auditoría no son sinónimos. La fiscalización es el conjunto de acciones que tienen por fin comprobar el efectivo apego de la actividad económico-financiera de los organismos encargados de ejercer recursos públicos a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía. La auditoría en cambio, es un mecanismo regulador, de vigilancia y revisión. La auditoría es el principal instrumento de la fiscalización, pero no es necesariamente lo mismo⁴⁹⁷.

Aunque la fiscalización es un instrumento de pesos y contrapesos que ejerce el Poder Legislativo sobre el Ejecutivo, existen tres diferentes tipos de supervisión a las finanzas gubernamentales en regímenes presidenciales.

El primero es el presupuesto, pues el proceso presupuestal divide la responsabilidad de definir las prioridades de gasto entre ambos poderes, creando un control anterior al ejercicio del dinero público.

El segundo tipo es el control interno, porque se lleva a cabo por organismos o entidades que pertenecen a la institución que ejerce el gasto. Este control ocurre al mismo tiempo que el control presupuestal y se apoya en auditorías concurrentes con la

⁴⁹⁶ SANDOVAL MORALES, Hugo: *Introducción a la Auditoría*.

⁴⁹⁷ MELIÁN HERNÁNDEZ, José (2006): “Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público”. *Revista Auditoría Pública* n° 39, pp. 33-40.

ejecución del presupuesto. A nivel federal en México, la institución encargada del control interno del gobierno es la SFP; en las entidades federativas la institución equivalente es la Contraloría de gobierno.

El tercer control es el externo, porque la institución que vigila el gasto es distinta a la institución o entidad vigilada. El control externo generalmente es posterior al ejercicio del presupuesto, una vez que las políticas públicas han sido implementadas. La fiscalización superior es un tipo de control externo.

En México existe un considerable número de órganos de control, auditoría y fiscalización tanto internos como externos, entre los que se encuentran: la Auditoría Superior de la Federación (ASF), la SFP y sus Órganos Internos de Control (OIC), las contralorías estatales, las Entidades Fiscalizadoras Superiores Locales, las contralorías internas de los órganos constitucionalmente autónomos, las contralorías municipales y otras figuras jurídicas similares, así como los que corresponden a los poderes Legislativo y Judicial. Todos, con la finalidad de que los recursos presupuestales asignados se hayan aplicado de acuerdo a los programas determinados, a fin de evitar desvíos e incumplimientos de los objetivos y metas.

1.2. TIPOS DE CONTROL

Como se menciona en párrafos anteriores, referente a los tipos de control, en México se aplican dos tipos, que son:

El control interno, este se lleva a cabo antes, durante y después de realizada la gestión gubernamental, y lo efectúan áreas que dependen de las estructuras orgánicas.

En el caso del Poder Ejecutivo, es la SFP quien coordina esta tarea a través de los OIC de cada una de las dependencias de la APF.

El control externo se ejerce de manera posterior a la gestión financiera del gobierno por medio de instituciones independientes de las entidades fiscalizadas. Esta tarea corresponde a la ASF.

2. EL CONTROL PARLAMENTARIO

Es el sinónimo de Control Externo, mismo que es supervisado por la ASF de la Cámara de Diputados, de acuerdo al artículo 74 fracción VI de la CPEUM, y este control se lleva a cabo a través de la revisión de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal del ejercicio fiscal.

Algunos constitucionalistas como J. Jesús OROZCO HENRÍQUEZ, califican a la revisión de la Cuenta Pública como el principal control económico y hacendario de carácter posterior o correctivo accesible al órgano Legislativo.

La Cuenta Pública es el informe final de los resultados del año, es clave para la rendición de cuentas porque es el documento que usa la ASF para revisar y fiscalizar el ingreso, el gasto y la deuda pública.

3. EL CONTROL EXTERNO

3.1. AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN

La ASF es un órgano especializado de la Cámara de Diputados que cuenta con autonomía técnica y de gestión para decidir sobre su organización interna, funcionamiento, resoluciones y manejo de los recursos presupuestales que le son asignados. Su actuación se rige por un conjunto de disposiciones jurídicas, técnicas y éticas.

Los principales ordenamientos jurídicos que dan origen y norman la actuación de la ASF son la CPEUM y la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF). En los últimos años, estos ordenamientos se han modificado para crear un órgano de fiscalización eficiente y moderno.

Para alcanzar este objetivo, se instituyeron las reformas constitucionales de los artículos 73, 74, 78 y 79 de julio de 1999 y la promulgación de Ley de Fiscalización Superior de la Federación (LFSF) en diciembre de 2000. Con estas nuevas bases legales se creó la ASF.

Entre las facultades conferidas a la ASF, sobresalen:

- Autonomía técnica y de gestión sobre organización interna, funcionamiento, resoluciones y manejo de sus recursos presupuestales.
- Efectuar revisiones a los tres Poderes de la Unión, a los órganos federales constitucionalmente autónomos y, en general, a todas las instituciones públicas que ejercen recursos federales, incluyendo a estados, municipios, e inclusive particulares.
- Fincar directamente responsabilidades resarcitorias y aplicar multas y sanciones.
- Carácter público de sus informes, una vez entregados a la Cámara de Diputados.
- Solicitar, en situaciones excepcionales, información a los Poderes y entes auditados, para rendir informes correspondientes.
- Establecer normas y procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y archivo de libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y gasto públicos.

La misión de la ASF es fiscalizar la Cuenta Pública mediante auditorías que se efectúan a los tres Poderes de la Unión, a los órganos constitucionalmente autónomos, a las entidades federativas y municipios del país, así como a todo ente que ejerza recursos públicos federales, incluyendo a los particulares. Conforme a su mandato legal, el propósito es verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en las polí-

ticas y programas gubernamentales, el adecuado desempeño de las entidades fiscalizadas, y el correcto manejo tanto del ingreso como del gasto público⁴⁹⁸.

En el ámbito técnico, la ASF ha emitido diversas normas y procedimientos de auditoría para llevar a cabo sus funciones y los cuales recogen los avances en la materia. Por su calidad, las normas técnicas institucionales son similares a las utilizadas por países de mayor grado de desarrollo, y se actualizan constantemente para garantizar su mejora.

En materia de ética y conducta, la ASF cuenta con una Política Institucional de Integridad que está compuesta por el Código de Ética, el Código de Conducta y las Directrices para Prevenir el Conflicto de Intereses. La finalidad de estos instrumentos es que el personal de la ASF se conduzca bajo estrictos principios y lineamientos de independencia, imparcialidad y rigor técnico.

Con base en este marco de actuación, se diseñó el Plan Estratégico de la ASF, que orienta los esfuerzos institucionales de una manera coherente y ordenada, a través del establecimiento de objetivos estratégicos con metas específicas, que están orientados a mejorar el servicio que la ASF ofrece a la Cámara de Diputados y a la sociedad en general.

3.1.1. *Tipos de auditorías*

Conforme a las mejores prácticas internacionales y al marco normativo de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), la ASF utiliza como referencia los tres tipos de auditorías: de cumplimiento, financiera y de desempeño. En particular sus revisiones se llevan a cabo con base en diversos enfoques: cumplimiento financiero, inversiones físicas, forenses, desempeño, gasto federalizado y tecnologías de la información.

Auditoría de cumplimiento financiero.- Revisa que la recaudación, captación, administración, ejercicio y aplicación de recursos aprobados por el Congreso se lleven a cabo de acuerdo a la normativa correspondiente y que su manejo y registro financiero haya sido correcto.

Auditoría de inversiones físicas.- Su materia de análisis son los procesos de adquisición y desarrollo de obras públicas; se evalúa si se justifica su inversión, si cumplen los estándares de calidad previstos, la razonabilidad de los montos invertidos, si fueron entregadas en tiempo y forma, y si observaron la normativa vigente.

Auditoría forense.- Consiste en la revisión rigurosa, pormenorizada, objetiva y crítica de los procesos, hechos y evidencias derivados de la fiscalización, para la investigación y documentación de un presunto ilícito.

⁴⁹⁸ Información obtenida del portal de la ASF <http://www.asf.gob.mx>

Auditoría de desempeño.- Se orienta a evaluar el grado de cumplimiento de metas y objetivos de los programas gubernamentales; si estos fueron realizados con eficacia, eficiencia y economía, así como su impacto -social y económico- y beneficios para la ciudadanía.

Auditorías al gasto federalizado.- Consiste en fiscalizar el uso de los recursos y el cumplimiento de metas y objetivos de los fondos y programas financiados con recursos federales transferidos a estados y municipios, para renglones como educación, salud, creación de infraestructura básica, abatimiento de la pobreza y seguridad pública.

Auditoría a las tecnologías de la información y comunicaciones y control.- Se revisan las adquisiciones, administración y aprovechamiento de sistemas e infraestructuras, calidad de los datos y seguridad de la información de las entidades, así como la evaluación de programas de tecnologías. También se revisa el marco institucional, los resultados globales y agregados de las finanzas públicas, además se realizan evaluaciones a los sistemas de control interno.

3.2. LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR Y EL SISTEMA NACIONAL ANTICORRUPCIÓN

- Es preciso destacar que el nuevo marco legal de la fiscalización superior es totalmente consistente con el papel que se le ha asignado a la práctica de la auditoría gubernamental como uno de los pilares de la estrategia para actuar en contra de la comisión de acciones irregulares y alejadas del interés general, a través de la creación del Sistema Nacional Anticorrupción (SNA).
- La fiscalización, por sí misma, no está concebida como una herramienta orientada en su totalidad al abatimiento de la corrupción; este es un fenómeno que obedece a un número significativo de causas y que, por consiguiente, debe ser abordado a través de la coordinación efectiva de un conjunto de actores, instituciones, e inclusive, la propia sociedad, para modificar las condiciones estructurales que generan este tipo de conductas.
- El enfoque de la actual estrategia pretende, de manera primordial, establecer un marco de control que desincentive la corrupción a través de la detección de los riesgos en la operación de los entes públicos, la identificación de áreas vulnerables a los mismos, y la aplicación de medidas preventivas y correctivas que limiten la posibilidad de explotar las debilidades existentes y eleven, de manera sustancial, el costo de actuar de manera irregular. Cabe señalar que el SNA contempla la dimensión sancionatoria, sin embargo, no centra su funcionamiento en torno a ésta.
- El objetivo de ofrecer insumos de la más alta calidad para los trabajos del SNA, coadyuvando a la vez a una mejora sustancial de la administración pública en el país, se podrá alcanzar con una institución de fiscalización superior robustecida.

Esto implicará propiciar las siguientes condiciones⁴⁹⁹:

1. Dotar a las Entidades de Fiscalización Local (EFL) con atribuciones legales similares a las de la ASF, que las conviertan en instituciones pares en cuanto a sus capacidades y mandatos;
2. Sostener una interacción y comunicación constantes con los representantes populares, los propios entes auditados, las distintas instancias de participación ciudadana, medios de comunicación y formadores de opinión que permitan comprender el alcance y los límites de su labor;
3. Garantizar la existencia de cuadros de auditores profesionales comprometidos, tanto con el cumplimiento de sus labores técnicas como con la integridad,
4. Así como incorporar las tecnologías de la información y la comunicación en los procesos de auditoría y en el intercambio eficiente de datos.

3.3. AUDITORES EXTERNOS

En los Lineamientos para la Designación, Control y Evaluación del Desempeño de las Firmas de Auditores Externos⁵⁰⁰ se faculta a la SFP para designar a los auditores externos de las dependencias y entidades de la APF, de la Procuraduría General de la República, y de los fideicomisos públicos no paraestatales, mandatos y contratos análogos, así como normar y controlar su desempeño.

Los auditores externos constituyen un instrumento de apoyo para la práctica de auditorías financieras-presupuestarias, las cuales tienen como propósito examinar que las cifras contenidas en los estados financieros de las instituciones públicas presenten razonablemente los resultados de sus operaciones, que la utilización de los recursos públicos se haya realizado en forma eficiente, que los objetivos y metas de sus programas fueron alcanzados, y que se haya cumplido con las disposiciones legales.

En estos mismos Lineamientos en su artículo 3, fracción II se define a los Auditores Externos como, el o los profesionales en contaduría pública integrados a una Firma de Auditores Externos, titulados y certificados por un colegio o asociación profesional reconocidos por la Secretaría de Educación Pública SEP, que emiten una opinión relativa a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado a los estados financieros o a la información financiera presupuestaria del ente público auditado.

⁴⁹⁹ <http://informe.asf.gob.mx> Informe de resultados de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública

⁵⁰⁰ http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/241047/designacion_aud_ext.pdf

4. EL CONTROL INTERNO

El control interno comprende un proceso integral que está diseñado para enfrentar riesgos y conseguir el cumplimiento de la misión de la entidad, promoviendo diferentes objetivos:

- Promover la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones, programas y proyectos que corresponden a la entidad en cuestión.
- Medir la eficacia en el cumplimiento de los objetivos, previniendo desviaciones y malas prácticas y promoviendo la adecuada y transparente aplicación de los recursos públicos.
- Obtener información confiable, veraz y oportuna.
- Propiciar el cumplimiento del marco legal y normativo al que toda entidad debe apegarse.
- Salvaguardar, preservar y mantener los recursos públicos.

Todos estos objetivos van encaminados a que se cumplan las metas propuestas, se integre al personal a la consecución de éstas, contribuyendo a evitar fraudes y corrupción y facilitando la información de cómo se han aplicado los recursos y el grado de avance del logro de los objetivos de los programas que se llevan a cabo.

El 27 de septiembre de 2006 la SFP emite las Normas Generales de Control Interno de la APF, las cuales para su difusión y aplicación en el ámbito local se transformaron en el Modelo de Normas Generales de Control Interno para los Gobiernos Estatales. Asimismo, estas normas se implementan en los gobiernos locales, con el propósito de lograr que las dependencias establezcan y actualicen sus políticas, procedimientos y sistemas de control interno y autoevaluación.

Estas normas están basadas en las propuestas por la INTOSAI.

4.1. SECRETARÍA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA

El control interno en la Administración Pública de México se encuentra a cargo de la SFP, cuyas principales funciones son:

- Vigilar que los servidores públicos federales se apeguen a la legalidad durante el ejercicio de sus funciones, sancionar a los que no lo hacen así;
- Promover el cumplimiento de los procesos de control y fiscalización del gobierno federal,
- Determinar la política de compras públicas de la Federación,
- Coordinar y realizar auditorías sobre el gasto de recursos federales,
- Encabezar el Servicio Profesional de Carrera y
- Coordinar la labor de los OIC en cada dependencia del gobierno federal.

La estructura de la SFP, en un primer nivel jerárquico, está integrada por⁵⁰¹:

- Oficina del Secretario.
- Coordinación General de Órganos de Vigilancia y Control.
- La Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública.
- Subsecretaría de Responsabilidades Administrativas y Contrataciones Públicas.
- Subsecretaría de la Función Pública.
- Oficialía Mayor.

La SFP tiene a su cargo el desempeño de las atribuciones y facultades que le encomiendan la LOAPF, la Ley General de Responsabilidades Administrativas (LGRA) y demás ordenamientos legales aplicables en la materia:

1. Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público.
2. Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas.
3. Ley General de Bienes Nacionales.
4. Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal.
5. Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

En estas leyes básicamente se encuentran listados los procedimientos para realizar cualquier tipo de gestión, ya sea financiera, administrativa o de procesos, sobre los cuales todas las Dependencias deben de sujetarse para su actuación.

Como principales acciones gubernamentales la SFP promueve la cultura de legalidad y el aprecio por la rendición de cuentas, ampliar el impacto y la cobertura de la fiscalización a la gestión pública, sancionar las prácticas corruptas, establecer estructuras profesionales y eficientes entre las diferentes entidades gubernamentales, mejorar la regulación y la gestión de los procesos de la APF y optimizar el uso y aprovechamiento de los recursos públicos.

Todas estas acciones se llevan a cabo con la ayuda y soporte de los Órganos de vigilancia y control, los cuales están conformados por los OIC y los Delegados y Comisarios Públicos Propietarios (DC).

4.1.1. *Órganos internos de control*

Los OIC son los encargados de ejecutar el sistema de control y evaluación gubernamental, de controlar que los procesos y procedimientos que llevan a cabo los servidores públicos en las dependencias y entidades federales se encuentren apegados a la legalidad y que contribuyan con el cumplimiento de los objetivos sustantivos de estas

⁵⁰¹ <http://2006-2012.funcionpublica.gob.mx/index.php/unidades-administrativas.html>.

instituciones y, en caso contrario, estos órganos poseen la autoridad para atender y buscar la solución a las quejas o denuncias que los ciudadanos presentan contra presuntas irregularidades de toda índole cometidas por los servidores públicos.

Los OIC están conformados por los siguientes miembros:

1. Un Titular del Órgano Interno de Control.
2. Un Titular de Responsabilidades.
3. Un Titular de Auditoría.
4. Un Titular de Quejas.

Los titulares de los OIC designados por la SFP en las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la APF y en la Procuraduría General de la República, dependerán jerárquicamente del Coordinador General de Órganos de Vigilancia y Control⁵⁰².

La Coordinación General de Órganos de Vigilancia y Control, tiene la finalidad de coordinar con mayor efectividad a los OIC's en las dependencias y entidades de la APF, a través de la instrumentación de políticas de capacitación y de desarrollo de personal, de implementación de sistemas de información, así como de la aplicación del esquema de visitaduría, mediante el cual se lleven a cabo revisiones integrales en dichas instancias de fiscalización. Lo anterior, a efecto de que los órganos de vigilancia y control ejerzan un liderazgo en la transformación de las instituciones del Gobierno Federal.

4.1.2. *Delegados y omisarios*

Por su parte, los DC están encargados de vigilar la toma de decisiones de las dependencias y entidades. Se coordina mediante siete sectores:

1. Desarrollo Económico.
2. Desarrollo Social y Recursos Renovables.
3. Educación y Cultura.
4. Energía.
5. Hacienda.
6. Salud y Previsión Social.
7. Seguridad Nacional.

⁵⁰² Artículo 2 del Acuerdo por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de la Función Pública y se establece la subordinación jerárquica de servidores públicos previstos en su Reglamento Interior.

En cada uno de estos Sectores se tiene un Delegado y Comisario Público Propietario, así como un grupo de Subdelegados y Comisarios Públicos Suplentes; con esta estructura se cubren la totalidad de dependencias, órganos desconcentrados, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y fideicomisos públicos de la APF.

Los delegados y los comisarios públicos propietarios, así como los titulares de los OIC reportarán a los Subsecretarios de Control y Auditoría de la Gestión Pública y de la Función Pública, según corresponda, sobre el ejercicio de sus atribuciones.

4.2. MANUALES ADMINISTRATIVOS DE APLICACIÓN GENERAL

La SFP en conjunto con las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y Gobernación están llevando a cabo una estrategia para reforzar el marco normativo interno de cada entidad con el propósito de que las normas aplicables sean más sencillas y fáciles de entender por parte de todos los servidores públicos y que esto a la larga contribuya a su cumplimiento. De igual forma se están uniendo esfuerzos por homologar e incrementar la eficiencia de los procesos en toda la APF. Para impulsar estas dos acciones se implementaron nueve Manuales Administrativos de Aplicación General.

En el 2010, en el DOF se publicaron los acuerdos por los que se expiden dichos manuales, los cuales son revisados y/o actualizados anualmente para poder mejorar su aplicación y uso tanto en las disposiciones como en los procesos que contiene cada uno de ellos y así poder promover la eliminación de normas mediante la inclusión de procesos que aún no están regulados en los propios manuales esto con el propósito de eliminar todas aquellas normas administrativas que ya no resultan de utilidad y reemplazarlas por los nueve Manuales Administrativos de Aplicación General, los cuales tienen el propósito de homologar la operación de los procesos de adquisiciones, obra, recursos financieros, recursos humanos, recursos materiales, tecnologías de la información, transparencia, auditoría y control.

Principalmente lo que se pretende con cada manual, en materia de control es lo siguiente:

— Manual de Control interno:

1. Identificar de manera oportuna fallas y errores en la administración que alejan a las instituciones de alcanzar los objetivos que se plantean en un inicio.

— Manual de Transparencia y Archivos:

1. Fortalecer la rendición de cuentas
2. Garantizar la organización y conservación de los archivos de las dependencias y entidades que componen la APF.

— Manual de Auditoría

1. Hacer más eficiente y eficaz el combate a la corrupción ejecutando de mejor manera las auditorías que se llevan a cabo en la APF.

Este nuevo modelo de auditoría gubernamental debe prevenir la ineficiencia y la corrupción, ser motor de transformación del gobierno y detectar los actos irregulares. El propósito de este reciente documento rector es darle orden y solidez procesal a la labor de fiscalización. Por lo que las bases dejan perfectamente claro cuáles son los requisitos y pasos en el proceso de auditoría y homologan su práctica en toda la APF.

Con respecto al último Manual mencionado, en él se detalla el proceso a seguir con relación en las auditorías que se llevan a cabo como parte del proceso de fiscalización de la APF.

Una vez que el auditor responsable de coordinar la ejecución de la auditoría, verifique que el auditor supervisor de la ejecución de la misma se apegue a las disposiciones correspondientes, los titulares de los OIC elaborarán un programa anual que enviarán a la Unidad de Control de la Gestión Pública para su registro, a más tardar en la fecha que para tal efecto establezca la Secretaría en cuestión; este programa debe incluir el número y tipo de auditorías a realizar, periodos de tiempo estimados para su realización y las personas y el tiempo que se van a emplear. Este programa anual de los OIC debe estar orientado a los procesos y áreas con mayor riesgo de las dependencias y entidades para contribuir a disminuir la corrupción y elevar la eficiencia y eficacia de la ejecución de los programas y el ejercicio del gasto que se traduzca en resultados positivos para la sociedad.

La práctica de la auditoría se llevará a cabo mediante mandamiento escrito emitido por el servidor público de la Unidad Fiscalizadora o de la Contraloría Interna. Previo al inicio de la auditoría, la orden correspondiente se entregará por cualquiera de los designados en la misma, que practicarán la auditoría.

La ejecución de la auditoría deberá realizarse en un plazo no mayor de 3 meses, contados a partir de la fecha de la entrega de la orden correspondiente y hasta la entrega del informe de auditoría. Dicho plazo podrá ampliarse hasta por 3 meses más, a juicio de los titulares de las Unidades Fiscalizadoras o de los OIC.

El Titular de la Unidad auditada y/o el servidor público designado para atender los requerimientos de información deberán proporcionar de manera oportuna y veraz los informes, documentos, y en general todos aquellos datos necesarios para la realización de la auditoría en los plazos en que le sean solicitados, mismos que no deberán exceder de 5 días hábiles. Si durante la ejecución de la auditoría, se requiere ampliar, reducir o sustituir a los auditores, así como modificar el objeto o el periodo a revisar, se hará del conocimiento del Titular de la Unidad auditada, mediante oficio suscrito por el titular de la Unidad Fiscalizadora o de la Contraloría Interna, que emitió la orden de auditoría o por quien lo supla en su ausencia.

Los auditores que practicarán la auditoría deberán elaborar el programa de trabajo de la auditoría que describa las actividades a desarrollar y el tiempo estimado para su ejecución, determinando el universo, alcance o muestra y procedimientos de auditoría que se aplicarán en la ejecución de la auditoría. Los resultados que determinen presun-

tas irregularidades o incumplimientos normativos se harán constar en cédulas de observaciones. Los resultados determinados en la auditoría se darán a conocer al Titular de la Unidad o entidad auditada, a través de documento denominado Informe de Auditoría, dicho informe se hará llegar, en un plazo no mayor a cinco días hábiles, contado a partir de que se suscriban las cédulas de observaciones. Los titulares de los OIC deberán reportar para control y seguimiento, a la Unidad de Control de la Gestión Pública, en los medios que para el efecto se establezcan, los resultados obtenidos.

5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS

El 27 de mayo de 2015, fue publicado en el DOF, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la CPEUM, en materia de combate a la corrupción.

Se modificó la denominación del Título Cuarto, para quedar:

“De las responsabilidades de los servidores públicos, particulares vinculados con faltas administrativas graves o hechos de corrupción, y patrimonial del estado”, cuando antes enunciaba: “De las responsabilidades de los servidores públicos y patrimonial del estado”.

Se adicionó un último párrafo al artículo 108, que establece que los servidores Públicos estarán obligados a presentar, bajo protesta de decir verdad, su declaración patrimonial y de intereses ante las autoridades competentes en términos de ley.

El artículo 109 se adicionó en forma innovadora, al incluir a particulares como sujetos de sanción administrativa. Por lo que ahora se conforma de cuatro fracciones, las tres relativas al juicio político, a la comisión de delitos y a las sanciones administrativas contra servidores públicos ya existentes, y la fracción IV referida a la imposición de sanciones en contra de los particulares que intervengan en actos vinculados con faltas administrativas graves, por los tribunales de Justicia Administrativa. Sanciones que consistirán en inhabilitación para participar en adquisiciones, arrendamientos u obras públicas, el resarcimiento de los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública, así como la suspensión de actividades, disolución o intervención de la sociedad, independientemente de alguna otra responsabilidad.

El artículo 113 establece la instauración de un Sistema Nacional Anticorrupción SNA, como una instancia de coordinación entre las autoridades de todos los órdenes de gobierno competentes en la prevención, detección y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción, así como en la fiscalización y control de recursos públicos.

La Ley General de Responsabilidades Administrativas (LGRA) es de orden público y de observancia general en toda la República, y tiene por objeto distribuir competencias entre los órdenes de gobierno para establecer las responsabilidades administrativas de los Servidores Públicos, sus obligaciones, las sanciones aplicables

por los actos u omisiones en que estos incurran y las que correspondan a los particulares vinculados con faltas administrativas graves, así como los procedimientos para su aplicación.

De acuerdo con lo que establece el artículo 2 de la LGRA, son objeto de la misma:

- I. Establecer los principios y obligaciones que rigen la actuación de los Servidores Públicos;
- II. Establecer las Faltas administrativas graves y no graves de los Servidores Públicos, las sanciones aplicables a las mismas, así como los procedimientos para su aplicación y las facultades de las autoridades competentes para tal efecto;
- III. Establecer las sanciones por la comisión de Faltas de particulares, así como los procedimientos para su aplicación y las facultades de las autoridades competentes para tal efecto;
- IV. Determinar los mecanismos para la prevención, corrección e investigación de responsabilidades administrativas, y
- V. Crear las bases para que todo Ente público establezca políticas eficaces de ética pública y responsabilidad en el servicio público.

Por otra parte, en el artículo 4 se señalan como sujetos de este ordenamiento a:

- I. Los Servidores Públicos;
- II. Aquellas personas que habiendo fungido como Servidores Públicos se ubiquen en los supuestos a que se refiere la presente Ley, y
- III. Los particulares vinculados con faltas administrativas graves

5.1. PRINCIPIOS Y DIRECTRICES DEL SERVICIO PÚBLICO

En el capítulo II de la LGRA, se establecen los principios y directrices que rigen la actuación de los Servidores Públicos⁵⁰³.

5.1.1. *Principios*

Los Servidores Públicos, al desempeñar su empleo, cargo o comisión, deben observar principios que rigen el servicio público, consistentes en: disciplina, legalidad, objetividad, profesionalismo, honradez, lealtad, imparcialidad, integridad, rendición de cuentas, eficacia y eficiencia.

⁵⁰³ Artículos 6 y 7 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

5.1.2. *Directrices*

Para hacer efectiva la aplicación de tales principios, los Servidores Públicos deben observar las directrices siguientes:

- Actuar según las atribuciones que las leyes, reglamentos y disposiciones jurídicas otorguen a su empleo, cargo o comisión. Por lo que deben conocer y cumplir las disposiciones que regulan el ejercicio de sus funciones, facultades y atribuciones.
- Conducirse con rectitud sin utilizar su empleo, cargo o comisión para obtener o pretender obtener algún beneficio o ventaja personal o a favor de terceros.
- Satisfacer el interés colectivo por encima de intereses particulares, personales o ajenos al interés general y bienestar de la población.
- Dar trato igualitario y sin privilegios a organizaciones o personas, sin permitir que intereses indebidos afecten su toma de decisiones o el ejercicio objetivo de sus funciones.
- Actuar con cultura de servicio para el logro de resultados, procurando el mejor desempeño de sus funciones, para alcanzar las metas según sus responsabilidades.
- Administrar los recursos públicos bajo su responsabilidad, sujetándose a los principios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.
- Promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos establecidos en la Constitución.
- Corresponder a la confianza social. Tener vocación de servicio, y preservarán el interés colectivo por encima de intereses particulares, personales o ajenos.
- Evitar y dar cuenta de los intereses en conflicto con el desempeño de sus facultades y obligaciones.
- Abstenerse de realizar cualquier trato o promesa que comprometa al Estado mexicano.

Se advierte que estas directrices constituyen obligaciones, sin embargo, no se dispuso en la LGRA, consecuencia legal alguna en contra de los servidores públicos ante su incumplimiento. No existe coercitividad. Tampoco se le cataloga como falta administrativa al posible incumplimiento de alguna de estas directrices.

5.2. AUTORIDADES COMPETENTES

Las autoridades facultadas para aplicar la LGRA, en el ámbito de su competencia, son las Secretarías (la SFP en el Poder Ejecutivo Federal y sus homólogos en las entidades federativas, artículo 3, fracción XXIV LGRA), los OIC, la ASF, las Entidades

de fiscalización superior de las entidades federativas, los Tribunales (sección competente en materia de responsabilidades administrativas, de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa o las salas especializadas que se establezcan) y sus homólogos en las entidades federativas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Consejo de la Judicatura Federal, en el caso de las responsabilidades administrativas de los servidores públicos de los poderes judiciales, y, las Unidades de responsabilidades de las empresas productivas del Estado (artículo 9 LGRA).

Son autoridades competentes para llevar a cabo la investigación, substanciación y calificación de las Faltas administrativas, las Secretarías y los OIC y sus homólogos en las entidades federativas (artículo 10 LGRA).

Las Secretarías y los OIC serán competentes para iniciar, substanciar y resolver los procedimientos de responsabilidad administrativa en los términos previstos en la LGRA, cuando se trate de actos u omisiones que hayan sido calificados como Faltas administrativas no graves.

Cuando en su calificación las autoridades investigadoras determinen la existencia de Faltas administrativas, así como la presunta responsabilidad del infractor, elaborarán el Informe de Presunta Responsabilidad Administrativa y lo presentarán a la Autoridad substanciadora para que proceda en los términos previstos en la LGRA.

Los OIC, también podrán:

- Implementar mecanismos internos para prevenir actos u omisiones constitutivos de responsabilidad administrativa.
- Revisar el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de recursos públicos federales, de participaciones federales, y de recursos públicos locales, según su competencia.
- Presentar denuncias por hechos delictuosos ante la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción o ante sus homólogos en el ámbito local.

La autoridad a quien se encomiende la substanciación y, en su caso, la resolución del procedimiento de responsabilidad administrativa, deberá ser distinto de aquél o aquellos encargados de la investigación. Para lo cual, las Secretarías, los OIC, la ASF, las entidades de fiscalización superior de las entidades federativas, así como las unidades de responsabilidades de las empresas productivas del Estado, contarán con la estructura orgánica necesaria para realizar las funciones correspondientes a las autoridades investigadoras y substanciadoras, y garantizarán la independencia entre ambas en el ejercicio de sus funciones (artículo 115 LGRA).

5.3. RECEPCIÓN Y REGISTRO DE QUEJAS Y DENUNCIAS

Existen en las dependencias y entidades de la APF y Procuraduría General de la República, unidades específicas para la recepción de quejas o denuncias, que captan sus correspondientes OIC y Áreas de Quejas, con las facultades que les otorgan los

artículos 37, fracción XII de la LOAPF, 4 y 10, párrafos primero y tercero de la LFRASP; 79, fracción I y 80, fracción III numeral 1, del Reglamento Interior de la SFP, respectivamente, por el posible incumplimiento de obligaciones de los servidores públicos federales adscritos a las mismas, en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones; así como de todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos públicos federales, en términos del ordenamiento legal en materia de responsabilidades.

Existen diversos medios de captación de quejas o denuncias.

5.3.1. *Sistema electrónico de atención ciudadana*

Es el sistema informático que operó para el registro de quejas y denuncias y seguimiento de su trámite, hasta el año dos mil once.

Seguirá funcionando hasta la total atención y conclusión de los procedimientos de quejas y denuncias que se encuentren en trámite, que hayan sido registradas hasta el año dos mil once.

5.3.2 *Sistema Integral de Quejas y Denuncias Ciudadanas*

Mediante publicación del 09 de diciembre de 2015 en el DOF, se estableció el Sistema Integral de Quejas y Denuncias Ciudadanas (SIDECA), en substitución del Sistema Electrónico de Atención Ciudadana (SEAC), como un mecanismo de registro, captación, administración y atención de las quejas y denuncias que cualquier persona formule en el marco del mismo Acuerdo. Será administrado por la SFP, a través de la Dirección General de Denuncias e Investigaciones, con la intervención de los OIC en las dependencias y entidades y las Unidades de Responsabilidades.

En este sistema informático, los OIC y las áreas de quejas deben registrar la información generada durante los procedimientos de investigación de las quejas y denuncias presentadas ante la propia SFP o en los mismos OIC. En dicho sistema se registran las actuaciones llevadas a cabo durante la investigación. Los usuarios del sistema, definidos por los titulares de los OIC y de las áreas de quejas, cuentan con un número de usuario y contraseña para poder acceder al sistema.

6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

6.1. DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN

Con la Revolución Francesa y la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, se inició un largo proceso de evolución de los derechos humanos. Bajo esta premisa, uno de los más recientes derechos fundamentales, dado que se encuentra enmarcado en el artículo 6º, párrafo II de la CPEUM, es el Derecho de Acceso a la Información, que establece:

“Toda persona tiene derecho al libre acceso a información plural y oportuna, así como a buscar, recibir y difundir información e ideas de toda índole por cualquier medio de expresión”.

En ese mismo artículo se define como información pública:

“Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como de cualquier persona física, moral o sindicato que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad en el ámbito federal, estatal y municipal”.

Resumiendo, la información pública es toda aquella que generan los tres Poderes de la Unión (Ejecutivo, Legislativo y Judicial) en los tres órdenes de gobierno (Federal, Estatal y Municipal). Esto quiere decir que la ciudadanía tiene derecho de acceso a la información que se produce al interior del gobierno.

Solamente existen algunas excepciones en las que se limita el acceso a la información. Por ejemplo, en los casos en los que se puede atentar contra la seguridad nacional, se ponga en riesgo la vida de las personas o se obstruya la prevención o persecución de algún delito, etc. Ésta recibe el nombre de información reservada y se clasifica para tales efectos. Asimismo, existe la información confidencial, que hace referencia a la entregada por particulares a las dependencias y entidades gubernamentales así como a organizaciones privadas. Esta información es en su mayoría datos personales tales como origen étnico, vida familiar, domicilio particular, número telefónico particular, estado de salud, etc. En general, la información confidencial se asocia a datos sobre la intimidad de las personas por lo que es muy importante preservarla adecuadamente y evitar su mal uso.

6.2. TRANSPARENCIA

El Gobierno Federal, ha dado gran importancia al combate de la corrupción, por ello, es importante consolidar la transparencia y la rendición de cuentas, conocer y aplicar en nuestro actuar, los conceptos que señala el artículo 134 de la CPEUM, asegurando siempre que la opción que se ejerce en las adquisiciones, arrendamientos o contratación de servicios, se funda en los criterios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez, los cuales fueron ampliamente comentados en el capítulo, El procedimiento ordinario de ejecución del gasto, del presente documento.

En este sentido, se llevó a cabo la reforma Constitucional⁵⁰⁴ para crear el SNA. Es la instancia de coordinación entre las autoridades locales y federales, posee atribuciones amplias para prevenir, detectar y sancionar irregularidades administrativas y delitos por actos de corrupción, ejecutar acciones de fiscalización y control de los recursos públicos para garantizar que se usen única y exclusivamente en los programas, obras y acciones aprobados, así como vigilar el desempeño de los servidores públicos.

⁵⁰⁴ Artículo 113 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Aunado a lo anterior, se cuenta con el portal de Obligaciones de Transparencia. En este sitio se encuentra (entre otra), información del gobierno federal relacionada con el directorio, contratos, informes, remuneraciones, normatividad, subsidios, servicios, concesiones y permisos que se publica conforme lo indica la LFTAIP⁵⁰⁵.

Para proporcionar a los ciudadanos la información que se requiera en los rubros anteriores, existe el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, cuya misión es garantizar los derechos de las personas a la información pública y a la protección de sus datos personales, así como promover una cultura de transparencia, rendición de cuentas y debido tratamiento de datos personales para el fortalecimiento de una sociedad incluyente y participativa.

6.3. CUENTA PÚBLICA

La Cuenta Pública es la compilación de información de carácter contable, presupuestario y programático, incluyendo los anexos específicos que determina la normatividad aplicable, misma que es proporcionada a la Cámara de Diputados a efecto de que evalúe los resultados de la gestión financiera, compruebe si se ha ajustado a los criterios señalados en el PEF y verifique el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas. Su integración es resultado de los trabajos coordinados entre los poderes Ejecutivo, Legislativo, Judicial, los Órganos Autónomos, las entidades del sector paraestatal, así como las empresas productivas del Estado.

De conformidad con el artículo 52 de la LGCG, los estados financieros y demás información presupuestaria, programática y contable que emanen de los registros de los entes públicos, será la base para la emisión de informes periódicos y para la formulación de la cuenta pública anual.

Cuatro meses después de concluido el ejercicio fiscal correspondiente, la SHCP debe remitir al Poder Legislativo la Cuenta de la Hacienda Pública Federal, la cual consiste en los estados contables y financieros definitivos derivados del ejercicio y las operaciones relacionadas al PEF.

6.3.1. *Informe del resultado de la fiscalización superior de la Cuenta Pública*

La ASF con fundamento en los artículos 79, fracción II, párrafo primero de la CPEUM; 35 y 37, de la LFRCF, tiene la obligación de hacer pública la entrega de informes individuales sobre la Cuenta Pública de cada ejercicio⁵⁰⁶.

De acuerdo a la LFRCF en su artículo 35, marca que los informes individuales de auditoría que concluyan durante el periodo respectivo deberán ser entregados a la Cámara, por conducto de la Comisión de Vigilancia de la ASF, el último día hábil de

⁵⁰⁵ <http://portaltransparencia.gob.mx/buscador/search/search.do?method=begin>

⁵⁰⁶ <http://informe.asf.gob.mx> Informe de resultados de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública

los meses de junio y octubre, así como el 20 de febrero del año siguiente al de la presentación de la Cuenta Pública.

Por lo que la ASF iniciará su revisión sobre los resultados del ejercicio inmediato anterior a partir del 1° de enero del año siguiente.

Adicional a la tercera entrega, se anexará el Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública.

La información y documentación relacionada con las observaciones y acciones que se emiten con motivo de la revisión y fiscalización superior de la Cuenta Pública y su seguimiento será reservada hasta en tanto no se consideren concluidas dichas observaciones y acciones.

Los plazos para la presentación de la Cuenta Pública, por parte del Ejecutivo Federal, así como la verificación de la misma por parte de la ASF, y la Honorable Cámara de Diputados son:

- Como se ha mencionado en el transcurso del presente documento, los ejercicios fiscales son del 1° de enero al 31 de diciembre.
- El ejecutivo Federal tiene como fecha límite el 30 de abril del siguiente año, para la entrega de la Cuenta Pública, del año concluido, a la Cámara de Diputados.
- La Cámara de Diputados tiene como plazo para la verificación de la misma, hasta el 31 de octubre del siguiente año.

La estructura de la Cuenta Pública responde a los contenidos y requisitos señalados en las disposiciones de contabilidad gubernamental, presupuestarias y administrativas que regulan el ejercicio de los recursos públicos y se integra en los Tomos siguientes⁵⁰⁷:

- Tomo I Resultados Generales.
- Tomo II Gobierno Federal.
- Tomo III Poder Ejecutivo.
- Tomo IV Poder Legislativo.
- Tomo V Poder Judicial.
- Tomo VI Órganos Autónomos.
- Tomo VII Sector Paraestatal.
- Tomo VIII Empresas Productivas del Estado.

⁵⁰⁷ <http://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx>

Bibliografía, normativa y siglas

A, B, C. del Control del Gasto Público: Biblioteca Jurídica UNAM

SANDOVAL MORALES, Hugo: *Introducción a la Auditoría*. Tercer Milenio. p. 28

MELLÁN HERNÁNDEZ, José (2006): “Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público”, *Revista Auditoría Pública*, n° 39, pp. 33-40.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: DOF 5 de febrero de 1917, última reforma 15 de septiembre de 2017.

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria: DOF 30 de marzo de 2006, última reforma 30 de diciembre de 2015.

Ley Federal de Ingresos: DOF, vigente a partir del 01 de enero de cada año.

Ley General de Contabilidad Gubernamental: DOF 31 de diciembre de 2008 última reforma 18 de julio de 2016.

Ley General de Responsabilidades Administrativas: DOF 18 de julio de 2016.

Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal: DOF, vigente a partir del 1 de enero de cada año.

Acuerdo por el que se establece el Sistema Integral de Quejas y Denuncias Ciudadanas: DOF 9 de diciembre de 2015.

Acuerdo por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de la Función Pública y se establece la subordinación jerárquica de servidores públicos previstos en su Reglamento Interior: DOF 29 de mayo de 2009.

Páginas web

Portal ASF <http://www.asf.gob.mx>

<http://2006-2012.funcionpublica.gob.mx/index.php/unidades-administrativas.html>

<http://informe.asf.gob.mx> Informe de resultados de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública

<http://portaltransparencia.gob.mx/buscador/search/search.do?method=begin>

<http://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx>

https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/241047/designacion_aud_ext.pdf

Siglas

ADEFAS	Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores
APF	Administración Pública Federal
ASF	Auditoría Superior de la Federación
CINIF	Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera
CLC	Cuenta por Liquidar Certificada
CONAC	Consejo Nacional de Armonización Contable
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUT	Cuenta Única de Tesorería
DC	Delegados Comisarios
DOF	Diario Oficial de la Federación
DTCDMX	Demarcaciones Territoriales de la Ciudad de México
eFirma	Firma Electrónica Avanzada
EFS	Entidades de Fiscalización Superior
EFL	Entidades de Fiscalización Local
INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LAASSP	Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público
LCF	Ley de Coordinación Fiscal
LFEA	Ley de Firma Electrónica Avanzada
LFPRH	Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria
LGRA	Ley General de Responsabilidades Administrativas
LFRCF	Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.
LFSF	Ley de Fiscalización Superior de la Federación (Abrogada en la actualidad)
LFTAIP	Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública
LGCG	Ley General de Contabilidad Gubernamental
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LOPSRM	Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas

LP	Ley de Planeación
LTF	Ley de Tesorería de la Federación
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
NIF	Normas de Información Financiera
NSI	Nuevo Seguro Institucional
OIC	Órganos Internos de Control
PbR	Presupuesto base Resultados
PEF	Presupuesto de Egresos de la Federación
PND	Plan Nacional de Desarrollo
RLFPRH	Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria
SEAC	Sistema Electrónico de Atención Ciudadana
SED	Sistema de Evaluación del Desempeño
SFP	Secretaría de la Función Pública
SGMM	Seguro de Gastos Médicos Mayores
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SIAFF	Sistema Integral de Administración Financiera Federal
SICG	Sistema Integral de Contabilidad Gubernamental
SICOM	Sistema de Compensación de Adeudos
SICOP	Sistema de Contabilidad y Presupuesto
SIDEC	Sistema Integral de Quejas y Denuncias Ciudadanas
SNA	Sistema Nacional Anticorrupción
TESOFE	Tesorería de la Federación
TLC	Tratado de Libre Comercio
UA	Unidad Administrativa

PANAMÁ
EDUBEY RANGEL BARAHONA

Tema 1

ASPECTOS SOBRE PRESUPUESTACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

SUMARIO

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.3. Principios. 1.3.1. Principio general. 1.3.2. Principio de equilibrio. 1.3.3. Principio de unidad de caja. 1.3.4. Principio de universalidad, unidad y transparencia. 2. MARCO FISCAL. 2.1. Marco fiscal. 2.2. Marco plurianual. 2.3. Reglas fiscales. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 3.1. Distribución de las áreas del sector público panameño. 3.2. Distribución del sector público en atención a la política fiscal. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. Formulación presupuestaria. 4.1.1. Políticas presupuestarias. 4.1.2. Presupuesto plurianual y de cifra preliminar. 4.1.3. Evaluación de anteproyectos. 4.1.4. Vistas presupuestarias internas. 4.1.5. Vistas presupuestarias con las entidades del sector público. 4.1.6. Evaluación del Proyecto de Ley de Presupuesto por el Presidente y el Gabinete. 4.1.7. Vistas presupuestarias a nivel de la Comisión del Presupuesto de la Asamblea y las entidades en el sector público. 4.2. Ejecución presupuestaria. 4.2.1. Ejecución de los ingresos. 4.2.2. Ejecución de los gastos. 4.3. Seguimiento y evaluación del presupuesto. 4.3.1. Informes y plazos. 4.4. Cierre presupuestario. 4.4.1. Reserva de caja. 4.5. Liquidación presupuestaria. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Ingresos presupuestarios. 5.2. Gastos presupuestarios. 5.3. Clasificaciones complementarias. 5.3.1. Clasificación económica. 5.3.2. Clasificación funcional. 5.3.3. Clasificación sectorial. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Traslados de partida. 6.1.1. Limitaciones de los traslados de partida. 6.2. Los créditos adicionales. 6.3. Modificaciones presupuestarias entre instituciones.

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

1.1. CONCEPTO

El Presupuesto General del Estado es considerado un instrumento facilitador que permite que los Planes, Obras, Proyectos y Servicios de un Gobierno se puedan llevar a cabo, a través de una estimación de todos los ingresos que se esperan recaudar y de todos los gastos e inversiones que se esperan ejecutar durante una vigencia determinada, en las entidades del Estado. Todo esto plasmado y registrado, dentro del marco de una Ley de Presupuesto previamente aprobada por la Asamblea Nacional.

La elaboración de la Ley de Presupuesto General del Estado es responsabilidad directa del Ministerio de Economía y Finanzas por disposición constitucional. Además el Presupuesto General del Estado debe ir dirigido a cumplir objetivos generales y objetivos específicos que van alineados dentro de un Plan Estratégico de Gobierno, del cual se espera llegar a beneficiar a la mayor parte de la ciudadanía y lograr los objetivos y las metas institucionales de acuerdo con las políticas del Gobierno, en materia de desarrollo económico social.

1.2. CONTENIDO

El Presupuesto General del Estado se enmarca dentro de una Ley anual, que debe contener en principio la estimación los Ingresos que se esperan recaudar u obtener durante un periodo o vigencia fiscal; las cuales pueden ser producto de Ingresos Corrientes, Impuestos Directos o Indirectos, Ingresos de Capital con la Venta de Recursos o Bienes, Créditos Interno o Externo con Organismos Nacionales o Internacionales, el Crédito con la Emisión de Bonos o Letras del Tesoro y las Donaciones concedidas por Convenios Bilaterales aprobados dentro del Manual General de Ingresos Públicos. De igual forma debe contener la asignación máxima de gastos que podrán comprometer las Instituciones del Sector Público, para ejecutar los planes, programas y proyectos.

El Presupuesto debe contener la estimación de todos los gastos e inversiones que se desean ejecutar durante la vigencia, que son producto de los planes de trabajo y proyectos institucionales. Los Gastos Corrientes que son los que permiten el funcionamiento normal de las operaciones de una institución del Gobierno para alcanzar, sus objetivos sustantivos inmediatos; asociados en los Grupos de Gastos tales como: Servicios Personales, Servicios No Personales, Materiales y Suministros, Maquinaria, Equipo y Semovientes, Inversión Financiera, Obras y Construcciones, las Transferencias Corrientes, Transferencias de Capital, el Servicio de la Deuda Pública sea interna o externa y las Asignaciones Globales. En todos los grupos antes mencionados se puede incluir los Créditos Reconocidos por Vigencias Expiradas, que son todos los gastos que no se pudieron comprometer, ni pagar dentro de la vigencia en que se recibió el bien o servicio, pero su compromiso y su pago se pospone para vigencias posteriores.

Las inversiones conocidas como Proyectos de Inversiones o Actividades de Inversión son incluidas dentro del presupuesto general de estado y son clasificadas como Inversiones Financieras e Inversiones de Infraestructura de igual formas pueden ser clasificadas como Inversiones Directas o Indirectas. Las Inversiones Públicas se consideran como una de las partes más relevantes del presupuesto, ya que impulsan de la economía, con el aporte directo de obras e infraestructuras que generan empleos y desarrollan el crecimiento económico. Los proyectos de inversión del sector público son una parte valiosa del Programa Estratégico de Gobierno.

1.3. PRINCIPIOS

Los Principios que deben prevalecer en el ejercicio de quienes participen en las distintas fases de la administración presupuestaria son los siguientes: principios de Legalidad, Transparencia, Eficiencia, Eficacia, Publicidad y Responsabilidad, para hacer efectivo el ejercicio periódico de la rendición de cuentas. Este principio está normado dentro de la Ley General de Presupuesto, presentada de manera anual⁵⁰⁸.

1.3.1. *Principio General*

El Principio General establecido dentro de la Constitución, que consiste en que ninguna entidad del estado podrá autorizar el trámite de adquisición de bienes y servicios, si no se cuenta con la asignación de una partida presupuestaria dentro del Presupuesto para la ejecución de éste gasto; ni se podrá realizar ningún pago, si no se ha cumplido previamente con la formalización del registro presupuestario de esta obligación. Todas las entradas y salidas de los Tesoros Públicos deben estar incluidas y autorizadas en el Presupuesto respectivo. Por principio no se percibirán entradas por impuestos que la Ley no haya establecido ni se pagarán gastos no previstos en el Presupuesto⁵⁰⁹.

El Presupuesto General del Estado conforme a lo establecido en la Ley dicta lo siguiente:

“Todas las entradas y salidas de los Tesoros Públicos deben estar incluidas y autorizadas en el Presupuesto respectivo. No se percibirán entradas por impuestos que la Ley no haya establecido ni se pagarán gastos no previstos en el Presupuesto”⁵¹⁰.

1.3.2. *Principio de Equilibrio*

En la elaboración del Presupuesto General del Estado debe existir un equilibrio o igualdad entre la Estimación de los Ingresos generales que se esperan recibir y los Gastos e Inversiones que se esperan ejecutar. Ingresos y Gastos equilibrados dentro de la Ley de Presupuesto, principio establecido en la Constitución la República. Este Presupuesto tendrá un carácter anual.

1.3.3. *Principio de Unidad de Caja*

El Principio de Unidad de Caja establece que todos los ingresos del Gobierno Central deben estar establecidos en el Presupuesto, depositados en el Banco Nacional de Panamá a favor de la cuenta del Tesoro Nacional, contra la cual se gira y se expide

⁵⁰⁸ Ley Presupuesto General del Estado.

⁵⁰⁹ Artículo 278, Constitución de la República.

⁵¹⁰ Artículo 270, Constitución de la República.

toda orden de pagos para cubrir los compromisos causados por las autorizaciones de gastos, originadas por las distintas instituciones del Estado⁵¹¹.

Todas las Instituciones del Sector Público ya sean Descentralizadas, las Empresas Públicas y los Intermediarios Financieros se regirán por el mismo principio de unidad de caja, de conformidad con la autonomía administrativa y financiera dispuesta en su respectiva ley.

Los ingresos creados por leyes especiales con destino específico y los ingresos de autogestión, principalmente en entidades Autónomas; su recaudación se hará conforme e igual al resto de las entidades del sector público y se informará del detalle de cada caso al Ministerio de Economía y Finanzas y a la Contraloría General de la República cada vez que sea creado cada uno de estos fondos.

1.3.4. *Principio de Universalidad, Unidad y Transparencia*

El Principio de Universalidad consiste en incluir la totalidad de los Ingresos y Gastos del Sector Público, distribuidos en la gestión institucional de todas las entidades del Gobierno Central, de las entidades Descentralizadas, las Empresas Públicas incluyendo las Sociedades Anónimas y los Intermediarios Financieros, con las respectivas codificaciones del Manual de Clasificación Presupuestaria de los Ingresos Públicos. Debe existir un Balance Fiscal Consolidado dentro del sector público conforme la estructuración del Sector Público en el cuadro sinóptico del Sector Público⁵¹².

La Transparencia es hacer de conocimiento público la información presupuestaria que se maneja, a través de los medios de acceso masivo.

2. MARCO FISCAL

2.1. MARCO FISCAL

El Marco Fiscal consiste en lograr establecer a lo largo de un corto y mediano plazo una disciplina fiscal que permita controlar el Déficit Macro Fiscal del Sector Público panameño, a través de una serie de medidas de control en el Gasto Público, el Endeudamiento y de Metas y Objetivos en la recaudación de Ingresos sin la necesidad de utilizar reformas tributarias que incrementen la carga impositiva de la ciudadanía. El Marco Fiscal es regulado a través de la Ley de Responsabilidad Social Fiscal, que tiene por objeto principal establecer normas, principios y metodologías para consolidar la disciplina fiscal en la gestión financiera del Sector Público, necesaria para la estabilidad y el crecimiento económico sostenible.

⁵¹¹ Ley de Presupuesto General del Estado.

⁵¹² *Ibidem*.

El Marco Fiscal cuenta con objetivos específicos tales como: aumentar el Ahorro Corriente del Sector Público No Financiero, para disminuir el uso de instrumentos de deuda y de esta manera financiar las inversiones públicas. El establecer límites al crecimiento de la deuda y al Déficit del Sector Público No Financiero. Establecer mejores prácticas de transparencia en el uso de los fondos públicos, a través de la Rendición de Cuentas a la sociedad⁵¹³.

El Producto Interno Bruto de la referencia será calculado por la Dirección de Estadística y Censo de la Contraloría General de la República.

Para determinar el resultado del Balance Fiscal Consolidado del Sector Público No Financiero (SPNF), se aplicará el método de caja siguiendo las normas internacionales de registro contable para el Sector Público. El cual consiste en el registro de los ingresos en efectivo y gastos basados en pagos realizados, así como todos los desembolsos de préstamos, las amortizaciones y la variación de activos líquidos⁵¹⁴.

El Ministerio de Economía y Finanzas establece los límites presupuestarios indicativos del Déficit Macro Fiscal, consistentes con la meta de un monto absoluto del déficit de 1% del PIB, de ahorro corriente positivo como lo establece la Ley de Responsabilidad Social Fiscal con respecto de un superávit primario, en línea con el nivel de deuda/PIB e intereses/ingresos corrientes del SPNF y acordes con el límite de endeudamiento público.

El Balance Fiscal del Sector Público No Financiero quedará se medirá en términos de caja con relación al Producto Interno Bruto nominal estimado del año.

2.2. MARCO PLURIANUAL

El Marco Plurianual no tiene una base normativa, es simplemente una proyección de referencia que se sirve de orientación y guía para desarrollar el Plan Estratégico de Gobierno (PEG). El Presupuesto Plurianual se maneja a lo interno de la Dirección de Presupuesto de la Nación a manera de mantener una proyección de guía para el desarrollo del Plan de Trabajo de un Gobierno, que dura cinco años y que sirve de base para incluir e ir ajustando en los Presupuestos las obras que se van desarrollando año tras año. Se estima un Presupuesto Plurianual, con la disposición de utilizar una base apoyo y guía en la realización del presupuesto oficial que corresponde en cada vigencia.

El Presupuesto Plurianual debe incluir una base del crecimiento de económico del país para la estimación de los ingresos y un recuento de todos los gastos de funcionamiento y las grandes obras de inversiones que se presentan en el PEG e igualmente las obras de menor impacto.

⁵¹³ Artículo 2, Ley 34 de 5 de junio de 2008, Ley de Responsabilidad Social Fiscal.

⁵¹⁴ Artículo 8, *Ibidem*.

2.3. REGLAS FISCALES

El MEF dará seguimiento al cumplimiento de los límites indicativos de las instituciones del SPNF y los tomará en cuenta para autorizar créditos presupuestarios adicionales, cambios en asignaciones mensuales y modificaciones presupuestarias entre instituciones, incluyendo a los gobiernos locales o municipales, así como al elaborar planes de contención y/o reducción de gastos, si los ingresos disponibles son inferiores a los proyectados en el PGE.

La Ley de Responsabilidad Social Fiscal establece la suspensión temporal de los límites de Déficit Macro Fiscal, en casos de desastres naturales o emergencia natural o cuando se atravesase por una tasa de crecimiento del Producto Interno Bruto del 1% o menor del 1%. El Consejo de Gabinete, por intermedio del Ministro de Economía y Finanzas, a través supervisión de la Contraloría General de la República, deberá pedir, a la Asamblea Nacional, una dispensa con respecto a la aplicación de los límites financieros y prohibiciones. Dicha dispensa deberá contar con la aprobación de la Asamblea Nacional.

Otros de los aspectos relevantes del marco fiscal consisten en la reducción de la deuda neta del Sector Público No Financiero como porcentaje del Producto Interno Bruto Nominal, de manera que se pueda lograr que el pago de intereses pierda importancia relativa, con relación a los ingresos corrientes. La meta indicativa es el saldo de la deuda pública neta del Sector Público No Financiero se reduzca hasta no menos de un cuarenta por ciento (40%) del Producto Interno Bruto nominal en un periodo de siete años. El Órgano Ejecutivo deberá establecer metas parciales a ser alcanzadas durante los próximos siete años, enmarcados dentro de sus planes quinquenales, de tal manera que se cumpla con la Ley de Responsabilidad Social Fiscal⁵¹⁵.

El Ministerio de Economía y Finanzas a través de las Direcciones de Análisis Económico y Social, la Dirección de Política Pública, la Dirección General de Ingresos y la Dirección de Presupuesto de la Nación, hacen posible el Marco Fiscal de mediano y largo plazo y el Presupuesto General del Estado. El Marco Fiscal de mediano y largo plazo debe ser elaborado antes del 15 de abril de cada año y presentado al Consejo de Gabinete para su aprobación y publicación.

A través de las funciones previas en cada una de las Direcciones del Ministerio de Economía y Finanzas, cuatro Direcciones en su conjunto, se logra establecer con la Contraloría General de la República a través de Instituto Nacional de Estadísticas y Censo, la Masa Salarial para la próxima vigencia, el Crecimiento Económico, el Producto Interno Bruto (PIB), la Tasa de Desempleo, las Recaudaciones de Ingresos por Impuestos, Tasas y otros gravámenes, los Créditos Públicos Estimados y las posibles Donaciones Externas, lo que en sumatoria sería el Marco Fiscal para la Primera Estimación de Ingresos que posteriormente estaría ajustándose hasta establecer los Ingresos Estimados para la próxima vigencia fiscal.

⁵¹⁵ Artículo 12, *Ibidem*.

3. ÁMBITO INSTITUCIONAL

La Administración Presupuestaria se desarrolla cotidianamente dentro de un ámbito institucional, el cual se refiere al manejo de la asignación de fondos presupuestarios dentro de cada institución del Estado que cumple sus propósitos y objetivos en el marco legal para el cual fueron creadas y dentro del marco regulatorio de las Normas Presupuestarias que rige para todas las entidades públicas.

El Ministerio de Economía y Finanzas y la Contraloría General de la República, son las dos entidades encargadas de organizar, regular y supervisar la administración del Presupuesto General del Estado, dentro de un ámbito general. La normativa que se aplica de manera general a todas las instituciones del sector público panameño, se controla, regula y supervisa de manera institucional a cada una de las instituciones, que comprenden todo el Sector Público.

El Ámbito Institucional es el indicado para identificar a través de un código de tres dígitos a cada una de las entidades del Sector Público. Se identifica el Área a la cual pertenecen un conjunto de entidades y el número propio de cada entidad. La funcionalidad y los servicios que brinda cada entidad, permiten reconocer, a qué Sector de la Economía contribuyen. El presupuesto de cada entidad maneja una codificación del presupuesto de funcionamiento e inversiones, para referirnos al gasto; el cual evalúa el beneficio y alcance que tiene su funcionalidad y la cobertura del sector beneficiado dentro de las diferentes regiones del país. Toda esta información se consolida en el Presupuesto General del Estado y se desagrega en documentos anexos que permiten la generación de datos estadísticos que coadyuvan en el análisis, programación y control de cada una de las entidades.

El Área de Gobierno Central, que incluye los diferentes Poderes y Órganos del Estado: el Órgano Ejecutivo, el Órgano Judicial, Órgano Legislativo y los respectivos Ministerios e Instituciones que conforman cada uno de estos órganos del Estado que son en total veintiséis (26).

3.1. DISTRIBUCIÓN DE LAS ÁREAS DEL SECTOR PÚBLICO PANAMEÑO

Código	Área	Número de Entidades
	Gobierno Central	26
1	Instituciones Descentralizadas	38
2	Empresas Públicas	32
3	Intermediarios Financieros	8
5	Municipios	77

Las Instituciones Descentralizadas, que agrupa a las instituciones y organismos que prestan servicios de utilidad pública, delegado por el Gobierno Central, de las Leyes o de la propia Constitución. En síntesis las entidades descentralizadas son las que producen bienes y servicios que no se comercializan en el mercado, por tanto están llamadas a satisfacer las necesidades públicas que solo corresponde al Estado. Estas entidades están al margen del juego del mercado, y suelen clasificarse de acuerdo al propósito para el cual fueron creadas, en total son treinta y ocho (38).

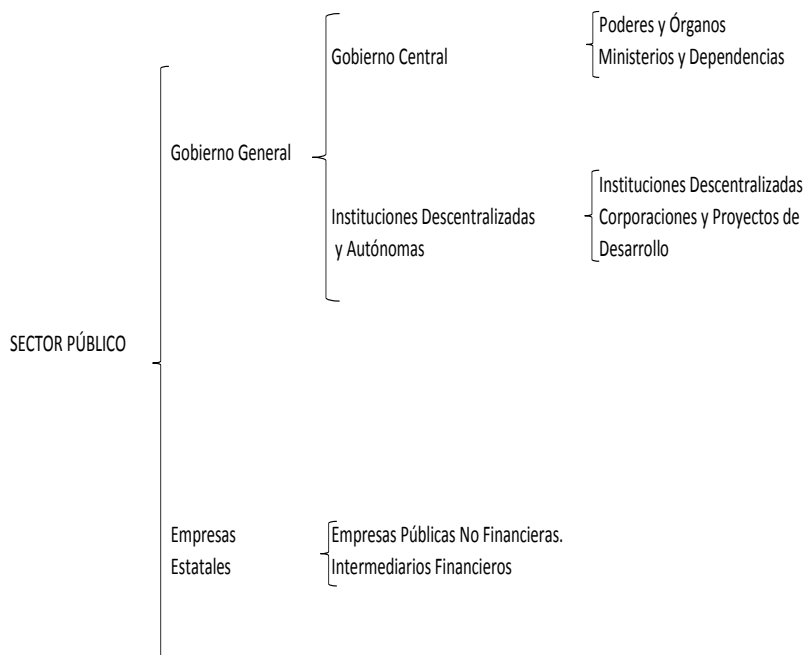
Las Empresas Públicas son las entidades que se encargan de producir, vender, comercializar bienes y servicios a la comunidad en gran escala, siguiendo las políticas de bienestar social del productor o consumidor. Las Empresas Públicas tienen patrimonio propio y respaldo jurídico para contraer compromisos con terceros con la fiscalización de la Contraloría de la República; en total son treinta y dos (32).

Los Intermediarios Financieros son aquellas entidades dedicadas a la aceptación de depósitos a la vista, a plazo o de ahorro, adquieren activos y pasivos financieros del mercado, además de regular y supervisar las actividades bancarias, el mercado de la bolsa de valores, de los seguros, de los fondos de pensiones y otras actividades de captación y préstamo de fondos monetarios para el desarrollo de actividades como el agro, préstamos para la adquisición de viviendas de escasos recursos y compañías de financiamiento e inversión. Los intermediarios financieros cuentan con control y fiscalización de la Contraloría General de la República y requieren de la aprobación presupuestaria de fondos para operar, pero se excluyen las operaciones financieras; en total son ocho entidades (8).

Los Municipios que son instituciones que responden a la administración y distribución política del país, establecidos por la Constitución como Distritos, son autónomos en relación a los otros poderes del Estado, por lo tanto no se incluye en el Presupuesto General del Estado, pero algunos sí reciben subsidio financiero por parte del Gobierno Central, principalmente los que están en zonas rurales muy apartadas y no logran fondos para ser autosuficientes, pero son un vehículo necesario para llegar a conocer y satisfacer las necesidades de las regiones más apartadas del país y en total son setenta y siete (77) municipios.

En resumen, el Presupuesto General del Estado está compuesto por ciento cuatro (104) entidades, sin incluir a los Municipios, ni la Autoridad del Canal de Panamá, que por sus propios principios de Autonomía llevan su presupuesto de manera individual. Vale la pena señalar que la Autoridad del Canal de Panamá aporta Dividendos al Presupuesto General del Estado, que comprende en promedio de mil a mil doscientos millones de dólares anuales, el cual es utilizado directamente en obras de inversión.

SIPNÓPSIS DEL SECTOR PÚBLICO CUENTAS NACIONALES



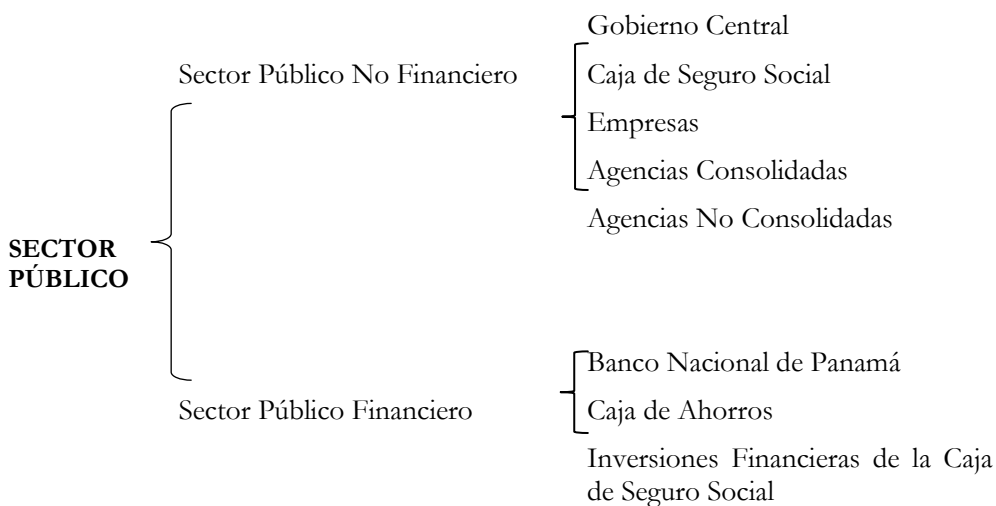
Fuente: Manual de Gasto del Sector Público

3.2. DISTRIBUCIÓN DEL SECTOR PÚBLICO EN ATENCIÓN A LA POLÍTICA FISCAL

La Distribución del Sector Público de acuerdo a las Áreas del Programa Fiscal, tiene por objetivo agrupar las entidades, en Sector Público Financiero y Sector Público No Financiero, con la determinación de realizar los cálculos de las operaciones financieras del sector público, llevar las estadísticas de las finanzas públicas y medir el impacto de todas las operaciones del Sector Público en el Producto Interno Bruto. De igual forma se presentan informes y se realizan análisis de la posición fiscal y la influencia del Sector Público en la actividad económica del país, los efectos de la política tributaria y como se financian los desequilibrios entre los ingresos recaudados (el Déficit Presupuestario) y los gastos ejecutados, conforme las recomendaciones del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional.

El Sector Público No Financiero está compuesto por instituciones que no son captadoras de depósitos, ni realizan operaciones financieras; este sector lo comprenden diecisiete (17) Instituciones del Gobierno Central principalmente doce ministerios, la Asamblea Nacional, la Contraloría General, el Órgano Judicial, el Ministerio Público y el Tribunal Electoral. Se incluyen las veinticuatro (24) instituciones descentralizadas (no empresariales) y los setenta y siete (77) municipios, que incluyen las comarcas, las cuales representan a las Agencias Consolidadas y las Agencias No Consolidadas respectivamente y las once (11) Empresas No Financieras.

SINOPSIS QUE CONTIENE LAS ÁREAS DEL PROGRAMA FISCAL



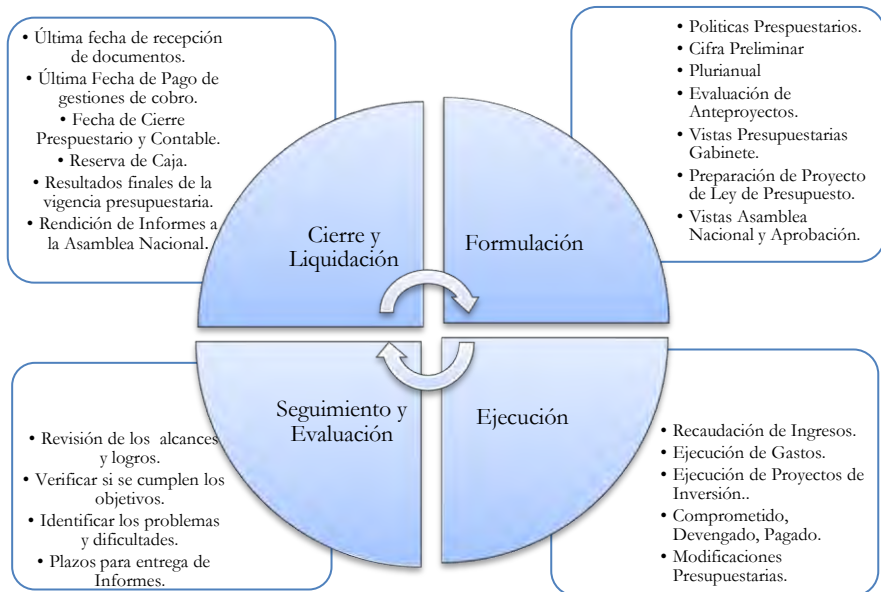
Autoridad del Canal de Panamá

Fuente: Manual de Clasificaciones Presupuestarias del Gasto Público.

El Sector Público Financiero se caracteriza por instituciones públicas que realizan operaciones de intermediación financiera: captan depósitos a la vista y crean fondos, incurren en pasivos financieros y adquieren activos financieros en el mercado. Este sector está compuesto por ocho (8) intermediarios financieros.

La Autoridad del Canal de Panamá, es la entidad que se dedica a manejar las operaciones del trasiego de barcos y buques por el Canal de Panamá, se maneja de manera aislada del presupuesto general del estado, para efectos de que mantenga una funcionalidad garantizada y mantenga su autonomía independiente de las tendencias políticas. Los Dividendos que genera, sí son considerados como aportes significativos o Ingresos del Presupuesto General del Estado.

4. CICLO PRESUPUESTARIO



El Ciclo Presupuestario está compuesto de cuatro grandes fases que son la Formulación, la Ejecución, el Seguimiento y Evaluación, y el Cierre y Liquidación del Presupuesto. Dentro de cada una de estas fases se generan mecanismos y directrices muy importantes para que el ciclo sea viable, próspero y efectivo.

En la Formulación, los Lineamientos Presupuestarios y Económicos son la base orientadora que marca la dirección de la Formulación Presupuestaria.

En la Ejecución, las Modificaciones al Presupuesto son las herramientas de flexibilidad que permiten alcanzar una ejecución más efectiva y dinámica.

En el Seguimiento y Evaluación se generan los informes mensuales y trimestrales de rendición de cuentas a la Asamblea Nacional que evalúan la situación del Estado.

En el Cierre y la Liquidación, la Reserva de Caja de las entidades públicas constituyen el indicador final, que permitirá realizar el balance final de cómo termina el ciclo presupuestario.

4.1. FORMULACIÓN PRESUPUESTARIA

La preparación para la Formulación Presupuestaria y el inicio del Ciclo Presupuestario, comienza con la presentación de la circular de los lineamientos presupuestarios, nota dirigida por el Ministro de Economía y Finanzas a todas las instituciones del

sector público, con las directrices y consideraciones que se deben tomar en cuenta al momento de preparar los Anteproyectos de Presupuesto y la descripción de los posibles escenarios que afronte la economía de país desde el punto de vista del marco fiscal y las bases de la Política Económica y Presupuestaria que utilizarán para afrontarla. La circular hace una breve descripción del panorama económico que debe predominar dentro los siguientes meses de vigencia fiscal, debe incluir la Tasa de Crecimiento del país, referirse al Producto Interno Bruto y al Déficit Macro Fiscal como algunos de los datos económicos a considerar en la estimación y el comportamiento de los Ingresos y los Gastos para Presupuesto.

4.1.1. Políticas presupuestarias

Las políticas presupuestarias son el instrumento de guía que permitirá que la estimación de gastos de las entidades sea más ajustada a la realidad económica que atraviesa el país, medidas de control del gasto como: la no creación de posiciones nuevas, no incrementar los salarios, reducir la cantidad de viajes al exterior y los alquileres de vehículos, son algunas de las medidas que predominan en las directrices de las políticas presupuestarias. Toda esta descripción forma parte de lo que antecede a la formulación.

Paralelamente, la Dirección de Presupuesto de la Nación inicia un proceso de elaboración y estimación del Presupuesto Plurianual y seguidamente la estimación de la Cifra Preliminar o Cifra Tope.

4.1.2. Presupuesto Plurianual y de Cifra Preliminar

El Presupuesto Plurianual es la estimación y ajuste del presupuesto de ingresos y gastos de cada una de las entidades del sector público para un período de cinco años, contemplando principalmente las grandes obras del gobierno y Plan Estratégico de Gobierno. La revisión y evaluación de este plurianual es con el propósito de seguir con el cronograma de cumplimiento de los objetivos y metas del Plan de Gobierno.

La Cifra Preliminar o Cifra Tope, consiste en estimar las cifras máximas de ingresos y gastos que podemos asignar a las entidades del sector público dentro de una vigencia fiscal. La estimación de los ingresos a recaudar y los gastos y proyectos que se van ejecutar debe estar basada en los planes y programas de cada una de las entidades, tomando principalmente como fundamento el crecimiento de la economía y el seguimiento de los proyectos más relevantes del Plan de Gobierno. La Estimación de esta Cifra Preliminar es enviada a las entidades para su consideración dentro de los anteproyectos de presupuesto y respectivas solicitudes.

4.1.3. Evaluación de Anteproyectos

La segunda etapa de la Formulación Presupuestaria inicia con la llegada de los Anteproyectos de Presupuesto al Ministerio de Economía y Finanzas para que sean evaluados y se les asigne en la evaluación un monto determinado a cada entidad del sector

público para el desarrollo de programas y proyectos de trabajo para la próxima vigencia fiscal. Las asignaciones son registradas en el recién adquirido sistema ISTMO, y guardan referencia con la Cifra Preliminar. Las cifras son revisadas y evaluadas por los analistas de presupuesto de la Dirección de Presupuesto de la Nación. Cada presupuesto debe estar dividido en un Presupuesto de Funcionamiento y de Inversiones y balanceado con los ingresos.

El Presupuesto de Inversiones de cada entidad debe incluir los proyectos de inversiones aprobados y evaluados previamente por la Dirección de Programación de Inversiones, principalmente todos los proyectos insignia del Presidente, para un seguimiento de los cronogramas y planes de trabajo que ellos involucran dentro del Plan de Gobierno.

La evaluación y estimación de los Ingresos, divididos en Ingresos Corrientes y de Capital, que son estimados en base a la tendencia histórica y marcados por la referencia del comportamiento de crecimiento de la economía, es el fundamento que determina cuanto es lo máximo que podemos gastar en el Presupuesto de Funcionamiento e Inversiones.

4.1.4. *Vistas presupuestarias internas*

En la formulación se realizan las vistas o reuniones internas de los analistas con los Directivos para revisar las asignaciones realizadas a cada una de las entidades del sector público. En las revisiones de las cifras se realizan ajustes, ya sea incrementos o disminuciones en la asignación de partidas, que deben estar acordes y alineados a la realidad económica y a la consecución de objetivos programáticos que estén dentro de los planes de gobierno.

Después de las vistas internas se hace una evaluación interna de una a dos semanas para seguir ajustado las cifras de gastos a la realidad de los ingresos. Considerar que aspectos más prioritarios dentro de los planes de gobierno quedan postergados y fuera de la asignación por insuficiencia de fondos. Considerar que proyectos llevan retrasos en el avance de sus obras para mostrar un equilibrio en la asignación de fondos. Todo esto forma parte de la evaluación y reevaluación de ajustes en las cifras que conformar el Anteproyecto de Ley de Presupuesto, sobre el cual posteriormente se realizará una serie de reuniones con cada una de las entidades del Sector Público, para recoger sus necesidades básicas; a estas reuniones se les llama Vistas Presupuestaria a nivel del Órgano Ejecutivo.

4.1.5. *Vistas Presupuestarias con las entidades del sector público*

Las Vistas Presupuestarias a nivel del MEF -Ejecutivo con otras dependencias del Estado son establecidas por mandato Constitucional conforme el Artículo 269, son reuniones de la Dirección de Presupuesto de la Nación y los principales administrativos y técnicos presupuestarios de cada una de las entidades del sector público y como invitados pueden estar presente los representantes de la Comisión de Presupuesto de

la Asamblea Nacional. Durante la reunión de las vistas presupuestarias se presenta una descripción de la situación económica del país, de cuál es el posible escenario económico que prevalecerá durante la siguiente vigencia fiscal y en este sentido se les solicita a las entidades que presenten cuáles son sus necesidades más apremiantes en su administración, para que sean consideradas dentro del presupuesto.

Cumplido el periodo de las Vista Presupuestarias se realizarán ajustes y modificaciones entre las cifras asignadas a las instituciones, para la preparación y consolidación de un borrador del Proyecto de Ley de Presupuesto, el cual se llevara al Ministro de Economía y Finanzas, para su consideración. El Ministro, de ser necesario, volverá a realizar ajustes al Proyecto de Ley de Presupuesto, que sale en borrador de las oficinas de la Dirección de Presupuesto de la Nación.

4.1.6. Evaluación del Proyecto de Ley de Presupuesto por el Presidente y el Gabinete

Una vez el Anteproyecto de Ley sea revisado por el Ministro y Vice Ministro de Economía y Finanzas se llevará al Consejo de Gabinete, el cual será evaluado y discutido principalmente por el Presidente de la República y sus Ministros, por varios días, considerarán modificaciones que habrá que realizar al Proyecto de Ley. Se trata de ajustes o de re juego de cifras entre unas entidades y otras, ya que por lo regular la trazabilidad de los ingresos a recaudar y los créditos tienen un límite. Después de los ajustes en el Consejo de Gabinete, los Ministros que lo componen estarán de acuerdo con el Proyecto de Ley de Presupuesto para aprobarlo en Gabinete y posteriormente presentarlo a la Asamblea Nacional.

4.1.7. Vistas presupuestarias a nivel de la Comisión de Presupuesto de la Asamblea y las entidades del sector público

En la Asamblea Nacional se lleva a la Comisión de Presupuesto preparará un calendario de Vistas Presupuestarias a Nivel de la Asamblea, en la cual cada entidad del Sector Público presentará una descarga de todos los avances desarrollados con el presupuesto de la actual vigencia y presenta una lista de las necesidades que requiere incrementar en la asignación de su presupuesto de la siguiente vigencia fiscal.

Los Diputados solamente pueden tomar nota de las necesidades de las entidades del Sector Público, y cuestionar la labor de los Directivos y Ministros, ya que pueden sugerir modificaciones al proyecto de Presupuesto. La Constitución establece que no podrán eliminar o reducir partidas, pero no podrán incrementar, ni crear nuevas erogaciones, al Proyecto Ley de Presupuesto sin la aprobación del Órgano Ejecutivo. Las sugerencias del Órgano Legislativo pueden ser consideradas, o no consideradas por el Órgano Ejecutivo, de igual forma, dentro del evento en que se consideren, el Presupuesto debe ser aprobado a más tardar el último día del año de la vigencia fiscal, para que pueda entrar en rigor a partir del primer día hábil del siguiente año fiscal. Una vez aprobado el Presupuesto, se hace ley de la República, se devuelve al presidente de la República para que la sancione o firme y que la misma pueda ser publicada en la Gaceta Oficial como Ley. Este punto termina la fase de formulación presupuestaria.

4.2. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

La Ejecución consiste en la adquisición de bienes y servicios que permiten ir obteniendo los objetivos generales y específicos previamente y definidos dentro de un plan de trabajo plasmado en un Presupuesto.

Los Fondos asignados dentro del Presupuesto de cada entidad son la base que desarrolla la Ejecución.

Este tema va ser ampliado en segunda parte, la cual se centra en la Ejecución con todos los aspectos que esta involucra, conforme el precio de los bienes.

4.2.1. *Ejecución de los ingresos*

La ejecución del Presupuesto de Ingresos refleja cuanto ha recaudado la caja en efectivo o banco de manera acumulada en la vigencia. No se considera lo facturado para efectos de medir la ejecución de ingresos. Se requiere previamente una estimación de los ingresos que se esperan recaudar para llegar mes a mes a revisar las estimaciones con la recaudación real.

La recaudación real, refleja la ejecución del presupuesto de ingresos, la cual debe incluir, por disposición constitucional todos los ingresos públicos.

Los Ingresos Tributarios son Directos e Indirectos, recaudados por la Dirección General de Ingresos (DGI) y los Ingresos No Tributarios recaudados por Entidades Públicas que brindan bienes o servicios que deben ser incluidos en su totalidad en el Presupuesto, al igual la participación de las Utilidades de las Empresas Estatales.

El tema va ser abordado ampliamente en el capítulo correspondiente a la Ejecución.

4.2.2. *Ejecución de los gastos*

En el presupuesto de Funcionamiento, se refleja el margen de operatividad que tiene una institución en perseguir sus programas, objetivos y metas institucionales en el servicio a la ciudadanía.

El mecanismo legalmente establecido para la adquisición de bienes y servicios, es el de Compromiso, Devengado y Pagado, en el registro de una partida presupuestaria, de manera que se pueda ejecutar el presupuesto a través de este modelo. Donde una partida presupuestaria se habilita para comprometer los fondos. Este tema va ser ampliado en el próximo capítulo.

4.3. SEGUIMIENTO Y EVALUACIÓN DEL PRESUPUESTO

El Seguimiento consiste en verificar los alcances y avances logrados con la asignación presupuestaria dentro los programas, planes y proyectos de trabajo previamente definidos y presentados dentro del presupuesto; verificar si se están cumpliendo con-

forme a los objetivos planteados dentro de programa de trabajo, de manera que se puedan identificar los problemas y dificultades para solucionarlos.

La Evaluación consiste en determinar si los resultados obtenidos y los logros alcanzados dentro de la ejecución de presupuesto han sido oportunos y a costos razonables, para reajustar los programas si es indispensable.

4.3.1. *Informes y plazos*

Los informes y plazos de entrega de los mismos son indispensables para el seguimiento y evaluación de la ejecución presupuestaria. Se establece en las normas de administración presupuestaria, que dentro de los primeros diez días de cada mes se deben entregar los informes de la ejecución de ingresos, gastos, inversiones y deuda pública, gestión administrativa, indicadores de gestión, logros programáticos y volúmenes de trabajo.

4.4. CIERRE PRESUPUESTARIO

La vigencia fiscal del Presupuesto tiene una duración de doce meses que van del mes de enero a diciembre, dentro de las cuales las asignaciones son mensuales. Al final del año se establece un Calendario de Cierre, en el cual se establece entre la Contraloría General de la República y el MEF las fechas en que se van a ir cerrando poco a poco diferentes trámites relacionados con el Presupuesto.

El Cierre Presupuestario anuncia la fecha límite para el trámite de documentos relacionados con la ejecución del Presupuesto y la fiscalización del periodo fiscal.

4.4.1. *Reserva de Caja*

Las Reservas de Caja consisten en preparar un lista de todas las entidades del Sector Público que aparecen dentro del sistema SAP o SIAFPA con sus Compromisos, debidamente Devengados al 31 de diciembre. Estos deben ser pagados a más tardar el último día laborable del mes de abril del próximo año, tanto en el presupuesto de Funcionamiento como de Inversiones.

4.5. LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA

La liquidación consiste en establecer, en un trabajo en conjunto entre la Contraloría General de la República y el Ministerio de Economía y Finanzas, cual es el resultado de la ejecución presupuestaria de la vigencia corriente a más tardar el 30 de abril del año siguiente de terminada la vigencia. Los Resultados de la Ejecución Presupuestaria en términos de Recaudación de los Ingresos Corrientes y de Capital y la Ejecución Comprometida y Pagada en la en base a los informes recabados por todas las entidades y de igual forma en la Ejecución.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

El Resumen del Presupuesto General del Estado, abarca en grandes rasgos una descripción con montos de todos los ingresos tributarios que se esperan recaudar durante toda vigencia. De igual forma se presenta un resumen en grandes rasgos de todos los gastos que se esperan ejecutar. Se presenta a manera de resumen balanceado. Se presenta un gran extracto de las asignaciones de los Recursos por Sector. Se presenta el Resumen del Presupuesto No Financiero, que abarca los Presupuestos de Gobierno Central, la Empresas, Caja de Seguro Social, Agencias Consolidadas y No Consolidadas.

5.1. INGRESOS PRESUPUESTARIOS

Los Ingresos Presupuestarios son un conjunto de rentas estimadas y asignadas a través del Presupuesto General del Estado, que se esperan percibir durante una vigencia fiscal. La estimación los ingresos que se esperan recaudar se dividen en dos grandes grupos, que son los Ingresos Corrientes y los Ingresos de Capital. Los ingresos corrientes son productos de Ingresos Tributarios y los No Tributarios, los Otros Ingresos Corrientes y los Saldos en Caja y Banco.

Los Ingresos Tributarios y los No tributarios son la principal fuente de recaudación, ya que está compuesta de impuestos directos e indirectos, los cuales se cargan directamente sobre el contribuyen y sobre la explotación de actividades comerciales, de venta y consumo de productos o de propiedades. En el caso de los Tributarios se cargan sobre rentas de activos, arrendamientos, venta de bienes, venta de servicios, espectáculos públicos entre otros.

Los otros ingresos corrientes consisten en intereses y comisiones ganados sobre préstamos y valores depositados.

El Saldo en Caja y Banco es la disponibilidad inmediata de los fondos libre en la Caja de las instituciones depositados en el Banco custodio de los fondos del Estado Banco Nacional de Panamá, ya sea en uno o varios fondos, según lo regente las disposiciones legales.

Los Ingresos de Capital son todos los bienes o activos nacionales que pertenecen al Estado se dividen principalmente en Recursos del Patrimonio y Recursos del Crédito.

Los Recursos del Patrimonio son los ingresos que se esperan percibir producto de la Venta de un Activo del Estado, ya sea un bien mueble o algún bien inmueble. Lo componen los Recursos de Vigencias Anteriores en efectivo, relacionados con fondos por venta de activos públicos que vienen de vigencias anteriores. Se incluye también la Recuperación de Préstamos refiriéndose a la amortización de préstamos concedidos; y la Recuperación de Colocaciones refiriéndose a valores financieros previamente adquiridos.

Los Recursos del Crédito compuesto por el Crédito Interno de las emisiones de deuda que lanza Gobierno al mercado para lograr captar fondos en efectivo, ya sea a través de Bonos, Pagarés, Letras del Tesoro. De igual forma consiste en los compromisos que tiene con acreedores, contratistas y proveedores. El Crédito Externo que consiste en compromisos de préstamos que adquiere el Gobierno con Organismos y Bancos Internacionales a través convenios o bonos emitidos que financian principalmente obras de infraestructura del presupuesto.

5.2. GASTOS PRESUPUESTARIOS

La estructuración del Presupuesto de Gastos en general está compuesta en dos grandes grupos que son los Gastos de Corrientes y las Inversiones o Gastos de Capital.

Los Gastos Corrientes están dentro del Presupuesto de Funcionamiento, el cual recoge todos gastos necesarios en las instituciones del sector público para realizar sus operaciones, que le permitan cumplir con la razón sustantiva para la cual fueron creadas.

Los Gastos están divididos en diez grandes grupos, que son los siguientes: Servicios Personales, Servicios No Personales, Materiales y Suministros, Maquinaria y Equipo, Inversión Financiera, Construcción por Contrato, Tránsferencias Corrientes, Tránsferencias de Capital, Servicios de la Deuda y Asignaciones Globales.

Cada uno de estos grandes grupos se subdividen en regiones de gastos, que permiten identificar el objeto de gasto, que viene siendo la intención o propósito con la cual se quiere dar un uso al gasto, para la cual existe un manual de clasificación presupuestaria del gasto público.

La Ley de Presupuesto presenta la estructuración del Gasto Público a través su Política Sectorial, la cual define su clasificación en los siguientes sectores: Desarrollo de los Servicios Sociales, Desarrollo Ambiental y Tecnológico, el Desarrollo de la Infraestructura, Desarrollo y Fomento de la Producción, los Servicios Financieros, Servicios Generales y los No Clasificables.

El gasto se estructura dentro de la Ley de Presupuesto con la asignación presupuestaria a cada entidad del Estado y el Gasto se presenta como Gasto de Funcionamiento e Inversiones y se dentro de cada tipo de gasto se subdivide por Programa presupuestario.

5.3. CLASIFICACIONES COMPLEMENTARIAS

Las clasificaciones complementarias son informes del gasto público que permiten generar una serie de reportes que salen del Presupuesto General de Estado, y están orientados a revisar el impacto que genera el gasto público en las Cuentas Nacionales de la Economía, en el registro contable del sector público y en la funcionalidad de los

diferentes organismos que ejecutan su presupuesto con el propósito de solventar los problemas y las necesidades sociales.

Las clasificaciones complementarias son las siguientes: Clasificaciones Económicas, Clasificaciones Funcionales y Clasificaciones Sectoriales⁵¹⁶.

5.3.1. *Clasificación económica*

Define los recursos presupuestarios destinados a financiar gastos corrientes y gastos de capital. Los gastos corrientes son los destinados a cubrir los gastos de operación que incluyen los gastos operativos de una entidad: Remuneraciones y Bienes y Servicios; las Transferencias Corrientes al sector público, privado y externo; Los intereses de la deuda y Servicio de la Deuda Flotante que incluye la Deuda Pública Interna, Deuda Pública Externa y Deuda Pública Flotante.

Los Gastos de Capital son los que incluyen las Inversiones Reales que incluyen las Obras y Construcciones y la Maquinaria y Equipo; la Inversión Financiera que incluye la Compra de Activos, Compra de Existencias, Compra de Valores, Concesión de Préstamos y Estudio de Proyectos y Otras Inversiones Financieras; las Transferencias de Capital al sector público, privado y externo; y la Amortización de la Deuda Pública Interna, Externa y Flotante.

5.3.2. *Clasificación funcional*

La Clasificación Funcional está orientada a agrupar los gastos del sector público de acuerdo a sus finalidades y propósitos perseguidos por el Gobierno, que van dirigidos a una finalidad establecida por los órganos políticos. La clasificación de gastos por función mide el impacto en los objetivos a corto plazo sin considerar el impacto a largo plazo.

La Clasificación Funcional se divide en seis grandes grupos: 1. Servicios Generales, 2. Servicios Sociales, 3. Servicios Comunales, 4. Servicios Económicos, 5. Servicios Financieros y 6. Gastos No Clasificables.

5.3.3. *Clasificación sectorial*

La Clasificación Sectorial tiene el objeto de organizar el gasto del sector público en atención a los distintos sectores de la economía y en atención a los distintos objetivos y metas que se pretenden alcanzar a través de los programas presupuestarios definidos en los presupuestos de cada institución.

La Clasificación funcional se divide en los siguientes grupos:

1. Desarrollo de los Recursos Humanos.
2. Vivienda y Desarrollo Comunal.

⁵¹⁶ Manual de Clasificaciones Presupuestarias del Gasto Público.

3. Desarrollo de la Infraestructura.
4. Desarrollo y Fomentos de la Producción.
5. Servicios Financieros.
6. Servicios Generales.
7. No Clasificables.

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

La flexibilidad del presupuesto como herramienta de gestión gubernamental, para el logro de los objetivos y metas es relacionada con el manejo de las modificaciones presupuestarias y las limitaciones de control que se ejerce para evitar el desvío los objetivos programáticos. Los mecanismos de modificaciones presupuestarias son los Traslados de Partida, los Créditos Adicionales y los Traslados de Partida entre Instituciones.

6.1. TRASLADOS DE PARTIDA

El Traslado de Partida Institucional consiste en transferir fondos de una partida a otra, en la cual debe existir una partida emisora o donde se disminuyen los fondos y una partida receptora donde se incrementan los fondos. La solicitud de trámite de traslados de partida debe estar justificada por las Instituciones del Sector Público que solicitan su trámite a la Dirección de Presupuesto de la Nación del Ministerio de Economía y Finanzas. La justificación consiste en describir la solvencia de las partidas de las cuales se disminuyen los fondos y justificar el incremento y el uso de las necesidades en el de las partidas receptoras. Los traslados de partida tienen limitaciones en su uso.

6.1.1. Limitaciones de los traslados de partida

1. Los Ahorros comprobados de las partidas de servicios básicos y contribuciones a la seguridad social, solamente se podrán utilizar para reforzar objetos de gastos entre sí.
2. Las partidas de sueldo fijo solamente se podrán utilizar para reforzar los objetos de gastos de dentro del grupo de servicios personales, indemnizaciones laborales, medicamentos, insumos médicos quirúrgicos y partidas de inversión.
3. Los saldos de las partidas de gastos de funcionamiento podrán ser trasladados entre sí, con excepción de alimentos para consumo humano, cuotas a organismos internacionales y el Servicio de la Deuda Pública.
4. Los saldos de las partidas de funcionamiento podrán reforzar proyectos de inversión, pero las partidas de inversión no podrán trasladarse a reforzar partidas de funcionamiento.

5. Los saldos de las partidas de inversiones pueden trasladarse entre sí.
6. La cancelación de proyectos de inversión presupuestados podrán reforzar otros proyectos o crear nuevos proyectos.
7. Se prohíbe trasladar los saldos de las partidas para reforzar las Asignaciones Globales, con excepción Servicios al Exterior y de Emergencias Nacionales.

Las instituciones de competencia son la entidad que solicita el Traslado de Partida a la Dirección de Presupuesto de la Nación del MEF, quien emite una instrucción de no objeción. En caso de que supere los trescientos mil dólares lo debe aprobar la comisión de presupuesto de la Asamblea Nacional.

6.2. LOS CRÉDITOS ADICIONALES

Los Créditos Adicionales es la única herramienta de modificación al presupuesto que está contemplada en la Constitución de la República, y establece lo siguiente:

“Cualquier crédito suplementario o extraordinario referente al Presupuesto vigente, será solicitado por el Órgano Ejecutivo y aprobado por la Asamblea Nacional en la forma que señale la Ley”⁵¹⁷.

Las solicitudes de Créditos Adicionales son presentadas por las Instituciones Públicas al Ministerio de Economía y Finanzas para su correspondiente evaluación y trámite. En caso de los Créditos sean menores Tres millones de dólares (\$3,000,000) deben ser remitido al Consejo Económico Nacional para su revisión y aprobación y seguidamente con un informe de viabilidad financiera y de conveniencia la Contraloría General de la República deberá someter a la Comisión de Presupuesto de la Asamblea Nacional la Resolución del Crédito Adicional para su aprobación final y registro posterior el sistema SAP/ISTMO.

Los Créditos tienen un tiempo oficial en el cual se pueden solicitar durante la vigencia que van del 1 de marzo al 30 de septiembre y para que sean votados por la Asamblea Nacional hasta 15 de Octubre de la vigencia en curso. Las solicitudes presentadas fuera del periodo establecido en Ley deben contar con la Solicitud Expresa del Presidente de la República.

Las instituciones de competencia son la institución que solicita el Crédito Adicional, la DIPRENA del Ministerio de Economía y Finanzas y el Consejo Económico Nacional (CENA) o el Consejo de Gabinete, según el monto, quien lo evalúa y aprueba; la Contraloría General de la República, busca la viabilidad y la Comisión de Presupuesto de la Asamblea Nacional que aprueba en última instancia los Créditos Adicionales.

⁵¹⁷ Artículo 274: Constitución de la República de Panamá.

6.3. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS ENTRE INSTITUCIONES

Las Modificaciones Presupuestarias entre Instituciones consisten en transferir fondos de partidas presupuestarias de una entidad a otra. Las entidades que por lo regular tienen sub ejecuciones que no utilizarán los fondos asignados, pueden transferirlos a otra entidad que tenga necesidad de incrementar partidas o proyecto. La solicitud de modificaciones presupuestarias entre instituciones es conocida como Traslados Inter Institucionales y puede ser a solicitud entre dos entidades públicas entre mutuo acuerdo de entendimiento por un acuerdo o convenio, o puede darse por instrucciones de la DIPRENA, debido a un bajo nivel de ejecución en ciertas entidades que han sido evaluadas para colaborar con otras que necesitan más fondos para la finalización de sus obras.

Las instituciones de competencia son la entidad solicitante del traslado interinstitucional y la DIPRENA del Ministerio de Economía y Finanzas que registra y aprueba la viabilidad de la solicitud. En caso que supere los Trescientos Mil dólares, debe ser aprobado por la Comisión de Presupuesto de la Asamblea.

Tema 2

ASPECTOS SOBRE EJECUCIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

SUMARIO

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN DEL GASTO. 1.1. Concepto de ejecución presupuestaria. 1.2. Ejecución de los gastos. 1.3. Procedimiento ordinario de gestión presupuestaria. 2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 2.1. Caja Menuda. 2.2. La Cuenta Única del Tesoro. 3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS. 3.1. Procedimiento excepcional de contratación. 3.2. Procedimiento adquisiciones y contratos multianuales. 4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 4.1. Ejecución del ingreso: Dirección General de Ingresos Gobierno Central. 4.1.1. Conceptos objetos de pago. 4.1.2. Gestión de cobros. 4.1.3. Ejecución de los ingresos. 4.2. Ejecución de los ingresos: entidades descentralizadas, empresas e intermediarios financieros. 4.2.1. Procedimiento administrativo para la recaudación de ingresos. 4.2.2. Apertura y cierre mensual de la ejecución presupuestaria de ingresos. 5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS. 5.1. Programación financiera. 5.2. Calendarización de los pagos. 6. CONTABILIDAD PÚBLICA. 6.1. Contabilidad presupuestaria. 6.2. Contabilidad financiera. 6.3. Procedimientos regulares de la contabilidad pública.

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN DE GASTO PÚBLICO

1.1. CONCEPTO DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

El principio de Ejecución de una entidad del Estado, consiste básicamente en adquirir bienes o servicios orientados a la consecución del fin para el cual fue creada, de manera que pueda satisfacer la demanda requerida por la ciudadanía. Este principio de Ejecución se puede dar en dos sentidos: la recaudación de los ingresos y en la ejecución del gasto. En ambos casos la Ejecución puede ser evaluada a nivel Institucional en cada entidad y a nivel externo por las entidades rectoras del Presupuesto, que son el Ministerio de Economía y Finanzas y la Contraloría General de la República.

La Ejecución se desarrolla considerando una serie de formalidades y pasos que se deben seguir dentro del Presupuesto de una entidad para lograr sus objetivos. Estos requisitos formales para la ejecución, son los procedimientos ordinarios en la gestión del Gasto Público; en el cual el principal requisito es la asignación de una partida presupuestaria, para adquisición de un bien o servicio y para que la ejecución sea posible a

través del mecanismo de Compromiso, Devengado y Pagado. En lo referente a los Ingresos, la Recaudación registrada en el sistema, marca el procedimiento ordinario de ejecución o recaudación.

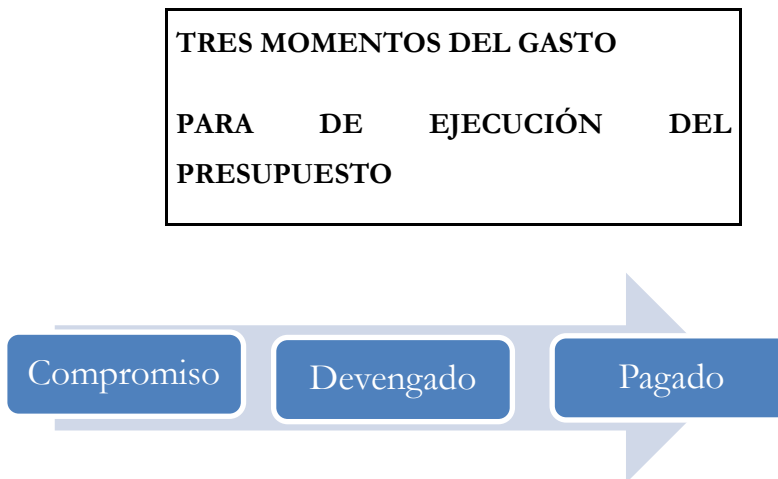
1.2. EJECUCIÓN DE LOS GASTOS

En el presupuesto de funcionamiento se refleja el margen de operatividad que tiene una institución en perseguir sus programas, objetivos y metas institucionales en el servicio a la ciudadanía.

El Compromiso, el Devengado y Pagado es el mecanismo oficialmente y legalmente establecido para la adquisición de bienes y servicios y de esta manera ejecutar el presupuesto. Donde una partida presupuestaria se habilita para comprometer los fondos.

El Devengado es la recepción del bien o el servicio requerido en la contratación y consiste también en verificar si el proveedor ha cumplido con las especificaciones técnicas del bien requerido o el servicio solicitado para dar la aceptación de recibido conforme del bien debidamente registrado en el sistema.

El Pagado consiste en la extinción o cancelación de la obligación adquirida con el proveedor del bien o servicio. Los compromisos pueden ser cancelados en su totalidad o se pueden pagar de manera parcial hasta cancelar la totalidad, todo depende de los acuerdos y convenios previamente pactados, el tiempo promedio de pago de la Tesorería, conforme la disponibilidad de fondos. En el caso de los proyectos de inversión, es conforme el avance de la obra y la consecución de los objetivos.



1.3. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE GESTIÓN PRESUPUESTARIA

Dentro los procesos regulares de la Gestión Institucional se encuentran los procesos de adquisición de bienes y servicios, que están regulados por la Ley de Contrataciones del Sector Público Panameño y la Reglamentación Interna de cada Institución del Estado, pero en consideración muy regular debemos tomar en cuenta que este procedimiento varia conforme el bien o el servicio que se requiere, sus especificaciones, el precio y la disponibilidad y la inmediatez de lo requerido; se podrán aplicar los diferentes modelos que establece la Ley.

Partimos del hecho de que si es un producto que requerimos el mismo no existe en el almacén y de igual forma si se trata de un servicio asumimos que el servicio no puede ser brindado por los funcionarios de entidad; por lo tanto en primera instancia para poder comprar o adquirir un bien o servicio es necesario considerar los siguientes puntos:

1. Tiene que existir una partida presupuestaria con disponibilidad de fondos suficientes para cubrir el monto de la compra o el servicio. La partida la suministra el Departamento de Presupuesto.
2. Debe existir una solicitud de una solicitud de materiales o requisición del servicio, por parte de la unidad gestora que requiere el bien, al Departamento de Compras o la Unidad de Adquisición de Bienes Públicos. La solicitud debe describir con claridad el producto, la cantidad; describir especificaciones de color, tamaño o medidas con la mayor claridad posible, de igual forma si se trata de un servicio describir en el pliego de cargos, las especificaciones del servicio y el tiempo en que se requiere.
3. La partida debe tener la codificación conforme al bien que se desea adquirir. La codificación que identifica cada bien o servicio, está dentro del Manual de Clasificación del Gasto Público.
4. En atención al precio del bien o servicio adquirido se debe considerar una compra menor de tres mil dólares como compras menores que se realizan a través de órdenes de compra, pagaderas en caja menuda, a través del portal electrónico de Contrataciones Públicas Panamá Compras. Compras de tres mil a trescientos mil, son Compras Menores pagaderas a través de la Tesorería Institucional o contratos revisados por de cada entidad o la Unidad de Adquisiciones del Estado. Compras o contratos públicos de trescientos mil a tres millones revisados por el Consejo Económico Nacional (CENA). Las compras de tres millones de dólares en adelante son revisadas por el Consejo de Gabinete.
5. En atención al monto de la adquisición del bien o servicio se entra en el catálogo electrónico de bienes y servicios de Panamá Compras que es parte del portal electrónico de Contrataciones Públicas y se realiza el procedimiento de selección de contratista o una orden de compra, según sea el caso, se registran

las especificaciones técnicas del producto o pliego de cargos para la adquisición de un servicio y se imprime la ficha técnica, la cual genera una orden dentro del sistema.

6. Posteriormente se realiza la selección del contratista o proveedor. En el caso de un sí, se realiza en acto público siguiendo las normas de transparencia para la adquisición del servicio. En caso de que el producto no exista dentro del catálogo electrónico de bienes y servicios, se solicitará al Director Administrativo de la entidad la excepción para compra fuera del catálogo de proveedores.

La Selección del Proveedor o Contratista puede ser conforme a los siguientes criterios⁵¹⁸.

1. Contratación Menor.
2. Licitación Pública.
3. Licitación por mejor valor.
4. Licitación por mejor valor con evaluación separada.
5. Licitación con convenio marco.
6. Licitación de subasta en reserva.
7. Subasta de bienes públicos.
7. Una vez seleccionado el proveedor se establece un término de entrega y dicho sea de paso se está registrando la transacción en el sistema ISTMO-SAP del Compromiso del Gasto. El término de entrega del bien puede variar de 15 a 30 días según la disponibilidad del bien, la cantidad o conforme el acuerdo establecido en el servicio.
8. Una vez se recibe el producto o servicio y se revisa que cumple con las especificaciones técnicas del pliego de cargos se firma de recibido conforme y es cuando se registra en el sistema el estado de Devengado. El Devengado presupuestariamente es la recepción de bien o producto; y se reconoce como el punto de inicio del tiempo para pagar el bien.
9. El término de tiempo para el pago de un bien o servicio recibido, depende en la mayoría de las ocasiones de la disponibilidad de caja y banco, del monto y principalmente del tiempo transcurrido. En el pago interviene la firma de Director de Finanzas y el Fiscalizador de Contraloría y en caso de montos superiores a los trescientos mil (\$300,000) dólares debe contar un Visto Bueno del El Consejo Económico Nacional y del Ministro o Director de la Entidad. En casos superiores a los trescientos mil deben ser llevados al Consejo de Gabinete.

⁵¹⁸ Artículo 40: Ley 22 de 27 de junio de 2006, Ley que regula la Contratación Públicas.

Es importante reconocer que son los Departamentos o Direcciones de Compras de cada entidad los encargados establecer el enlace con la Dirección General de Contrataciones Públicas y serán los responsables de las políticas, lineamientos y directrices establecidas en las Leyes y Reglamentaciones de contrataciones públicas. En términos muy general la mayoría de las entidades deben tener iguales procedimientos, salvo excepciones en compras menores donde la entidad establezca su propia reglamentación.

2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS

El Procedimiento de Pago de las Obligaciones Públicas está estrictamente relacionado al modelo de opción de compra seleccionado por los ejecutores del Departamento de Compras y Proveedurías, o por la Unidad de Adquisición de Bienes Públicos o simplemente por la unidad de Tesorería Institucional. Los casos son diversos, conforme el tipo de opción de compra, pero el procedimiento en su gran mayoría se rige bajo un mismo patrón. Las instancias correspondiente que dan visto bueno a la compra son diferentes conforme el precio, la cantidad o la importancia del bien o servicio requerido. Sin embargo para pagar un compromiso adquirido se deben considerar los siguientes pasos:

1. El Bien debe estar comprometido y devengado.

Bajo esta premisa debemos considerar el principio que para realizar un pago, el mismo debe estar registrado dentro del sistema SAP en calidad de comprometido y devengado. El devengado debe estar en calidad de recibido conforme. A manera de ejemplo, en caso de compras menores puede darse el caso de los registros de caja menuda, las cuales deben de haberse recibido y pagado del fondo, las cuales posteriormente se debe realizar su reembolso para abastecer el fondo. En el caso de compras de suministros, menores de tres mil dólares (\$3,000), los mismos deben haberse recibido conforme a la descripción establecida en el pliego de cargos. En el caso de obras contratadas debe haber un visto bueno por parte de los peritos y técnicos, que den su visto bueno de recibido conforme o en otras palabras el devengado.

2. Entregar la Factura.

La Facturación de los bienes entregados es parte del procedimiento que da muestra de la expedición de un bien o servicio recibido. La factura es muestra palpable de la recepción del bien donde se describe, la fecha, la cantidad de unidades, la descripción, precio el bien entregado y el monto total a pagar al proveedor. En el caso de servicios es una descripción de la obra realizada. A manera de ejemplo en el caso del pago de transporte y viáticos a los funcionarios, se presenta a Tesorería Institucional el Formulario de Viáticos, donde se hace una descripción del propósito de viaje, el lugar de donde se va prestar el servicio, la fecha o tiempo de estadía y la descripción del oficio que se va realizar.

3. El proveedor debe estar en paz y salvo con el tesoro.

Es uno de los requisitos previos que debe tener y presentar toda persona natural o jurídica que desea establecer una relación de intercambio comercial con instituciones del Gobierno. Todo agente comercial de bienes y servicios debe estar en paz y salvo del pago de impuesto con el Gobierno, para poder recibir el pago de un bien o servicios realizado.

4. Retirar la Orden de Compra en el Almacén y se lleva Tesorería Institucional.

Una vez el proveedor del bien o servicio cuente con el Visto Bueno en la factura de recibido conforme, la presentación del Paz y Salvo se procede a llenar el documento de Gestión de Cobro, el cual lleva un recorrido electrónico o manual, según sea el caso, que se dio inicio en el compromiso de la partida en el Departamento de Presupuesto, posteriormente el registro contable en el Departamento de Contabilidad Institucional y posteriormente con la presentación de la gestión de cobro.

5. Refrendo de las Autoridades.

El refrendo, firma o visto bueno de las autoridades, depende de la cuantía de la compra y del modelo de adquisición del bien o Licitación. En el caso de compras menores, los refrendos son autorizados por el Jefe de Tesorería; en atención a cuantías superiores puede subir la jerarquía del refrendo al Director de Finanzas; y sucesivamente en atención a un orden de mayor cuantía y mayor importancia de la compra puede subir el refrendo al Ministro o la máxima autoridad de la institución. Ahora, esto es conforme a la estructura administrativa organizacional de cada entidad. Una vez se refrendan los documentos las autoridades internas de la institución correspondientes a cada modelo de compra, viene el Refrendo de Fiscalización y Auditoría de la Contraloría⁵¹⁹.

6. Refrendo de Auditoría de la Contraloría General de la República.

El refrendo de Auditoría de la Contraloría comprende uno de los últimos pasos para el pago, pero más que el refrendo o firma consiste en la revisión del proceso. Es una auditoría o revisión de todos requisitos internamente establecidos para que se pueda realizar el pago. Desde el inicio del compromiso, con la utilización correcta de la imputación del gasto, la revisión de la recepción del bien, la consideración vigente del paz y salvo, las firmas de las autoridades correspondientes en su debido orden de jerarquía y la posibilidad de que no se haya alterado ninguno de los pasos en el proceso, es lo que hace posible que se logre el refrendo de las Autoridades de Auditoría de la Contraloría. De no encontrar ninguna objeción para el pago, la Contraloría debe refrendar el pago, de lo contrario debe presentar un informe que detalle las fallas o incongruencias y una vez subsanadas se debe refrendar el pago.

⁵¹⁹ [www.mef.gob.pa/es/direcciones/dirección Tesorería/funciones](http://www.mef.gob.pa/es/direcciones/dirección%20Treasorería/funciones)

FLUJO DEL PROCEDIMIENTO DE PAGO DE OBLIGACIONES



7. Lista de Programación de Pago.

Una vez se cuenta con el refrendo de Auditoría de la Contraloría, se entra en una lista de programación de pagos, administrada por el Tesorero Institucional o por el Director de Finanzas o en el caso de gestiones de cobro superiores a los \$300,000.00, el pago debe ser autorizado por la Directora General de Tesorería, que en atención a la programación y administración de los flujos de caja, en estrecha coordinación con la Contraloría General de la República y el Banco Nacional de Panamá, hará los pagos correspondientes programados en lista.

8. Pago o Desembolso de la Obligación.

El desembolso de los pagos ahora se pueden dar vía electrónica, a través de una transferencia de fondos o el acreditamiento a una cuenta bancaria que el proveedor deje como referencia; puede darse a través de un cheque retirado en ventanilla de la Tesorería Institucional, cuya modalidad ha ido desapareciendo progresivamente, salvo en regiones muy apartadas del país; y en efectivo cuando se trata de la Tesorería Institucional en montos muy pequeños pagaderos a lo interno de la entidad.

2.1. CAJA MENUADA

La Caja Menuda es un mecanismo de ejecución del gasto de manera simplificada, que consiste en la asignación de sumas de dinero determinada a cada unidad administrativa dentro de una Institución Pública, que no exceden por lo regular los cinco mil

dólares (\$5,000), con el propósito de realizar compras menores, que permitan solventar necesidades administrativas inmediatas, las cuales se abastecen y se reembolsan de los fondos bancarios institucionales.

El objetivo principal de la Caja Menuda es facilitar y agilizar la adquisición de bienes y servicios menores, de manera tal que permitan satisfacer necesidades administrativas inmediatas, imprevistas y ocasionales que no se hayan programado durante la realización del presupuesto y que surjan durante la ejecución y ejercicio de las actividades administrativas y funcionales de la entidad.

Por lo regular cada unidad administrativa o dirección de una entidad debe tener un fondo de caja de menuda, el cual se abastece del fondo institucional de caja menuda. El procedimiento del uso y manejo de estos fondos de son regulados por el Manual de Procedimientos para el uso y manejo de las cajas menudas de las entidades públicas, establecido por la Contraloría General de la República, las Normas de Administración Presupuestarias Vigentes, las Normas de Control Interno Gubernamental para la República de Panamá, la Ley de Contrataciones Públicas y el Código Fiscal.

Las características fundamentales de las Cajas Menudas son:

1. Se originan y se reembolsa de fondos institucionales.
2. Se manejan con dinero en efectivo.
3. Se constituyen con un monto fijo que se reembolsa conforme se vaya utilizando o acabando.
4. Está destinada para la compra de bienes y servicios menores e imprevistos.
5. Está destinada a la duración del programa o proyecto que fundamento su creación.
6. Se establecen hasta un monto de cinco mil dólares (\$5,000).

Las medidas de control interno para el uso de la caja menuda brindan una seguridad razonable sobre el buen uso y manejo de los fondos públicos y son utilizadas para principalmente adquirir y pagar viáticos dentro del País, transporte dentro del país, comisiones y gastos bancarios, servicios aduaneros, mantenimiento y reparaciones de maquinaria, mantenimiento y reparaciones de edificios, alimentos para el consumo humano, diésel y gasolina, entre muchos otros gastos.

En atención al precio del bien o servicio adquirido se debe considerar que una compra igual o menor de trescientos dólares (\$300), se puede realizar sin cotización previa, indicando solamente el bien o servicio adquirido. De trescientos uno dólares (\$301) deben adjuntarse un mínimo de dos cotizaciones. De igual forma el proceso de compras menores, que se realizan a través de Órdenes de Compra, pagaderas en Caja Menuda se puede realizar a través del Portal Electrónico de Contrataciones Públicas Panamá Compras.

Vale la pena señalar que el procedimiento de Caja Menuda entra como un procedimiento de Contratación Menor, que en el proceso de desembolso y reembolso del fondo, requiere de la afectación presupuestaria y contable para su ejecución.

2.2. LA CUENTA ÚNICA DEL TESORO (CUT)

La Cuenta Única del Tesoro consiste en la centralización de todos los depósitos y cuentas del Gobierno en una sola cuenta bancaria. Sería la administración centralizada de todos los fondos públicos. Esta cuenta es administrada por la Dirección General de Tesorería del Ministerio de Economía y Finanzas y es la cuenta bancaria oficial de las entidades del Gobierno bajo la responsabilidad del MEF y depositados en el Banco Nacional de Panamá.

Se pueden describir las siguientes características:

1. Concentra múltiples cuentas, sin modificar la titularidad de los recursos.
2. Concentra todos los ingresos estatales y emite los pagos de las obligaciones pendientes con los acreedores.
3. Cuenta con la disponibilidad de los recursos para todas las Instituciones del Estado de conformidad a la programación establecida y presupuestada.
4. Todas las entidades mantienen la titularidad de sus cuentas de Tesorería.

El propósito consiste en:

1. Gestión eficiente de los fondos fiscales.
2. Pago oportuno de las obligaciones pendientes.
3. Asegurar el óptimo rendimiento de los recursos.
4. Proveer información confiable y oportuna de la liquidez del Estado.
5. Evitar la disposición de recursos ociosos.

La cuenta única del tesoro abarca el Sector Público Financiero y el Sector Público y No Financiero. Se incluye a las entidades de Gobierno Central, Sector Descentralizado y los Municipios Subsidiados y las Empresas Públicas. Se excluyen de la CUT la Autoridad del Canal de Panamá, Intermediarios Financieros, Caja de Seguro Social, Juntas Comunales, Empresa Nacional de Autopistas, Aeropuerto Internacional de Tocumen, S.A. y la Empresa de Transmisión Eléctrica S.A.

El proceso de implementación incluyó en la Primera Etapa; 5,434 Cuentas de 23 instituciones del Gobierno Central, en la Segunda etapa 276 cuentas de 34 instituciones Descentralizadas y la Tercera Etapa son 108 cuentas de 14 Empresas Públicas. Se encuentra en proceso de implementación.

Los beneficios de la implementación de la CUT.

1. Evita los saldos ociosos y retrasos en los pagos y obligaciones.
2. Aumenta la eficiencia en la gestión de liquidez.
3. Genera ahorros en intereses y comisiones bancarias.
4. Se acentúa la transparencia.
5. Son eficientes y automáticos los mecanismos de pago, con la banca electrónica.
6. Disminuye la confección de cheques.
7. Identifica los excedentes de liquidez al centralizar las cuentas.
8. Permite el uso de los recursos ociosos para el pago de la deuda o inversiones de depósitos a plazo.
9. La disponibilidad de información sobre el estado de los fondos en el momento en que se requiera.

La Cuenta Única del Tesoro entra como mecanismo de actualización del Pago en el proceso de Ejecución, que permite incorporar y mejorar la utilización de los pagos electrónicos en el sector público y utilización de información sobre la liquidez del Estado en tiempo real e inmediato, a través de la centralización de las cuentas.

3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DE GASTOS PÚBLICOS

Los Procedimientos Especiales de Ejecución de Gastos Públicos se atienden en función de una excepción o evento poco común que requiere de un trámite de emergencia notoria, que este tipificado en la ley de presupuesto o en la Ley de Contrataciones Públicas del Estado o atendiendo el tipo de gasto o contrato que se requiere realizar.

El Procedimiento de Ejecución del Gasto, secuencialmente es el mismo: Compromiso, Devengado y Pagado. Lo que en un momento dado hace especial la ejecución del gasto es el proceso de contratación, que se procede con la excepcionalidad al momento de adquirir el bien o servicio, atendiendo una serie de señalamientos establecidos en la Ley de Contrataciones.

Nos referimos al Procedimiento Excepcional de Contratación; procedimiento que se realiza en las instituciones para contratar directamente al contratista sin mediar ningún tipo de competencia con otros oferentes, considerando una serie requisitos

previos establecidos en la Ley de Contrataciones Públicas. Los pasos que se deben seguir para este procedimiento excepcional son los siguientes⁵²⁰:

- Encontrar las Causales que señala la Ley de Contrataciones.
- Publicar por cinco días el Anuncio de Intención de Procedimiento Excepcional de Contratación.
- Presentar el Informe Técnico Oficial Fundado.
- Solicitud de la Contratación de Procedimiento Excepcional de Contratación.
- Evaluación y Aprobación de Contratación mediante Procedimiento Excepcional.

3.1. PROCEDIMIENTO EXCEPCIONAL DE CONTRATACIÓN

El propósito de este procedimiento especial de ejecución debe estar basado en los principios de Transparencia, Eficiencia y Eficacia, sin poner en riesgo la satisfacción de los requerimientos del Estado, de manera que no se vea interrumpida el abastecimiento continuo, principalmente en los servicios médicos y de salud que se ofrecen a la sociedad o según sea el caso de uso continuo del bien o servicio requerido y en este sentido las Entidades del Estado pueden acogerse al procedimiento excepcional de contratación, bajo las siguientes causales:

3.2. PROCEDIMIENTO ADQUISICIONES Y CONTRATOS MULTIANUALES

En atención a los aspectos de orden presupuestarios, existen las Adquisiciones y Contratos Multianuales establecidos en la Ley de Presupuesto que permite la adquisición excepcional y la firma de Contratos Multianuales, que dependiendo del monto de la obra o del bien, puede ser refrendada desde el Jefe de Tesorería Institucional hasta la máxima autoridad entidad, fuera de la entidad sería el Consejo de Gabinete; lo cual es con el propósito principal de comprar medicamentos, o insumos médico quirúrgicos para la atención de la Salud, los cuales pueden adquirirse en Inversiones Públicas por Administración Directa, como otro de los procedimientos especiales de ejecución de los gastos públicos.

La Ley de Presupuesto establece para Las Adquisiciones y Contratos Multianuales la siguiente referencia:

“En las compras de medicamentos, de equipo e instrumental médico quirúrgico, de laboratorios, sanitario, odontológico, de rayos X y otros similares, así como los contratos multianuales para el alquiler de edificios y locales, alquiler de mantenimiento, de

⁵²⁰ Artículo 62: Ley 48 del 10 de mayo de 2011, Ley que regula la Contratación Pública.

arrendamiento financiero y operativo y de consultoría, cuya duración sea mayor de un año”⁵²¹.

En el caso de los medicamentos existen excepciones y procedimientos especiales por cuestiones humanitarias, que es lo que percibe la Ley de Adquisición de Medicamentos, Ley 1 del 2001, en los cuales existe la excepción para medicamentos huérfanos, para atender enfermedades raras; para atender las urgencias que se presenten por efectos de calamidades públicas y desastres naturales, o cuando por razones humanitarias, los requiera una persona que padezca una patología no común en el país cuando no exista disponibilidad del medicamento en el mercado local para iniciar o continuar un tratamiento médico y para fines de investigación.

4. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

El Presupuesto de Ingresos consiste en el cálculo estimado de las Recaudaciones que espera obtener el Gobierno durante una vigencia fiscal determinada. El cálculo se realiza durante el proceso de formulación y está basado en el crecimiento de la Economía y en la tendencia de las recaudaciones de vigencias anteriores y diversas actividades que influyen en el desarrollo de la economía.

Los Ingresos Fiscales comprenden todas aquellas transacciones que incrementan el patrimonio neto del Gobierno General, según definición del Fondo Monetario Internacional.

Los ingresos se clasifican en Ingresos Corrientes y de Capital. Los Ingresos Corrientes se subdividen en Ingresos Tributarios e Ingresos No Tributarios que es donde se concentra la gran mayoría de que ingresos que recaudan. La mayoría de los Ingresos Fiscales son recaudados por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas. Además vale la pena señalar que se subdividen en variedad de ingresos que se abren a Sub Grupos y Objeto de ingresos, los cuales hacen más amplia.

La Gestión del Presupuesto de Ingresos de concreta una vez se registre la recaudación del Ingreso, en los informes y diarios que se acumulan hasta llegar al informe mensual de ingresos.

La Dirección General de Ingresos (DGI), del Ministerio de Economía y Finanzas es la encargada de administrar el sistema tributario, para recaudar principalmente Impuestos, Tasas, Contribuciones y Rentas a favor del Tesoro Nacional, además interpreta las Leyes tributarias y regenta el cálculo de los impuestos a través del Sistema de Información Tributaria e-Tax 2.0: centro de información y atención de los contribuyentes para el cálculo de los impuestos en línea.

⁵²¹ Ley Que dicta el Presupuesto General del Estado.

La Dirección de Tesorería está encargada de administrar el Sistema de Tesorería, compuesto por técnicas, normas y procedimientos que intervienen en la recepción de los ingresos y de los pagos que configuran el flujo de fondos del Tesoro Nacional.

El Banco Nacional de Panamá, interviene como receptor de los depósitos recaudados por el Gobierno y Pagador a través de Transferencias Electrónicas o con Cheques las sumas que se registren a favor los acreedores; y es la entidad bancaria oficial del Gobierno, que ejerce funciones propias de un banco central, sin emitir moneda, funciona en términos de contabilidad.

En las Entidades Descentralizadas, Empresas e Intermediarios Financieros, el procedimiento de la Ejecución del Ingreso se hace efectivo, de igual forma a partir del momento de la recaudación. En este proceso interviene la Contraloría General de la República a través de la Dirección Nacional de Informática y la Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad, los cuales presentan el procedimiento del Sistema de Registro Presupuestario de Ingresos (SRPI), fuera del propio sistema que presente cada entidad.

En el caso de las Entidades Descentralizadas, Empresas e Intermediarios Financieros recaudan principalmente Tasas y Derechos por explotación de Derechos o Servicios brindados en el sector público.

La Contraloría es encargada de fiscalizar de que se apliquen las disposiciones legales correctamente, con respecto a las recaudaciones. De igual forma, se encarga de establecer el control y fiscalización del reporte de los depósitos y en el uso correcto de los fondos institucionales.

4.1. EJECUCIÓN DEL INGRESO: DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS GOBIERNO CENTRAL

La Base de Datos del sistema E Tax 2, cuenta con el Registro Único Tributario (RUC), el cual es el número de identificación tributaria de cada contribuyente, creado por la DGI, con el propósito de establecer una mayor equidad fiscal y un control más efectivo del cumplimiento tributario de las personas naturales, comunidades, sociedades, asociaciones, agrupaciones, o entes de cualquier especie con o sin personalidad jurídica que causen o deban retener impuestos en razón de las actividades que desarrollan. En general, todos los obligados a presentar las declaraciones tributarias por realizar una actividad económica que cause o deba retener impuestos.

El pago es uno de los modos de extinguir una obligación pecuniaria, en el caso de las obligaciones tributarias el pago cubrirá el monto del impuesto correspondiente, estipulado por la Ley. A través del pago se extingue la deuda, satisfaciendo el interés del Fisco Nacional y liberando al deudor o contribuyente.

En lo que respecta al pago debe cumplirse en el tiempo estipulado, cada uno de los impuestos objetos de pago en la DGI tiene una fecha de vencimiento: Por ejemplo

los pagos de ITBM, timbre, prima de seguro son de carácter mensual en el caso del Impuesto Sobre la Renta es anual. Una vez se realizan los pagos de los Impuestos, se registra la Ejecución de los Ingresos.

4.1.1. *Conceptos de objetos de pago*

1. Impuestos Sujetos a Renta, 2. Impuesto de Inmueble, 3. Impuesto de Transferencia, Bienes, Muebles-Servicios, 4. Impuestos y Licencias Anuales, 5. Otros Impuestos y Multas, 6. Impuestos al Consumo pagado, 7. Pagos Tributación Internacional pagados.

4.1.2. *Gestión de cobros*

El Departamento de Cobranzas de la DGI es el encargado de llevar a cabo la selección de los contribuyentes morosos, la recuperación de los adeudos tributarios y la cobranza coactiva.

La gestión de cobro tiene como finalidad la localización y comunicación de la deuda del contribuyente, comprometiéndolo al pago de la deuda o inducirlo por medio de la insistencia a pagar o aclarar sus cuentas, antes de la notificación formal del proceso de cobro o del traslado a la Jurisdicción Coactiva.

4.1.3. *Ejecución de los ingresos*

La Ejecución del Presupuesto de Ingresos es solo posible a través del pago de los Contribuyentes y de la Recaudación constante y efectiva en Caja y Banco de los agentes autorizados. La Recaudación se registra diariamente y conforma un informe mensual de recaudación registrada en los reportes y registros presentados por cada una de las Entidades Descentralizadas que brindan algún servicio que por ley deben depositar en las cuentas principales del Tesoro.

Ahora con la implementación de la Caja Única del Tesoro se pretende recoger gradualmente en las Instituciones Descentralizadas, todos los fondos independientes de las entidades, para agruparlos y centralizarlos bajo un solo concepto de Caja única del Tesoro.

4.2. EJECUCIÓN DE LOS INGRESOS: ENTIDADES DESCENTRALIZADAS, EMPRESAS E INTERMEDIARIOS FINANCIEROS

La metodología del registro de los Ingresos a través del Sistema de Registro de Presupuesto de Ingreso (SRPI), en las Instituciones Descentralizadas, Empresas Públicas, Intermediario Financieros, y Municipios, de acuerdo con la fuente de Ingresos establecidas en el Manual de Clasificación Presupuestaria de Ingreso Público, es la base para determinar la Ejecución del Presupuesto de Ingresos en el Sector Descentralizado.

El Fundamento para el registro Presupuestario de los Ingresos, tiene su origen en la contabilidad gubernamental que integra la contabilidad de la ejecución presupuestaria con la contabilidad financiera, en la cual se utiliza la base de caja para el registro de la ejecución de los ingresos presupuestarios. Toda Institución que cuente con el Sistema de Registro Presupuestario de Ingreso (SRPI), debe llevar de manera sistemática los registros de los ingresos; el sistema contiene información sobre la asignación aprobada en cada partida, sus modificaciones y las recaudaciones.

4.2.1. *Procedimiento administrativo para la recaudación de los ingresos*

1. Departamento de Tesorería

Las Entidades Descentralizadas o Intermediarios Financieros recaudadoras, deben tener un Departamento de Tesorería con unidades recaudadoras en su sede central y en las direcciones regionales del interior de la República, donde cada vez que un contribuyente o usuario paga en efectivo o en cheque, en concepto de algún servicio recibido, por tener derecho de explotar un bien o sacar algún permiso, la Tesorería gira un Recibo de Caja sellado. Con este paso inicia el proceso de recaudación⁵²².

Al final de la jornada laboral, cada unidad recaudadora prepara el formulario denominado “Informe Diario de Caja” de los Ingresos recaudados; se revisa el Informe Diario de Caja por el Supervisor o encargado; prepara formulario denominado “Volante del depósito” por el total de Ingresos recaudados en el día y envía la volante del depósito con el efectivo al banco.

Al final del día se prepara un informe consolidado, el cual representa la sumatoria de todos los informes de diario de caja de las distintas unidades recaudadoras y se prepara el informe denominado “Informe consolidado de Ingreso Diarios”. Finalmente se envía al Departamento de Contabilidad y Presupuesto el informe Diario de Caja Consolidado con la volante de depósito y recibo de caja.

2. Departamento de Contabilidad

El Departamento de Contabilidad recibe el original y copia del informe Consolidado de Ingresos Diarios, las volantes de Depósitos y recibo de caja de la unidad recaudadora y realiza el registro contable correspondiente.

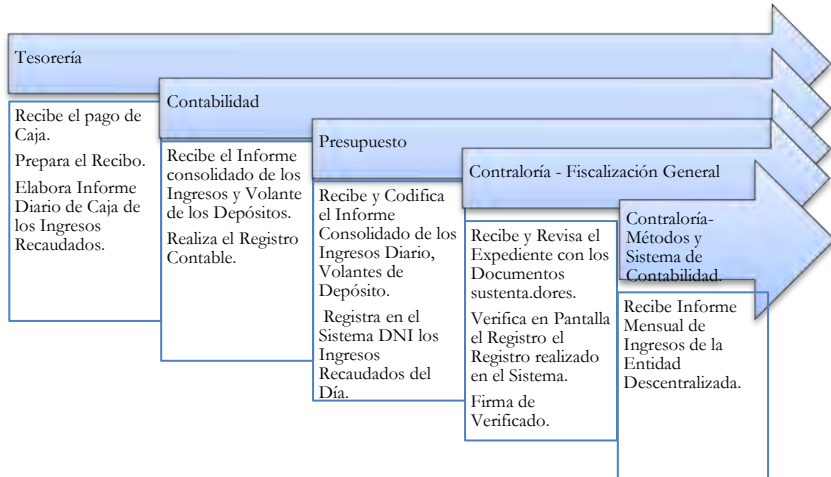
3. Departamento de Presupuesto

El Departamento de Presupuesto recibe copia del informe consolidado de ingresos diarios, para codificar las partidas de ingreso, según el detalle plasmado por Tesorería.

⁵²² Decreto No.264-2006-DMySC del 17 de Octubre: Manual de Procedimiento para el Registro Presupuestario de los Ingresos en las Entidades del Sector Descentralizado.

Se registran, los ingresos recaudados durante el día por la institución en la plantilla o aplicación confeccionada por la Dirección Nacional de Informática de la Contraloría General de la República y Sella el documento y se envía el expediente a la Oficina de Fiscalización.

PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN DE LOS INGRESOS EN SECTOR DESCENTRALIZADO



Fuente: Manual de Procedimiento para el Registro Presupuestario de los Ingresos en las Entidades del Sector Descentralizado.

4. Oficina de Fiscalización

La oficina de fiscalización recibe el expediente con los documentos sustentadores (Recibo de caja, informe consolidado de ingresos diarios, volantes de depósito), revisa los cálculos aritméticos y documentos sustentadores, comprueba el registro realizado en el sistema y firma como verificada. Se realizará la fiscalización de la gestión presupuestaria de ingresos durante la respectiva vigencia fiscal, como parte de los planes de trabajo.

5. Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad

En esta Dirección de Métodos y Sistemas Contables se reciben los informes de los ingresos recaudados por parte del sector descentralizado como lo establece la Norma General de Administración presupuestaria: Flujo de Caja Real, Estado de ingresos, Transferencias corrientes, Transferencia de capital. Los informes se reciben de manera manual o electrónica.

4.2.2. Apertura y cierre mensual de la ejecución presupuestaria de ingresos

El proceso de apertura y cierre de mes de la ejecución presupuestaria del sector descentralizado, se efectuará en coordinación al unísono, de la entidad con el Depar-

tamento de Registro y Control del Presupuesto, de la Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad de la Contraloría General de la República.

5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

5.1. PROGRAMACIÓN FINANCIERA

La Programación Financiera consiste en administrar de manera organizada y coordinada la liquidez de la Caja del Tesoro Nacional, aplicando los mejores principios de eficiencia financiera. La Dirección General de Tesorería del MEF es la encargada de los fondos fiscales y el pago oportuno de las obligaciones del Gobierno Central. Se debe asegurar el óptimo rendimiento de los recursos financieros del Gobierno Central; y proveer de información confiable y oportuna sobre los ingresos y pagos del Gobierno Central.

La Programación Financiera trabaja de manera coordinada entre la Dirección General de Ingresos y la Dirección General de Tesorería en su fase de ejecución de los ingresos. El Gasto se maneja con un trabajo estrecho y coordinado entre la Dirección General de Tesorería y el resto de las entidades del sector público.

La Dirección General de Tesorería cuenta con un Departamento de Análisis y Programación Financiera y un Departamento de Gestión de Pagos, que se encarga de elaborar la programación periódica de la caja conforme a los siguientes puntos⁵²³

1. Las estimaciones de ingresos corrientes y de capital del Gobierno Central;
2. Las proyecciones de pagos de los gastos contemplados en el presupuesto de la vigencia fiscal correspondiente;
3. La disponibilidad financiera del Fondo General del Tesoro Nacional en base a la reserva de caja correspondiente de cada vigencia fiscal; y de las cuentas pendientes de pago de las vigencias fiscales de años anteriores.

La estimación periódica de los Ingresos se proyecta en atención a una base histórica, que por lo regular promedia una misma tendencia, la cual se apoya en el vencimiento de los días del Calendario Tributario, el cual detalla el vencimiento de cada uno de los Impuestos Sobre la Renta. Esta proyección se maneja en coordinación con la DGI y proyecta los ingresos que se van a recaudar; y en base a estos se puede proyectar un flujo de pago. De igual forma se coordina con la Dirección de Financiamiento Público, la proyección de los ingresos adicionales provenientes de Crédito por Financiamiento Externo o Emisión de Deuda Local. Con un panorama de todos los ingresos y con la previsión de los gastos más relevantes, se programa un Flujo de Caja el cual se revisa y se ajusta de manera mensual a través del Comité de Tesorería.

⁵²³ www.mef.gob.pa/es/direcciones/direccionTesoreria/Paginas/funciones

El Comité de Tesorería está compuesto por un representante de la Dirección de Presupuesto de la Nación, de la Dirección de Financiamiento Público, la Dirección de Política Pública y de la Dirección General de Ingresos por parte del Ministerio de Economía y Finanzas y los representantes de la Contraloría General de la República y del Banco Nacional de Panamá. Este equipo de trabajo elabora el Flujo de Caja Anual de todo el Sector Público y se reúne mensualmente para el seguimiento y la evaluación de las proyecciones y en todo caso si es necesario se reúnen antes de la fecha para realizar ajustes al flujo de caja.

Las proyecciones de los Gastos se manejan de conformidad al vencimiento de las grandes obligaciones del Gobierno tomando en consideración el siguiente orden de prioridades: 1. Servicio de la Deuda, 2. Pago de Salarios, Pensiones y Jubilaciones, 3. Proyectos Insignia del Presidente, 4. Los Servicios de Educación, 5. Servicios de Salud, 6. Bienes y Servicios Generales y 6. Las Transferencias a Instituciones y Personas.

5.2. CALENDARIZACIÓN DE LOS PAGOS

La calendarización de los pagos es una secuencia de la programación financiera, está estrictamente vinculada al flujo de caja y es una proyección de los pagos más significativos que la Tesorería debe desembolsar. En ese sentido y siguiendo el orden de prioridades en el pago está el Servicio de la Deuda.

La calendarización del Servicio de la Deuda en conforme un programa de desembolsos establecido en cada uno de los Convenios o Contratos Contractuales que definen la fecha exacta para el desembolso de los pagos, que es suministrado por la Dirección de Financiamiento Público y es a través del Banco Nacional de Panamá que se hace efectivo la transferencia electrónica para el pago de estos compromisos.

El segundo en el orden de prioridades sería el pago de Planillas, Salarios, Pensiones y Jubilaciones. El primer calendario oficial de pago que emite la Tesorería es el Calendario de Registro y Pago de Salarios, el cual se realiza de manera coordinada entre el Ministerio de Economía y Finanzas y la Contraloría General de la República, el cual consiste en establecer en un calendario semestral con las fechas próximas de pago de cada una de las entidades del sector público, responsables de pagar los salarios no solamente de los funcionarios, sino también las Pensiones Alimenticias y las Jubilaciones de los retirados.

Con respecto al pago de los Proyectos Insignia del Presidente de la República la programación de pago es conforme a lo pactado en los convenios con los contratistas de las grandes licitaciones que por lo regular los desembolsos son en atención al cronograma de avances de obras, lo cual tiene fechas previamente estipuladas en el calendario y son grandes pagos en la cual la Tesorería tiene previsto los grandes desembolsos.

En atención al resto de los pagos en su orden de prioridad, que serían el Sector Educación, El Sector Salud, Bienes y Servicios Generales y Transferencias, son pagos que la Tesorería desembolsa en atención a la programación anual a un monto máximo que realiza términos diarios y de un mes, principalmente conforme al vencimiento de las obligaciones, a la importancia y a la disponibilidad de caja.

Se informa a las instituciones del Gobierno Central de los niveles máximos de pagos que mensualmente pueden realizarse, conforme la programación de caja elaborada para la vigencia y se ordena ejecutar los pagos que mensualmente puedan realizar las entidades del Gobierno Central.

6. CONTABILIDAD PÚBLICA

La Contabilidad Pública o Gubernamental es una rama especializada de la Contabilidad que agrupa un conjunto de normas, principios y procedimientos técnicos que tienen como objetivo regular procesos en los que debe recopilar, registrar, procesar y medir las transacciones de compra, venta y adquisición de bienes y servicios dentro del sector gubernamental. Además de verificar procesos, rinde cuentas y prepara informes financieros durante una vigencia, los cuales deben ser presentados de forma confiable y oportuna, de manera que sean válidos para la toma de decisiones y para la rendición de cuentas.

El Sistema de Contabilidad Gubernamental es el sistema integrador de toda la información sobre transacciones y flujos información sobre transacciones y flujos no transaccionales que se derivan de la gestión administrativo-financiera del estado. Dicho sistema debe estar sustentado en normas contables que le den confiabilidad y transparencia.

La Contabilidad Pública Panameña se secciona en dos partes: Contabilidad Presupuestaria y la Contabilidad Financiera, ambas deben trabajar en coordinación armónica.

6.1. CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA

Es la contabilidad encargada de llevar el control y medir la aplicación y utilización de los recursos anuales asignados en el Presupuesto Institucional y del Presupuesto General del Estado. Se mide a través de esta contabilidad el porcentaje de ejecución del presupuesto y describe la utilización de los recursos asignados. A través de esta contabilidad se puede revisar el compromiso, el devengado y el pagado.

6.2. CONTABILIDAD FINANCIERA

La Contabilidad Financiera es la se ocupa del registro sistemático de las transacciones económicas y financieras observando las normas o reglas de la profesión contable conocidas como principios de contabilidad gubernamental aceptados. Esta rama

de la contabilidad se ocupa de los informes financieros que tienen como propósito presentar la posición financiera y los resultados de las operaciones de las entidades económicas ya sean estas personas naturales empresas comerciales o entidades públicas. Parte de los informes financieros está representada por las notas y anexos incluidos en los mismos. Los estados financieros deben ser razonablemente comparables entre distintas entidades de un grupo institucional y entre períodos contables diferentes.

6.3. PROCEDIMIENTOS REGULARES DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

La contabilidad gubernamental en Panamá se llevará en forma tal que integre la contabilidad financiera y la contabilidad presupuestaria de manera que se produzcan informes financieros que cumplan con los requisitos legales de medir la ejecución presupuestaria y a la vez se emitan estados financieros que estén de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En la Contabilidad Institucional diariamente se registran transacciones para la compra de bienes y servicios, transacciones de viáticos, gestiones de cobro, recepciones y despacho, se compensan transacciones producto de las compras; mensualmente se realizan conciliaciones bancarias, Informes de los Trámites de las Transacciones, se realizan los registros de la reserva de caja y los informes de cierre mensual con la consolidación de todos los registros del mes. Una vez cerrado el sistema no se puede incluir ningún registro adicional.

La Contraloría General de la República es por Constitución el organismo que establece los métodos del Sistema de Contabilidad y es la encargada de llevar Contabilidad Pública Nacional en todas las dependencias del Sector Público. Además llevará las Cuentas Nacionales que sean necesarias para reflejar las operaciones financieras del Estado, entre las que figuraran las de ingresos, las de egresos y las de deuda pública, interna y externa, y las patrimoniales⁵²⁴.

El Ministerio de Economía y Finanzas debe dirigir y desarrollar el funcionamiento de la Contabilidad Presupuestaria y Financiera del Estado, y a su vez administrar el Sistema de la Contabilidad Gubernamental Integrada, cuyos registros son responsabilidad de cada entidad del Sector Público. Además debe consolidar los conocimientos de los sistemas de presupuesto y de contabilidad y sus relaciones.

⁵²⁴ Decreto No.420-2005 DM y SC: Manual General de Contabilidad Gubernamental, Contraloría General de la República.

Tema 3

CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO

SUMARIO

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL. 1.1. Concepto de control. 1.2. Tipos de control. 1.2.1. Control interno. 1.2.2. Control externo. 1.2.3. Control previo. 1.2.4. Control posterior. 1.2.5. Control presupuestario. 1.2.5.1. Control interno presupuestario. 1.2.6. Control del endeudamiento. 1.2.7. Control sobre los bienes patrimoniales. 1.3. Base normativa del control. 2. EL CONTROL PARLAMENTARIO O ASAMBLEA NACIONAL. 3. CONTROL EXTERNO. 4. CONTROL INTERNO. 5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS. 5.1. Responsabilidades de unidades ejecutoras. 5.2. Responsabilidad de los fondos asignados. 5.2.1. Sanciones judiciales. 5.2.2. Sanciones penales. 5.3. Responsabilidad social fiscal. 6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS. 6.1. Transparencia. 6.1.1. Información confidencial y de acceso restringido. 6.2. Rendición de cuentas. 6.2.1. Rendición de cuentas al Órgano Legislativo. 6.2.2. Rendición de cuentas del presupuesto y finanzas públicas. BIBLIOGRAFÍA, NORMATIVA Y SIGLAS.

1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL

1.1. CONCEPTO DE CONTROL

El Control es una herramienta de la Administración Pública que permite ejercer un dominio y don de mando, sobre los procesos y trámites que se requieren durante una gestión en la adquisición de fondos y bienes y servicios. Se utiliza a través de la inspección, la fiscalización y la intervención directa en auditorías, de manera que se pueda verificar el cumplimiento de un orden establecido en los trámites de gestión y las disposiciones legales y administrativas.

De igual forma se puede identificar, a través del Control, las fallas, errores o desvíos, que no permiten alcanzar los objetivos previamente definidos en un plan operativo. Los mecanismos utilizados para ejercer el control gubernamental deben estar plenamente establecidos en la Constitución, en las Leyes, Decretos Ejecutivos y Reglamentaciones para dar una plena facultad en el ejercicio del deber y puede ser ejercido por una Institución a lo interno y verificado o fiscalizado por otra entidad a lo externo.

La Contraloría General de la República, es reconocida como la institución del sector público llamada a establecer y ejercer, el Control en el resto de las entidades del

sector público, por orden Constitucional. En este sentido la Constitución establece como funciones de la Contraloría General de la República las siguientes:

“Fiscalizará, regulará y controlará todos los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos, a fin de que tales actos se realicen con corrección y según lo establecido en las normas jurídicas respectivas”⁵²⁵.

El Control es un mecanismo de revisión y supervisión que permite verificar que los procedimientos de una gestión del sector público se están realizando dentro de un orden establecido. Es a través del Control como se puede revisar, si se están cumpliendo con los procedimientos para alcanzar con las metas establecidas dentro de un Presupuesto. Dentro de un contexto organizacional se puede ejercer el control para evaluar el desempeño general frente a un plan estratégico y además de ser un instrumento que delimita el uso de las funciones de cada servidor público.

El Control tiene por objetivo buscar la transparencia en el ejercicio y desempeño de las funciones.

1.2. TIPOS DE CONTROL

Los tipos de control son principalmente el Control Interno y el Control Externo, los cuales se refieren al manejo institucional de quienes lo ejercen o desde donde se ejerce. De igual forma tenemos el Control Previo y el Control Posterior los cuales se aplican al proceso y trámite de acciones, que principalmente son la adquisición de bienes y servicios.

El Control Institucional se refiere al control mínimo que debe establecer cada entidad del Estado de manera propia, para mantener un orden administrativo, en el manejo seguro del trámite de solicitudes y procesos requeridos según sus funciones. Dentro del Control Institucional debe existir un Control Interno y Control Externo.

El Control de Proceso el cual se refiere a los mecanismos aplicados en por normativa en los procesos de adquisición de bienes y servicios principalmente.

En síntesis los tipos de control los clasificamos conforme el siguiente cuadro:

TIPOS DE CONTROL	
Control Institucional	Control de Procesos
Control Interno	Control Previo
Control Externo	Control Posterior

⁵²⁵ Artículo 11 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

1.2.1. *Control interno*

El Control Interno constituye un soporte institucional que persigue el objetivo de verificar si los procedimientos establecidos en la Administración se están cumpliendo, para así evitar malos manejos, desvío de fondos, pérdida de ingresos fiscales y posibles violaciones a las normas, reglamentaciones y procedimientos, que afecten el normal desempeño de la institución⁵²⁶.

Objetivos:

Básicamente el control interno es ejercido por la Auditoría Interna, Control Interno y Fiscalización, de cada entidad las cuales a través de operaciones de independientes perciben lograr los siguientes objetivos:

- Garantizar el uso y manejo adecuado de los recursos mediante instrumentos de control.
- Evaluar la confiabilidad, control, eficiencia y transparencia en la ejecución de las operaciones institucionales de los diferentes departamentos.
- Velar por el cumplimiento de las normas, procedimientos y reglamentaciones que rigen a la Institución.

Partiendo del marco normativo antes descrito podemos decir que contamos con un Modelo de Auditoría Interna Centralizado.

1.2.2. *Control externo*

El Control Externo consiste en el conjunto de políticas, normas, métodos y procedimientos técnicos aplicados por la Contraloría General de la República para fiscalizar, regular, controlar, con carácter independiente, los movimientos de fondos y bienes públicos de manera que se pueda examinar, intervenir y fenecer las cuentas relativas a estos⁵²⁷.

Además de ejercer acción sobre todas las personas u organismos que tengan a su responsabilidad la custodia y manejo de fondos o bienes del Estado o Fondos de orden Público en las Entidades Públicas o sobre las personas que reciban ayuda económica o subsidio de fondos públicos.

En el marco regulatorio del manejo del presupuesto existe el Control Presupuestario regulado por la Ley Anual de Presupuesto, el Control del Endeudamiento Público establecido por las normas de Responsabilidad Social Fiscal y el Control que debe existir en la adquisición de bienes y servicios regulado por de la Ley de Contrataciones Públicas. Todas las relaciones que en su conjunto forman parte integral de lo que es un Control Externo que se ejerce sobre cada una de las entidades del Sector Público.

⁵²⁶ [www.mef.gob.pa/es/direcciones/Auditoria y Fiscalización Interna/Paginas/ Reseña](http://www.mef.gob.pa/es/direcciones/Auditoria%20y%20Fiscalizaci3n%20Interna/Paginas/Rese%C3%B1a)

⁵²⁷ Artículo 1: Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

1.2.3. *Control previo*

Es la acción de fiscalización que ejerce la Contraloría o en el Control Interno de una entidad, sobre los actos administrativos que afecten o que puedan afectar el patrimonio público, antes de que tal afectación se produzca, con el propósito que se realicen con corrección, dentro de los marcos legales y con razonabilidad económica. El señalamiento es en atención al uso del Control Previo por la Contraloría General de la República, según la Ley 22 de 1976 que establece el Control Previo.

En atención al Control Previo las Normas Presupuestarias de la vigencia 2016 establecen lo siguiente:

“Se entiende por Control Previo la fiscalización y el análisis de las actuaciones administrativas que afectan o puedan afectar un patrimonio público, antes que tal afectación se produzca, a fin de lograr de que se realicen con corrección y dentro de los marcos legales⁵²⁸”.

El Control Previo se establece al instalar los sistemas de contabilidad establecidos por la NICSP de los catálogos contables en cada una de las instituciones del Estado. El sistema SAP se convierte en una herramienta que permite el control previo para la realización de los primeros asientos contables, que deben ser revisados, en su buen funcionamiento, por Contraloría; de manera que se capacite al personal antes de su uso y en atención al Plan de Cuentas se puedan realizar los asientos contables.

1.2.4. *Control posterior*

Es aquel que realiza la Contraloría General de la República durante la ejecución de los actos o cuando éstos hayan generado parcial o totalmente sus efectos y resultados.

El límite en cuanto a tiempo, entre el Control Previo y el Posterior, es el perfeccionamiento del acto jurídico, que afecta o puede afectar recursos o bienes públicos, es decir, la fiscalización se constituye en Control Previo hasta el refrendo o perfeccionamiento y el Control Posterior cuando se examinen los actos ejecutados.

En el caso de los asientos contables se puede elegir una entidad al azar o por una situación determinada que amerite su revisión, para verificar el buen ejercicio de los asientos contables dentro de los sistemas de contabilidad previamente instalados. Esto puede ser una vez al año.

En los casos de la ejecución presupuestaria, es cuando se hace una revisión posterior de la ejecución de los ingresos y los gastos y se llega a una evaluación en la que no se logran los ingresos presupuestados y se toman medidas de control o recorte del gasto público por parte del Ministerio de Economía y Finanzas a través de comunicados a las entidades.

⁵²⁸ Artículo 321, Ley Presupuesto General del Estado para la vigencia 2017.

1.2.5. *Control presupuestario*

El Control Presupuestario se ejerce del Ministerio de Economía y Finanzas a el resto de las entidades del sector público en primera instancia en la Formulación Presupuestaria a través de la programación del gasto y el ingresos en las asignaciones presupuestarias a lo largo de una vigencia presupuestaria; de igual forma el pago de los compromisos lo llevan registrado las propias instituciones y el MEF supervisa y evalúa por medio de la Dirección de Presupuesto de la Nación, la Dirección General de Tesorería y la Contraloría General de la República, en el ámbito de sus respectivas competencias y responsabilidades el compromiso el devengado y el pagado, conforme a los informes mensuales de ejecución.

1.2.5.1. Control interno presupuestario

En lo referente a las tareas y gestiones internas que realizan las instituciones para ejecutar el presupuesto asignado, debe existir un control interno de seguimiento y evaluación del presupuesto, cada entidad debe establecer los mecanismos de control interno en el presupuesto, de manera que se verifique y supervise el cumplimiento y el logro de los objetivos y metas institucionales en términos de economía, eficiencia y efectividad.

1.2.6. *Control del endeudamiento*

Dentro del Marco de la Ley de Responsabilidad Social Fiscal se plantea el objetivo de manejar con responsabilidad los niveles de endeudamiento y en este sentido la política del Gobierno está orientada a reducir los niveles de la Deuda Pública Neta del Sector Público No Financiero como porcentaje del Producto Interno Bruto, para lo cual el Ministerio de Economía y Finanzas dentro de la Dirección de Financiamiento Público cuenta con una Unidad de Control Interno de Seguimiento de Proyectos cuyo objetivo es diseñar y aplicar normas y procedimientos de control interno, para dar seguimiento al origen y formalización de los financiamiento generados por operaciones de crédito público y llevar un control sobre la ejecución de los préstamos con los organismos financieros de crédito durante el período de desembolso⁵²⁹.

El Departamento de Financiamiento Externo es el encargado de supervisar y evaluar el sistema de gestión y administración de Deuda (SIGADE) y su inter fase con otros sistemas.

En términos Generales corresponde al Ministerio de Economía y Finanzas y a sus Vice Ministros, al Contralor General y al Sub Contralor General de la República y al Gerente del Banco Nacional de Panamá darle seguimiento y cumplimiento a la Ley de Responsabilidad Social Fiscal, de manera que se puedan cumplir con los niveles de Déficit Macro Fiscal del Sector Público No Financiero.

⁵²⁹ Artículo 2, Ley 34 de 5 de junio de 2008, Ley de Responsabilidad Social Fiscal.

1.2.7. *Control sobre los bienes patrimoniales*

Es la Contraloría General de la República la encargada de llevar Control de los Bienes Patrimoniales, a través un registro, control y manejo de los fondos, las especies venales y todos los bienes muebles e inmuebles, que integran los patrimonios de las entidades estatales conforme el manejo jurídico contable, establecido en el Capítulo V en el Artículo 35 de la Ley Orgánica de la Ley de la Contraloría General de la República.

En este mismo orden la Dirección de Bienes Patrimoniales del Estado del Ministerio de Economía y Finanzas a través de cuatro departamentos es la encargada en todo el sector público de establecer los procedimientos para la administración de los bienes de propiedad Estatal y de todos los bienes aprehendidos que están bajo su cuidado y custodia, a manera de llevar una relación detallada de los mismos a través de un registro, control, vigilancia del uso, conservación y destino de patrimonio del Estado. Además, valorar los bienes que el Estado vaya a adquirir. Es la encargada de permutar o enajenar, conforme a las normas, procedimientos y reglamentaciones establecidos en la Constitución de la República sobre el uso y dominio de los bienes públicos. Las Oficinas Institucionales de cada entidad son las encargadas de llevar la contabilidad, el manejo y custodia de los fondos institucionales y el velar, custodiar, evaluar e inventariar los bienes muebles e inmuebles que constituyen su patrimonio. Es importante tener registros contables actualizados y presentados de manera oportuna a las autoridades superiores, de manera que se encuentren siempre informados del valor de los activos que integran el Patrimonio total del Estado.

1.3. BASE NORMATIVA DEL CONTROL

La Base Normativa para el ejercicio de los diferentes tipos de Control y las competencias que la regulan la aplicación de todas estas medida; esta dictada principalmente por la Constitución de la República, que establece a la Contraloría General de la República como el principal ente independiente encargado de ejercer el control y fiscalización en todas las entidades del Sector Público. La Ley Orgánica de la Contraloría General de la República; las Normas de Administración Presupuestarias vigentes para cada año y las Normas de Auditoría Gubernamental aplicables a la República de Panamá y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

La Contraloría General de la República es miembro de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y responsable de la implementación y utilización de los Estándares Internacionales de Auditoría de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las directrices de la INTOSAI de las Declaraciones de Lima, México y Sudáfrica, con base legal en el Decreto No.391 DINAG de la Contraloría General de la República.

2. EL CONTROL PARLAMENTARIO O ASAMBLEA NACIONAL

Dentro del marco de la independencia de los tres poderes del Estado, para delimitar acciones de usos y manejos en los otros dos Órganos del Estado, existe el Control del Poder Legislativo, que es el llamado supervisar y denunciar sin intromisiones determinadas acciones en el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial.

El Poder Legislativo cuya misión consiste en dictar leyes nacionales y ejercer la fiscalización en los otros poderes del Estado. Su visión consiste en actuar con transparencia y orientar la legislación hacia el bien común y desarrollo del país, podemos destacar como los aspectos más fundamentales de control que ejerce este órgano del estado están los siguientes:

1. Los Magistrados de la Corte Suprema de Justicia son sugeridos por el Presidente de la República y ratificados o nombrados en propiedad por la Asamblea Nacional de Diputados.
2. El Contralor de la República es sugerido por el Presidente de República y debe ser ratificado en su cargo por votación por la Asamblea de Diputados.
3. El Defensor del Pueblo es sugerido por el Presidente de la República y ratificado y votado por la Asamblea Nacional de Diputados.
4. El Presupuesto General del Estado debe ser revisado, se pueden sugerir cambios, pero debe ser aprobado o rechazado por la Asamblea Nacional de Diputados.
5. Dictar Normas Generales y específicas a las cuales deben sujetarse el Órgano Ejecutivo, las entidades Autónomas y Semiautónomas, las empresas estatales y mixtas cuando con respecto a estas últimas, el Estado tenga su control administrativo, financiero o accionario, para los siguientes efectos: negociar y contratar empréstitos; organizar el crédito público; reconocer la deuda nacional; y arreglar su servicio; fijar y modificar los aranceles, tasas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas.

Basados en el principio de ejercer la fiscalización de los otros poderes del Estado, la Asamblea Nacional tiene veintidós (22) Comisiones Permanentes de Trabajo para tratar asuntos que guardan relación con temas en los otros dos órganos del Estado y cuyo principal objetivo consiste en observar y dar seguimiento a través de la solicitud de informes y el informe mensual de labores, que permite a las comisiones se puedan mantener al tanto de los actos y las funciones propias que regula cada Ministerio del Órgano Ejecutivo⁵³⁰.

Las Comisiones Permanentes son las siguientes: 1. Credenciales, Justicia Interior, Reglamento y Asuntos Judiciales; 2. Revisión y Corrección de Estilo; 3. Gobierno,

⁵³⁰ Artículo 46, Ley 49 del 4 de diciembre de 1984, Reglamento Orgánico del Régimen Interno de la Asamblea Nacional.

Justicia y Asuntos Constitucionales; 4. Presupuesto; 5. Hacienda Pública, Planificación y Política Económica; 6. Comercio e Industrias y Asuntos Económicos; 7. Obras Públicas; 8. Educación, Cultura y Deportes; 9. Asuntos del Canal; 10. Trabajo y Bienestar Social; 11. Comunicación y Transporte; 12. Salud Pública y Seguridad Social; 13. Relaciones Exteriores; 14. Asuntos Agropecuarios; 15. Vivienda; 16. Derechos Humanos; 17. Asuntos Indígenas; 18. Población, Ambiente y Desarrollo; 19. Asuntos de la Mujer, Derechos del Niño, la Juventud y la Familia; 20. Prevención Control y Erradicación de las Drogas, Narcotráfico y el Lavado de Dinero; 21. Ética y Honor Parlamentario; y 22. Asunto Municipales.

Atendiendo funciones del Control Parlamentario y la relación que tiene con el tema que estamos tratando, podemos destacar que son las Comisiones Permanentes de Presupuesto y la Comisión Hacienda Pública, Planificación y Política Económica son las que tienen un mayor vínculo con el tema que desarrollamos. En este sentido podemos decir que la Comisión de Hacienda Pública, Planificación y Política Económica de la Asamblea Nacional dentro de las funciones más destacadas que se asocian al tema podemos señalar lo siguiente:

Está facultado para hacer llamamientos o pedir explicaciones en el Órgano Ejecutivo o Judicial en situaciones en que tenga que examinar, aprobar o deslindar responsabilidades sobre la Cuenta General del Tesoro.

Está facultada para pedir explicaciones sobre cualquier tema que guarde relaciones sobre sospechas fundamentada de malos manejos de fondos públicos o sobre cualquier otro asunto concerniente o relativo a la Hacienda Pública.

La Comisión de Presupuesto de la Asamblea Nacional, como seguimiento de los procesos que inicia el Órgano Ejecutivo puede aprobar o rechazar el Proyecto de Ley de Presupuesto General del Estado, las solicitudes de crédito adicional o extraordinario, los traslado de partidas superiores a los trescientos mil dólares (\$300,000) y las Ley general de sueldos que envíe principalmente el MEF a la Asamblea Nacional de Diputados, específicamente la Comisión de Presupuesto.

La Comisión de Hacienda Pública está facultada para examinar o aprobar o deslindar responsabilidades sobre la cuenta general de tesoro que el Órgano Ejecutivo les presente, en caso de denuncias por malos manejos.

3. CONTROL EXTERNO

La Constitución de la República responsabiliza a la Contraloría General de República y al Ministerio de Economía y Finanzas como los dos entes rectores principales de las auditorías, fiscalizaciones y manejos de los fondos públicos. En atención a la CGR se encargará fiscalizar y regular, mediante el control previo o posterior, todos los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos, a fin de que se realicen con corrección, según lo establecido en la Ley.

La institución reconocida por excelencia encargada de tratar el Control Externo de cada una de las entidades del Sector Público es la Contraloría General de la República. En lo que respecta al control externo está encargada de establecer y fiscalizar las normas y procedimientos que se deben seguir en el proceso de manejo de los fondos y bienes públicos, además de intervenir, examinar y liquidar las cuentas de los fondos públicos en todas las entidades del Estado.

El Control Externo inicia a partir del momento en que se integra una oficina de la Contraloría General de la República en cada una de las entidades del sector público que maneja o dispone de fondos que requieren ser refrendados para la compra y adquisición de bienes y servicios. Se encarga de revisar el cumplimiento de los procesos y firmas responsables establecidas dentro del manual de procedimiento para la compra y adquisición de bienes y servicios.

Se reconoce como función propia de la Contraloría la intervención, revisión y auditoría ante la denuncia por irregularidades administrativas o malos manejos. El manejo administrativo independiente de los auditores y fiscalizadores, en la revisión de los procesos para levantar un dictamen técnico de los procesos auditados, es lo que la información sea veraz y confiable. En este sentido se establece dentro de las entidades públicas una oficina de la Contraloría que se encarga de refrendar las transacciones para la adquisición de bienes y servicios.

Citamos algunas de las funciones principales de Control Externo que desempeña la Contraloría General de la Contraloría General⁵³¹.

1. Llevará las cuentas nacionales, incluso las referentes a la Deuda interna y externa, y fiscalizará la contabilidad del sector público.
2. Fiscalizará, regulará y controlará todos los actos de manejo de fondos y de otros bienes públicos, a fin de que estos actos se realicen conforme a lo establecido en las normas y reglamentaciones establecidas.
3. La Contraloría determina en los casos en que ejercerá el Control Previo o el Control Posterior, mediante una Resolución expedida por el propio Contralor de la República.
4. Realizar inspecciones o investigaciones dirigidas a determinar la corrección o incorrección en las operaciones que afecten los patrimonios y fondos públicos. Estas investigaciones se inician por alguna denuncia o de oficio y cuando la propia Contraloría lo juzgue oportuno.

La Contraloría debe practicar las diligencias tendientes a reunir los elementos de juicio para esclarecer las investigaciones en casos de auditorías especiales por denuncias, ya que posee las facultades legales para solicitar la información acerca de las cuentas.

⁵³¹ Artículo 11: Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

4. CONTROL INTERNO

El Control Interno se rige y ejerce a través de las Oficinas de Auditoría y Fiscalización Interna de cada Entidad Pública, adscritas en su mayoría al Despacho Superior; las cuales están encargadas de dirigir y verificar si los procedimientos establecidos en la administración se están cumpliendo cabalmente; de manera que se puedan detectar a través de los controles internos establecidos los malos manejos, desvíos, abusos, pérdida de ingresos fiscales, apropiaciones indebidas, posibles violaciones a las leyes, normas y procedimientos, que afecten el normal y correcto desempeño de las instituciones.

Considerando que cada Ministerio o Entidad Gubernamental tiene un Departamento de Auditoría Interna, las normas generales que rigen sus funciones son dictadas por la Contraloría General y reglamentadas en su operación por cada entidad. Toda la Normativa y los procesos del Control Interno por mandato constitucional se le atribuyen a la Contraloría.

El Control Interno tiene la misión de investigar las presuntas irregularidades cometidas por los funcionarios, a fin de determinar responsabilidades administrativas y patrimoniales, dentro de un marco independiente que le permita definir y deslindar responsabilidades dentro de la gestión. Vale la pena señalar que el control Interno, no necesariamente debe tener un carácter persecutor de fallas, debe tener un sentido de mejora de los procesos u optimización de los resultados en gestión.

El Control Interno se ejerce en propiedad a través de las funciones de Auditoría Interna, Fiscalización Interna y la Auditoría de Sistemas es este sentido es importante destacar las operaciones que se llevan a cabo dentro de cada una de estas direcciones para lograr sus objetivos, que principalmente consisten en evaluar permanentemente los procesos de control interno de las oficinas administrativas, Asistir a las citaciones de las Fiscalías para la ratificación de Informes Especiales y sugerir recomendaciones para mejorar las debilidades detectadas en operaciones⁵³².

No todas las instituciones cuentan físicamente con una oficina de Control y Fiscalización de la Contraloría por falta de espacio físico, pero si debe aparecer dentro su organigrama.

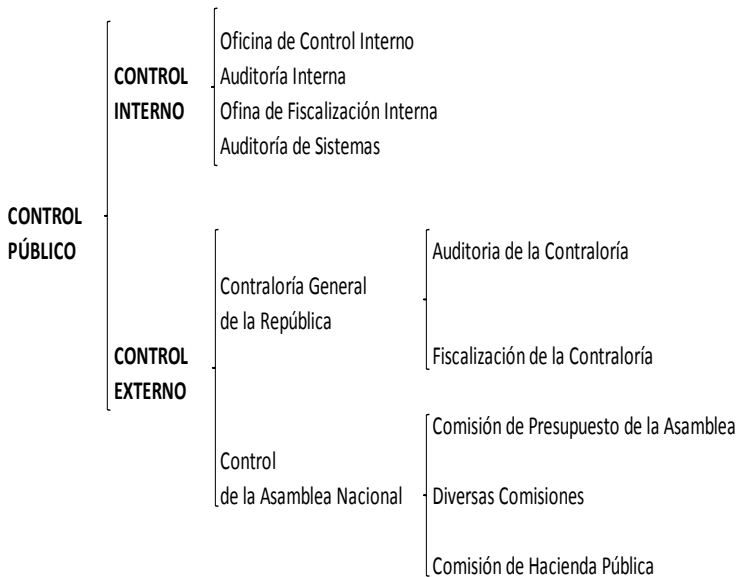
En el caso de Auditoría Interna del MEF, las funciones van dirigidas a examinar, intervenir y auditar las cuentas que administren, manejen o custodien todos los funcionarios de todas las dependencias del Ministerio e informar los resultados al Despacho Superior, participan en la impresión de documentos de valor y emisión como: Bonos, Notas y Letras del Tesoro y cheques del Estado, donde dan fe de la transparencia del proceso y atender quejas y denuncias muy precisas.

Las Auditorías de Sistema ejercen el Control Interno evaluando y revisando los procedimientos en todos los sistemas informáticos que utiliza la entidad y que guardan

⁵³² [www.mef.gob.pa/es/direcciones/Auditoría y Fiscalización Interna/Paginas/Resena](http://www.mef.gob.pa/es/direcciones/Auditoria%20y%20Fiscalizaci3n%20Interna/Paginas/Resena)

relación con adquisición de bienes y servicios del MEF. Se evalúan los riesgos y controles establecidos para la búsqueda e identificación de debilidades, así como de las áreas de oportunidad y procedimientos; en equipos informáticos y redes de comunicación; y revisan los controles de seguridad que garanticen la integridad, confidencialidad y disponibilidad de los datos.

ORGANIZACIÓN DEL CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO



5. LA RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS

La Responsabilidad de los Gestores Públicos consiste en cumplir a cabalidad las funciones, responsabilidades y deberes asignados a cada funcionario dentro cada unidad administrativa, con el propósito de cumplir con un plan de trabajo, que procura alcanzar metas y objetivos claramente definidos. La responsabilidad se basa en responder a las tareas asignadas, con apego a la eficiencia, honestidad y la ética profesional que le corresponde en cada una de las funciones de los procesos.

En este caso, la responsabilidad de los Gestores Públicos radica en el buen uso y manejo de los recursos asignados en el Presupuesto y la respuesta confiable y oportuna, independientemente del nivel de jerarquía que ocupe un funcionario; el cual no se exime del compromiso ni de la responsabilidad de su cargo, ya que cada una de las unidades departamentales, contribuye a la consecución de metas y objetivos, sobre las cuales posteriormente se debe rendir cuentas.

Los Gestores Públicos, asociados a la ejecución del gasto, son los que manejan de manera integral el proceso de planificación, ejecución y evaluación de los logros del Presupuesto. Tiene la responsabilidad de procurar un producto final o un resultado en concreto.

5.1. RESPONSABILIDADES DE UNIDADES EJECUTORAS

Es responsabilidad de cada unidad ejecutora dirigir sus mejores esfuerzos y estrategias hacia las metas y objetivos presentados a inicio de cada vigencia fiscal, con el fin de lograr un producto y resultado, ya que cada jefe de la unidad ejecutora es el responsable de lograr sus objetivos al final de la vigencia. La suma de una serie esfuerzos de las unidades, permite el logro de un producto final, del cual es responsable la máxima autoridad de entidad.

Es determinante para la consecución de resultados favorables realizar Planes de Trabajo. Los jefes de departamento son responsables de presentar Planes de Trabajos anuales y sucesivamente mensuales para conducir las obras y trabajos hacia los objetivos, atendiendo la disponibilidad de las asignaciones presupuestarias. Es importante considerar dentro de los planes de trabajo, la proyección en el tiempo de cada uno de los eventos que deben ejecutarse dentro de cada unidad ejecutora; para este fin el cronograma de trabajo es el calendario de cumplimiento con las fechas límites para la ejecución de la obras.

Los Gestores Públicos son responsables del buen uso y manejo de los recursos asignados dentro del marco jerarquía y funciones que le corresponde a cada uno. Las responsabilidades de cada gestor público de eficiencia honestidad debe rendir cuentas de las decisiones tomadas, pueden ser sancionados conforme la gravedad de las fallas, en primera instancia en un orden disciplinario por el Reglamento Interno de la Entidad, en un orden más grave puede ser sancionado por el Código Judicial y el Código Penal cuando corresponden a causas delictivas en el ejercicio de sus funciones públicas.

5.2. RESPONSABILIDAD DE LOS FONDOS ASIGNADOS

La normativa de la Ley Orgánica de la Contraloría General establece responsabilidad en el manejo de los fondos públicos asignados, al determinar lo siguiente:

“Ningún empleado o agente de manejo que reciba o pague, o tenga bajo su cuidado, custodia o control, de fondos o bienes públicos, será relevado de responsabilidad patrimonial por actuación en el manejo de tales fondos o bienes sino mediante finiquito expedido por la Contraloría General de la República”⁵³³.

⁵³³ Artículo 75: Ley 32 del 8 de noviembre de 1984, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

En este sentido es relevante considerar un examen de Cuentas por parte de la Contraloría General, que debe determinar si el manejo ha sido correcto y, si se han cometido irregularidades, adoptar las medidas necesarias para que los funcionarios o tribunales competentes exijan las responsabilidades consecuentes en casos de malos manejos o manejos irregulares.

El Juicio de Cuentas será tramitado conforme al procedimiento establecido en el Código Judicial y el reglamento que para tal efecto emita la Contraloría General. El Código Judicial y el Código Penal como instancia de mayor gravedad establecen las sanciones para los servidores públicos, que en el ejercicio de sus funciones comenten fallas o arbitrariedades en los que se beneficien terceros o el mismo funcionario.

5.2.1. *Sanciones judiciales*

El Código Judicial establece la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo para tratar los procesos que se originan, por actos, omisiones, prestaciones defectuosas o deficientes de los servidores públicos, resoluciones, órdenes o disposiciones que ejecuten o adopten, expidan o en que incurran en el ejercicio de sus funciones o autoridades nacionales, provinciales o municipales y todas la entidades públicas.

La Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo tratara las acusaciones por ilegalidad; las violaciones a leyes, decretos, estatutos, acuerdos, reglamentos; casos de adjudicación de tierras y bienes ocultos; incidentes en los procesos por cobros coactivos; extinción de contratos administrativos; cuestiones que se susciten en el orden administrativo entre las distintas Instituciones del Sector Público incluyen los Consejos Municipales, Consejos Provinciales y Juntas Comunales; los Acuerdos, Resoluciones o Disposiciones Legales entre los Consejos Provinciales y los Consejos Municipales; las Indemnizaciones que deban responder los funcionarios públicos por daños y perjuicios causados y por el mal funcionamiento de los servicios públicos.

5.2.2. *Sanciones penales*

El Código Penal establece sanciones a quienes incurran en estafa y fraude:

“Quien mediante engaño se procure o procure a un tercero un provecho ilícito en perjuicio de otro será sancionado con prisión de uno a cuatro años, si se comete en detrimento de la Administración Pública o de un establecimiento de beneficencia”⁵³⁴.

De igual forma hay sanciones para los servidores públicos que contribuyan al blanqueo de capitales.

“El Servidor Público que oculte, altere, sustraiga o destruya la evidencia o prueba de delito relacionado con el blanqueo de capitales tendrán pena de tres a seis años de prisión”⁵³⁵.

⁵³⁴ Artículo 220: Código Penal de la República de Panamá, Gaceta Oficial Digital No.26519, 26 de abril de 2010.

⁵³⁵ Artículo 258: *Ibidem*.

5.3. RESPONSABILIDAD SOCIAL FISCAL

El Régimen de Responsabilidad Social Fiscal tiene el propósito de consolidar la disciplina fiscal en la gestión financiera del Sector Público, bajo los principios de Transparencia, Responsabilidad y Rendición de Cuentas.

La norma establece un régimen de medidas preventivas y correctivas, en el cual el Ministerio de Economía y Finanzas podrá suspender, mediante resolución motivada, el desembolso de recursos, inmovilizar la utilización de recursos públicos o restringir el acceso al crédito de una entidad pública, cuando comprometa o devengue gastos no contemplados en el Presupuesto o incumpla con la obligación de informar, de acuerdo con la propia Ley⁵³⁶.

Responsabilidad por la Función Pública. Los funcionarios públicos que tengan a su cargo responsabilidades de decisión, autorización o ejecución sobre cualquier materia regulada por esta Ley deberán rendir cuentas por las decisiones tomadas, las acciones ejecutadas y los resultados obtenidos, según su competencia atribuida legalmente⁵³⁷.

En lo que respecta a la Cuenta General del Tesoro, la Constitución establece que son funciones propias de la Asamblea Nacional deslindar responsabilidades sobre la Cuenta General del Tesoro que el Ejecutivo le presente, con el concurso del Contralor General de la República⁵³⁸.

6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

6.1. TRANSPARENCIA

La Transparencia consiste en la manera de proceder en el manejo de los fondos y bienes públicos y el acceso a la información que se pueda tener con respecto a estos manejos. La Transparencia y acceso a la información de las entidades públicas es regentado, supervisado y promovido por la Autoridad Nacional de Transparencia y Acceso a la Información, orientados a fortalecer los controles para la prevención de la corrupción a través de los principios de gobiernos abiertos.

En el orden institucional, cada entidad del sector público es responsable de establecer una serie de medidas mínimas que permiten ser evaluadas para determinar el nivel de compromiso que se tiene con respecto a la Transparencia y acceso a la información, para lograr este fin estamos regulados por la Ley de Transparencia Gubernamental de Panamá, que hace efectivo el derecho de toda persona que tiene para conocer la información que las autoridades tengan en sus archivos.

⁵³⁶ Artículo 28: Ley 34 del 5 junio de 2008, Ley de Responsabilidad Social Fiscal.

⁵³⁷ Artículo 29: *Ibidem*.

⁵³⁸ Artículo 161: Constitución de la República de Panamá.

La información a la que podemos conocer o tener acceso según la Ley es la siguiente:

1. El Reglamento Interno de la Entidad.
2. La Estructura orgánica de las entidades y dependencias del gobierno en sus tres poderes del Estado.
3. El Directorio de los servidores públicos, sus facultades, remuneración mensual y la dirección de sus oficinas, donde puedas solicitar información.
4. Las metas y objetivos de los programas de gobierno.
5. Los servicios que ofrece cada institución, los formatos de los trámites y requisitos para adquirirlos.
6. El Presupuesto asignado y ejecutado por cada entidad para el logro de sus metas y objetivos.
7. Las concesiones, permisos y autorizaciones otorgadas por las autoridades; las contrataciones, montos y nombres de sus proveedores, los plazos para el cumplimiento y marco normativo que fundamenta su contratación.

El acceso público a la información es gratuito, sin necesidad de sustentar o justificar la razón de su uso y la necesidad de la misma, los costos que generan su reproducción son asumidos por el solicitante.

En Panamá, todas las entidades gubernamentales publican en sus páginas web el listado de sus planillas, funciones, organigrama, misión y visión de la entidad, aspectos de responsabilidad social, convocatorias para actos públicos, requisitos previos, obras y avances en su gestión entre otros. Como principio básico de publicidad, las entidades del Estado están obligadas a tener disponible en su sitio oficial de Internet, página electrónica o en el boletín oficial de la entidad la siguiente información⁵³⁹.

1. Reglamento Interno actualizado de la institución.
2. Las Políticas generales de la institución, que forman parte de su plan estratégico.
3. Manuales de procedimientos internos de la institución.
4. La descripción de la estructura organizativa de la institución.
5. La ubicación de documentos por categoría, registros y archivos de la institución, y el funcionario responsable de éstos.
6. La descripción de los formularios y reglas de procedimiento para obtener información de la institución y dónde pueden ser obtenidos.

⁵³⁹ Artículo 9: Ley 6 del 22 de enero de 2002, Ley de Transparencia Gubernamental de Panamá.

6.1.1. *Información confidencial y de acceso restringido*

Es de carácter público y de libre acceso a las personas interesadas la información relativa a la contratación y designación de funcionarios, planillas, gastos de representación, costos de viajes, emolumentos o pagos en concepto de viáticos y otros, de los funcionarios del nivel que sea y/o de otras personas que desempeñen funciones públicas.

Es considerada información Confidencial y de Acceso restringido la que sea parte de algún proceso judicial, aquella que ponga en riesgo la seguridad nacional, manejada por los estamentos de seguridad, los secretos comerciales o la información comercial de carácter confidencial obtenida por el Estado, producto de la regulación de actividades económicas.

Asuntos relacionados con procesos jurisdiccionales adelantados por el Ministerio Público y el Órgano Judicial, información de procesos investigativos del Ministerio Público, Policía Técnica Judicial, Dirección General de Aduanas, Consejo Nacional de Seguridad y Defensa, Contraloría General de la República, Dirección de Responsabilidad Patrimonial, Dirección de Análisis Financiero para la Prevención de Blanqueo de Capitales, Comisión de Libre Competencia y Asuntos del Consumidor y el Ente Regulador de los Servicios Públicos. Información sobre yacimientos minerales y petrolíferos. Memorias, notas y documentos relacionados con negociaciones comerciales diplomáticas internacionales.

6.2. RENDICIÓN DE CUENTAS

La Rendición de Cuentas consiste en presentar informes de todo lo actuado durante un periodo de tiempo establecido, en el cual un funcionario se ha responsabilizado del manejo de fondos públicos, ya sea porque maneje, recaude, administre, invierta, custodie, controle, autorice o pague, fondos o bienes públicos, tiene la obligación de rendir cuentas a la propia entidad donde labora y de estimarse necesario a la Contraloría General de la República o Autoridades Judiciales que lo requieran en caso de investigación.

Los responsables de rendir cuentas de su uso y manejo de los fondos son los funcionarios públicos, las personas naturales o jurídicas (sin ser funcionarios públicos), los representantes de instituciones, entidades garantes, representantes de organismos y personas que realicen colectas, y que en el ejercicio de sus funciones sean responsables de recaudar, manejar, administrar, pagar, custodiar, controlar fondos públicos, o subsidios de entidades públicas o de organización nacionales e internacionales que suministren donaciones en efectivo o en especies.

Se rinde cuentas a la entidad en la cual se trabaja o representa y a la Contraloría General en caso de que se requiera por temas de irregularidades detectadas en el manejo de los fondos o bienes públicos y autoridades judiciales que lo requieran.

El momento oportuno para rendir cuentas en el reporte de labores es al inicio de una administración, para determinar cómo se recibe o qué condiciones se recibe una administración. Los primeros quince días, del mes siguiente al semestre al que se refiere la cuenta respectiva. Cuando a petición sustentada del funcionario, empleado o agente representante se solicite. Cuando las circunstancias lo justifiquen en un término prudencial en donde las prórrogas no deben exceder de 30 días hábiles.

Los funcionarios, agentes o representantes que manejen hasta de quinientos dólares (\$500), por custodia, control, administración y autorización de fondos correspondientes a Caja Menuda, la Contraloría establecerá la forma y el plazo en que deben presentar las cuentas, sin soslayar inspecciones o investigaciones previas por denuncias para determinar correcciones de operaciones.

La manera como se debe Rendir Cuentas es a través de los informes de rendición de cuentas, los cuales deben consignar la denominación, referencia bancaria o presupuestaria de la cuenta, identificar la clase de cuenta, si es de ingreso o de egreso, el tiempo o periodo al que corresponde el manejo de los fondos, la oficina y el lugar al que corresponde, las generales del funcionarios o agente, el cargo público que desempeña y las descripciones de las funciones; anexar todos los documentos que fundamentan o respaldan la cuenta rendida y todos los elementos que a juicio de la Contraloría se consideren pertinentes.

La Rendición de Cuentas va dirigida a quienes tiene claramente definidos tres objetivos importantes que son los siguientes:

1. Comprobar la veracidad y exactitud de las operaciones.
2. Establecer que los ingresos y el manejo de los fondos o bienes públicos han cumplido con las normas legales pertinentes y las disposiciones en el reglamento interno de la entidad o los procedimientos aprobados por la Contraloría.
3. Verificar si las cuentas y operaciones contables y aritméticas son claras y exactas.
4. Determinar si el manejo de los fondos ha sido correcto.
5. Verificar si los documentos de respaldo son auténticos.

6.2.1. *Rendición de cuentas al Órgano Legislativo*

La rendición de cuentas es efectiva cuatro meses después de la vigencia presupuestaria, aproximadamente en el mes de abril, cuando el Presidente de la República presenta al pleno de la Asamblea Nación un informe de las obras realizadas por su gobierno en la vigencia que termino, en esta rendición de presentan todos aspectos y problemáticas del país, la ejecución del presupuesto, los logros alcanzados del Plan Estratégico de Gobierno.

La segunda rendición de cuentas se presenta cuando todas las entidades del sector público, sustentan su presupuesto ante la Comisión de Presupuesto de la Asamblea Nacional. El evento tiene cita aproximadamente entre el mes de agosto y septiembre, y en el mismo las entidades hacen una presentación de sus obras y logros más destacados del presupuesto actual y detallan cuáles son las necesidades que enfrentan para la próxima vigencia fiscal con el presupuesto que les han asignado para desollar su plan de trabajo.

6.2.2. Rendición de cuentas del Presupuesto y Finanzas Públicas

La rendición de cuentas en el orden de la Economía y las Finanzas Públicas, es por parte del Ministerio de Economía y Finanzas y la Contraloría General de la República, los cuales deben publicar un informe sobre la ejecución presupuestaria a más tardar treinta (30) días posteriores a la fecha de la ejecución o cierre del mes. El Estado informará a quien lo requiera sobre la siguiente información:

1. Funcionamiento de la institución, decisiones adoptadas y la información relativa a todos los proyectos que se manejen en la institución.
2. Estructura y ejecución presupuestaria, estadística y cualquier otra información relativa al presupuesto institucional.
3. Programas desarrollados por la institución.
4. Actos públicos relativos a las contrataciones públicas desarrolladas por la institución.

El Ministerio de Economía y Finanzas y la Contraloría General de la República deberán presentar y publicar un informe trimestral de la ejecución del Estado, dentro de los treinta (30) siguientes a cada trimestre, el cual debe tener la siguiente información:

1. Desarrollo del Producto Interno Bruto por sector.
2. Comportamiento de las actividades más relevantes por sector.

Bibliografía, normativa y siglas

- Código Penal de la República de Panamá: Gaceta Oficial Digital No. 26519, 26 de abril de 2010.
- Constitución Política de la República de Panamá: al mes de noviembre de 2004.
- Decreto No. 01-2017-DNM y SC: Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) Versión II.
- Decreto No. 264-2006-DMYSC del 17 de Octubre: Manual de Procedimiento para el Registro Presupuestario de los Ingresos en las Entidades del Sector Descentralizado.

Decreto No.391-DINAG: Normas de Auditoría Gubernamental aplicables en la República de Panamá, 29 de octubre de 2012, Contraloría General de la República.

Decreto No.420-2005 DM y SC: Manual General de Contabilidad Gubernamental, 26 de septiembre de 2005, Contraloría General de la República.

Decreto No.455-2010-DM y SC: Manual de Procedimientos para el Uso y Manejo de las Cajas Menudas en las Entidades Públicas, Contraloría General de la República, 26 de enero de 2011, Quinta Versión.

Ley 32 del 8 de noviembre de 1984: Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Gaceta oficial No.20188 del 20 de noviembre.

Ley 34 de 5 de junio de 2008: Ley de Responsabilidad Social Fiscal, Gaceta Oficial No.26056 del 6 de junio de 2008.

Ley 69 de 24 de noviembre de 2015: Ley Presupuesto General del Estado para la vigencia 2016, Gaceta Oficial No.27916 del 26 de noviembre de 2015.

Ley 22 de 27 de junio de 2006: Ley que regula la Contratación Pública,

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (1981): *Manual de Clasificaciones Presupuestarias del Ingreso Público*, Panamá.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (2010): *Manual de Clasificaciones Presupuestarias del Gasto Público*, Resolución 344 del 13 de enero de 2010.

Decreto Número 264-2006-DMySC de 17 de octubre de 2006: Manual de Procedimientos para el Registro Presupuestario de los Ingresos en las Entidades del Sector Descentralizado, Gaceta Oficial No. 25765 del jueves 5 de abril de 2007.

Decreto Número 420-2005-DMySC de 26 de septiembre de 2005: Manual General de Contabilidad Gubernamental, Gaceta Oficial No.25424 del 14 de noviembre de 2005.

[www.mef.gob.pa/es/direcciones/dirección Tesorería/funciones](http://www.mef.gob.pa/es/direcciones/dirección%20Tesorería/funciones)

La CUT: <https://es.slideshare.net/ogovmefpty/inversiones-en-la-provincia-de-panam-oeste?>

Siglas

BNP:	Banco Nacional de Panamá
CGR:	Contraloría General de la República.
CUT:	Cuenta Única del Tesoro.
DGCP:	Dirección General de Contrataciones Pública
DGI:	Dirección General de Ingresos
DGT:	Dirección General de Tesorería
DIPRENA:	Dirección de Presupuesto de la Nación
DNC:	Dirección Nacional de Contabilidad
INTOSAI:	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI:	Estándares Internacionales de Auditoría de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

ISTMO:	Integración y Soluciones Tecnológicas del Modelo de Gestión Operativa
PBR:	Presupuesto Basado en Resultados
PEG:	Plan Estratégico de Gobierno
PIB:	Producto Interno Bruto
MEF:	Ministerio de Economía y Finanzas
NICSP:	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.
RSF:	Responsabilidad Social Fiscal
SAP:	Sistema de Aplicaciones Presupuestarias
SPNF:	Sector Público No Financiero
SRPI:	Sistema de Registro de Presupuesto de Ingresos.
SRPG:	Sistema de Registro de Presupuesto de Gastos
SIAFPA:	Sistema Integrado de Administración Financiera Panameño.

PERÚ

ANTONIETA MARGARITA
URBINA MANCILLA,
ROSARIO ZAVALA MEZA

Tema 1

EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO

SUMARIO

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DEL GASTO. 1.1. Introducción. 1.2. Etapas de la ejecución presupuestal y su procedimiento. 1.2.1. Certificación del crédito presupuestario. 1.2.2. El compromiso. 1.2.3. El devengado. 1.2.4. Girado/pagado. 1.3. Competencias. 1.4. Principio de anualidad presupuestaria y sus excepciones. 2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 2.1. La ejecución de los fondos públicos se realiza en las etapas siguientes. 2.2. La ejecución presupuestaria del gasto. 3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO. 3.1. Concepto. 3.2. Información de los compromisos para la programación de la ejecución financiera. 3.3. Modificación del Registro Único del Contribuyente (RUC) por error en el registro. 3.4. Formalización del gasto devengado. 3.5. Autorización del devengado y oportunidad para la presentación de documentos para procesos de pagos. 4. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 4.1. Determinación de los ingresos públicos. 4.2. Recepción de los ingresos públicos. 4.3. Servicios bancarios para la percepción o recaudación de fondos públicos. 5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS. 5.1. Atención del gasto devengado. 5.2. Autorización de giro. 5.3. Condiciones para el gasto girado. 5.4. Aprobación de la autorización de pago. 5.5. Utilización del tipo de recurso en el registro de la información de ejecución de gasto. 5.6. De la fuente de financiamiento recursos directamente recaudados. 5.7. Procedimiento de pago transferencias electrónicas. 5.8. Pago de otras obligaciones mediante abonos en cuentas bancarias individuales. 5.9. Obligación de pago a proveedores con abono en sus cuentas bancarias. 5.10. Sustentación del pago efectuado mediante abonos en cuenta a proveedores. 5.11. Pago mediante cheques y emisión de cartas orden. 5.12. Las unidades ejecutoras sólo pueden usar cheques en forma excepcional. 5.13. Pagos en efectivo – de la Caja Chica. 6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA. 6.1. Principios generales. 6.2. Fines de la contabilidad del sector público estatal. 6.3. Competencias en materia contable pública. 6.4. Normas Internacionales de Contabilidad.

1. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCION DEL GASTO

1.1. INTRODUCCIÓN

La Ejecución del gasto público, está sujeta al régimen del presupuesto anual y a sus modificaciones conforme a la Ley General, se inicia el 1 de enero y culmina el 31 de diciembre de cada año fiscal. Durante dicho período se perciben los ingresos y se

atienden las obligaciones de gasto de conformidad con los créditos presupuestarios autorizados en los Presupuestos⁵⁴⁰.

Es de precisar que aprobado el Presupuesto Institucional de Apertura (PIA) mediante Ley del Congreso de la República, y previo al inicio de la Ejecución del gasto por cada pliego presupuestal, el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) mediante Resolución de la Dirección General de Presupuesto Público (DGPP), autoriza la Programación de Compromiso Anual (PCA), que el monto inicial que constituye la PCA para el año fiscal, el cual es establecido como resultado de un proceso de proyección actualizado de los ingresos realizado por la DGPP, en coordinación con la Dirección General Asuntos Económicos y Sociales del MEF.

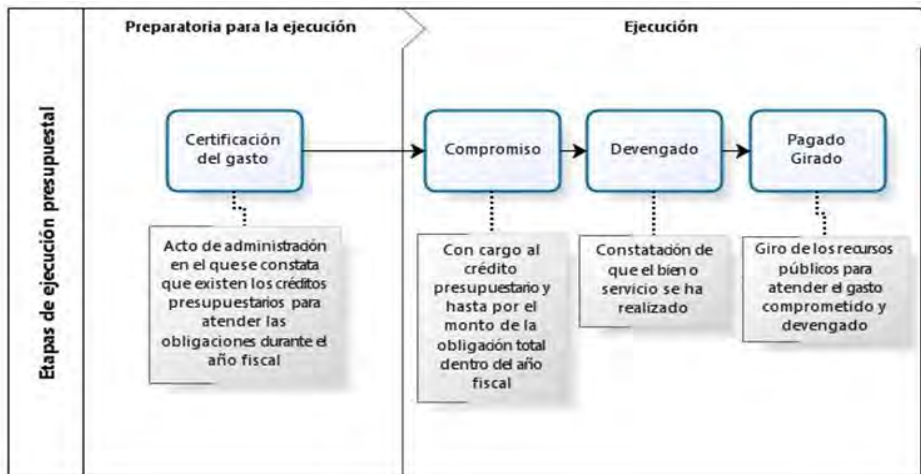
La PCA es aprobado, por toda fuente de financiamiento, a nivel pliego presupuestal, categoría de gasto y grupo genérico de gasto, y permite a los pliegos tener certidumbre sobre el límite anual para realizar compromisos anualizados, desde el inicio del año fiscal.

La DGPP evalúa la PCA, en función a los niveles de ejecución de los pliegos y la proyección de dicha ejecución al cierre del año fiscal, con el objeto de reajustar los montos determinados para cada pliego, los mismos que de acuerdo a la citada proyección no serían ejecutados en dicho año.

1.2. ETAPAS DE LA EJECUCIÓN PRESUPUESTAL Y SU PROCEDIMIENTO

La ejecución del gasto comprende dos etapas:

- Etapa preparatoria
- Etapa de Ejecución

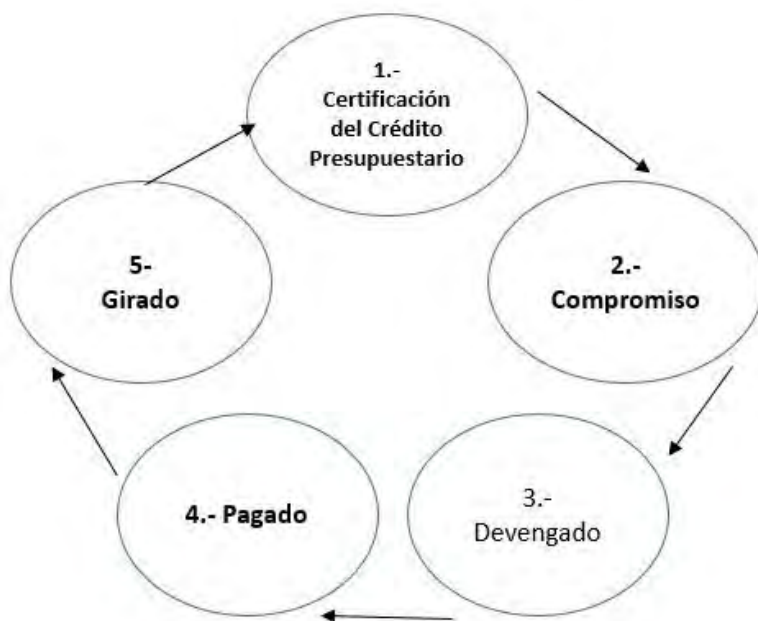


⁵⁴⁰ Art. 25° de la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuestos.

Aprobación del Presupuesto Institucional de Apertura (PIA)⁵⁴¹

Ciclo de Ejecución del Gasto

1. Certificación del Crédito Presupuestario
2. Compromiso
3. Devengado
4. Pagado
5. Girado



1.2.1. *Certificación del crédito presupuestario*⁵⁴²

La certificación de crédito presupuestario a que hace referencia los numerales 77.1 y 77.2 del artículo 77° de la Ley General del Sistema presupuestario, constituye un acto de administración cuya finalidad es garantizar que se cuenta con el crédito presupuestario disponible y libre de afectación, para comprometer un gasto con cargo al

⁵⁴¹ Art. 2° de la Directiva N° 005-2009-EF/76.01, Directiva para la Ejecución Presupuestaria.

⁵⁴² Art. 13° de la Directiva N° 005-2010-EF/76.01, Directiva para la Ejecución Presupuestaria.

presupuesto institucional autorizado para el año fiscal respectivo, previo cumplimiento de las disposiciones legales vigentes que regulen el objeto materia del compromiso. Dicha certificación implica la reserva del crédito presupuestario, hasta el perfeccionamiento del compromiso y la realización del correspondiente registro presupuestario⁵⁴³.

Las unidades ejecutoras a través del responsable de la administración de su presupuesto, emiten en documento la certificación del crédito presupuestario, para cuyo efecto, la Oficina de Presupuesto o la que haga sus veces en el pliego presupuestario, dicta los procedimientos y lineamientos que considere necesarios, referidos a la información, documentos y plazos que deberá cumplir la unidad ejecutora para llevar a cabo la citada certificación. Dicho documento de certificación debe contener como requisito indispensable para su emisión, la información relativa al marco presupuestal disponible que financiará el gasto⁵⁴⁴.

Es requisito indispensable cada vez que se prevea realizar un gasto, contratar y/o adquirir un compromiso, adjuntándose al respectivo expediente⁵⁴⁵.

Es susceptible de modificación, en relación a su monto u objeto, o anulación, siempre que tales acciones estén debidamente justificadas y sustentadas⁵⁴⁶.

Para efecto de la disponibilidad de recursos y la Fuente de Financiamiento para convocar procesos de selección, se tomará en cuenta la certificación del crédito presupuestario correspondiente al año fiscal en curso⁵⁴⁷ y, en el caso de ejecuciones contractuales que superen el año fiscal, el documento suscrito por el Jefe de la Oficina General de Administración o el que haga sus veces en el pliego presupuestario, que garantice la programación de los recursos suficientes para atender el pago de las obligaciones en los años fiscales subsiguientes.

Para este último fin, dicha Oficina General coordina con el Jefe de la Oficina de Presupuesto del pliego, a efecto de que se prevean los recursos que se requieran para el financiamiento del documento suscrito.

1.2.2. *El compromiso*

El compromiso es el acto de administración mediante el cual el funcionario facultado a contratar y comprometer el presupuesto a nombre de la entidad acuerda, luego del cumplimiento de los trámites legalmente establecidos, la realización de gastos previamente aprobados, por un importe determinado o determinable, afectando total o parcialmente los créditos presupuestarios, en el marco de los presupuestos aprobados,

⁵⁴³ Art 13.1 de la Directiva N° 005-2010-EF/76.01, Directiva para la Ejecución Presupuestaria.

⁵⁴⁴ Art 13.2 de la Directiva N° 005-2010-EF/76.01, Directiva para la Ejecución Presupuestaria.

⁵⁴⁵ Art 13.4 de la Directiva N° 005-2010-EF/76.01, Directiva para la Ejecución Presupuestaria.

⁵⁴⁶ Art 13.5 de la Directiva N° 005-2010-EF/76.01, Directiva para la Ejecución Presupuestaria.

⁵⁴⁷ Art 17.6 de la Directiva N° 005-2010-EF/76.01, Directiva para la Ejecución Presupuestaria.

la PCA y las modificaciones presupuestarias realizadas. El compromiso se efectúa con posterioridad a la generación de la obligación nacida de acuerdo a Ley, Contrato o Convenio. El compromiso debe afectarse a la correspondiente cadena de gasto, reduciendo su importe del saldo disponible del crédito presupuestario, a través del respectivo documento oficial.

El compromiso es realizado dentro del marco de los créditos presupuestarios aprobados en el presupuesto institucional del pliego para el año fiscal, con sujeción al monto del PCA, por el monto total anualizado de la obligación.

Quedan prohibidos los actos administrativos o de administración que condicionen su aplicación a créditos presupuestarios mayores o adicionales a los establecidos en los presupuestos, con sujeción del PCA, bajo sanción de nulidad de pleno derecho de dichos actos.

Los pliegos del Gobierno Nacional, Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales para realizar los compromisos correspondientes a los gastos que se financian con cargo a recursos provenientes de fuentes de financiamiento distintas a la de Recursos Ordinarios, deben considerar la previsión en la recaudación, captación y obtención de recursos por las fuentes de financiamiento antes mencionadas que esperan obtener durante el año fiscal correspondiente, en concordancia con lo señalado en el artículo 61° de la Ley General del Sistema presupuestario.

La responsabilidad por la adecuada ejecución del compromiso es solidaria con el Titular del pliego o de la unidad ejecutora, según corresponda, y con aquel que cuente con delegación expresa para comprometer gastos, en el marco del artículo 7 de la Ley General.

Asimismo, el responsable de la administración de los presupuestos de las unidades ejecutoras verifican que las afectaciones presupuestarias de cada compromiso realizadas por las Oficinas Generales de Administración o las que hagan sus veces, cuenten con el respectivo crédito presupuestario.

Los créditos presupuestarios para la ejecución de los compromisos deben dar cobertura hasta el nivel de Específica del Gasto.

1.2.3. El devengado

El devengado es el acto de administración mediante el cual se reconoce una obligación de pago, derivada de un gasto aprobado y comprometido, que se produce previa acreditación documentaria ante el órgano competente de la realización de la prestación o el derecho del acreedor. El reconocimiento de la obligación debe afectarse al presupuesto institucional, con cargo a la correspondiente cadena de gasto. Esta etapa del gasto se sujeta a las disposiciones que dicta la Dirección Nacional del Tesoro Público.

1.2.4. *Girado/pagado*

El pago es el acto de administración mediante el cual se extingue, en forma parcial o total, el monto de la obligación reconocida, debiendo formalizarse a través del documento oficial correspondiente. Está prohibido efectuar pagos de obligaciones no devengadas. Esta etapa del gasto se sujeta a las disposiciones que dicta la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público.

1.3. COMPETENCIAS

La ejecución del gasto público es el proceso a través del cual se atienden las obligaciones de gasto con el objeto del cumplir las metas del pliego presupuestario, conforme a los créditos presupuestarios autorizados en sus respectivos presupuestos institucionales, tomando en cuenta el principio de legalidad, y asignación de competencias y atribuciones que por Ley corresponde atender a cada entidad pública, así como los principios constitucionales de Programación y Equilibrio Presupuestario reconocidos en los artículos 77° y 78° de la Constitución Política del Perú.

Es de alcance a las entidades del Gobierno Nacional que comprende a los organismos representativos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y sus organismos públicos descentralizados, las universidades públicas y los organismos constitucionalmente autónomos; los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales así como sus Institutos Viales Provinciales.

Los documentos que la DGPP remite a las entidades sujetas a su ámbito, en el marco del Sistema Nacional de Presupuesto, constituyen actos de administración, conforme a lo dispuesto en los artículos 1° numeral 1.2.1 y 7° de la Ley N° 27444-⁵⁴⁸.

1.4. PRINCIPIO DE ANUALIDAD PRESUPUESTARIA Y SUS EXCEPCIONES⁵⁴⁹:

a) *Año Fiscal*, en el cual se realizan las operaciones de ingresos y gastos en el Presupuesto aprobado, se inicia el 1 de enero al 31 de diciembre. En él se aplican los ingresos percibidos y se ejecutan los gastos devengados hasta el último día de diciembre.

b) *Periodo de Regularización*, en él se complementa el registro de la información de ingresos y gastos de las Entidades, sin excepción, será determinado por la DGPP y órganos rectores de los otros sistemas, sin exceder al 31 de marzo de cada año fiscal.

c) *El Devengado con posterioridad al periodo del compromiso*. El Gasto Devengado, dependiendo de las condiciones contractuales, puede efectuarse en períodos posteriores al del correspondiente compromiso para lo cual es indispensable que éste se haya registrado en el SIAF-SP en el mes autorizado. La presente disposición no es aplicable

⁵⁴⁸ Ley del Procedimiento Administrativo General.

⁵⁴⁹ Art. 29° de la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto.

para los compromisos no devengados al 31 de diciembre de un año fiscal, en cuyo caso debe tenerse presente lo establecido por el artículo 37° de la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto, concordante con el numeral 20.3 del Artículo 20° de la Ley N° 28112, Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público.

d) *Continuidad de inversiones*, El Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), de acuerdo a las proyecciones del gasto efectuadas por la Dirección General de Presupuesto Público, antes que se apruebe la Ley del Presupuesto para el siguiente año fiscal, propone al Congreso de la República un artículo para la citada Ley, a fin que los pliegos que no concluyeron la ejecución de los proyectos de inversión y que no se encuentren presupuestados en el siguiente año fiscal, devolver a dichos pliegos los recursos para que se continúe con la ejecución del proyecto, crédito suplementario que debe ser autorizado por el MEF Decreto Supremo, en los primeros meses del año fiscal.

2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS

Dentro del esquema de la normativa presupuestaria⁵⁵⁰, se define al pago como el acto mediante el cual se extingue, en forma parcial o total, el monto de una obligación previamente reconocida por una Entidad del Sector Público. Esta obligación deberá estar debidamente formalizada a través del documento oficial correspondiente, de acuerdo con la normativa que resulte aplicable a cada caso en particular. De otro lado, este artículo establece que el pago es regulado en forma específica por las normas del Sistema de Tesorería⁵⁵¹, y que la más alta autoridad técnico-normativa en materia presupuestaria es la Dirección General del Presupuesto Público.

2.1. LA EJECUCIÓN DE LOS FONDOS PÚBLICOS SE REALIZA EN LAS ETAPAS SIGUIENTES⁵⁵²

- a. *Estimación*: cálculo o proyección de los ingresos por todo concepto que se espera alcanzar durante el año fiscal.

⁵⁵⁰ Art. 36° de la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto Público.

⁵⁵¹ Directiva N° 001-2007-EF/77.15- Resolución Directoral N° 002-2007-EF/77.15:

“Establece las disposiciones y procedimientos generales relacionados con la ejecución financiera y demás operaciones de tesorería, además de las condiciones y plazos para el cierre de cada Año Fiscal, a ser aplicados por las Unidades Ejecutoras de los pliegos presupuestarios del Gobierno Nacional y de los Gobiernos Regionales; así como por los Gobiernos Locales; en este último caso incluye disposiciones específicas que, adicionalmente, deben ser cumplidas por dicho nivel de gobierno”.

⁵⁵² Art. 32° de la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuestos.

- b. *Determinación*: acto por el que se establece o identifica con precisión el concepto, el monto, la oportunidad y la persona natural o jurídica, que debe efectuar un pago o desembolso de fondos a favor de una Entidad.
- c. *Percepción*: momento en el cual se produce la recaudación, captación u obtención efectiva...”

2.2. LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA DEL GASTO

— El Compromiso.

Al 31 de diciembre la ejecución presupuestaria, está constituida por compromisos devengados

La Ejecución Financiera del Gasto

— El Devengado.

— El Giro.

— El Pago.

Ámbito de Aplicación:

Es de alcance a las entidades del Gobierno Nacional que comprende a los organismos representativos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y sus organismos públicos descentralizados, las universidades públicas y los organismos constitucionalmente autónomos; los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales así como sus Institutos Viales Provinciales⁵⁵³.

3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCION DEL GASTO PÚBLICO

3.1. CONCEPTO

El gasto se sujeta al proceso de la ejecución presupuestal y financiera, debiendo registrarse en el SIAF-SP los datos relacionados con su formalización en el marco de las normas legales aplicables a cada una de sus etapas: Compromiso, Devengado y Pago.

3.2. INFORMACIÓN DE LOS COMPROMISOS PARA LA PROGRAMACIÓN DE LA EJECUCIÓN FINANCIERA

Para efectos de la ejecución financiera y demás operaciones de tesorería, el monto total de los compromisos debe registrarse en el SIAF-SP de acuerdo con las normas y

⁵⁵³ Art. 2° de la Directiva N° 005-2009-EF/76.01, Directiva para la Ejecución Presupuestaria.

procedimientos establecidos legalmente en la etapa de ejecución presupuestal, debidamente sustentados con los documentos que señalan las normas vigentes, no debiendo exceder el límite ni al período fijado a través del respectivo Calendario de Compromisos.

Los datos relacionados con el Gasto Comprometido, tales como la Meta Presupuestaria y Cadenas de Gasto aplicables, deben ser reflejo de la documentación sustentatoria, debiendo contar con la correspondiente conformidad de los responsables de su verificación, previo al ingreso de los datos en el SIAF-SP, a fin de evitar posteriores solicitudes de regularización y reasignación.

El número de registro SIAF-SP del Gasto Comprometido debidamente formalizado debe ser consignado en el documento sustentatorio de esta etapa de la ejecución.

3.3. MODIFICACIÓN DEL REGISTRO ÚNICO DEL CONTRIBUYENTE (RUC) POR ERROR EN EL REGISTRO

Únicamente en casos de errores materiales podrá modificarse el RUC del proveedor procesado en el SIAFSP en la etapa del Compromiso. Este procedimiento sólo podrá ser realizado con la debida sustentación por el Director General de Administración o por quien haga sus veces, para cuyo efecto accederá con su respectiva clave electrónica. En tanto la DGETP no haya asignado la mencionada clave electrónica, la modificación del RUC será efectuada previa solicitud expresa y debidamente sustentada a dicha Dirección General.

3.4. FORMALIZACIÓN DEL GASTO DEVENGADO

El Gasto Devengado se formaliza cuando se otorga la conformidad con alguno de los documentos establecidos, por parte del área responsable, una de las siguientes condiciones:

- a) La recepción satisfactoria de los bienes;
- b) La prestación satisfactoria de los servicios;
- c) El cumplimiento de los términos contractuales en los casos que contemplen adelantos, pagos contra entrega o entregas periódicas de las prestaciones en la oportunidad u oportunidades establecidas en las bases o en el contrato.

El Gasto Devengado es registrado afectando en forma definitiva la Específica del Gasto Comprometido, con lo cual queda reconocida la obligación de pago.

3.5. AUTORIZACIÓN DEL DEVENGADO Y OPORTUNIDAD PARA LA PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS PARA PROCESOS DE PAGOS

La autorización de los devengados es competencia del Director General de Administración o de quien haga sus veces o del funcionario a quien le sea asignada esta facultad de manera expresa.

El Director General de Administración o quien haga sus veces debe:

- a) Establecer los procedimientos necesarios para efectuar una eficiente programación de sus gastos.
- b) Asegurar la oportuna y adecuada elaboración de la documentación necesaria para que se proceda al pago de las obligaciones.
- c) Impartir las directivas necesarias a las oficinas relacionadas con la formalización del Gasto Devengado, tales como Logística y Personal o a aquellas que hagan sus veces, para que cumplan con la presentación de dichos documentos a la Oficina de Tesorería con la suficiente anticipación a las fechas previstas para la oportuna y adecuada atención del pago correspondiente.

4. EJECUCION DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

La Ejecución Financiera de los Ingresos se produce cuando se recaudan, captan u obtienen los recursos:

- a. *Recaudación*: Proceso propio de la Ejecución de Ingresos mediante el cual, el Estado percibe Recursos Públicos por concepto de Impuestos, sin generar ningún tipo de contraprestación por parte de éste.
- b. *Captación*: Proceso propio de la Ejecución de Ingresos mediante el cual se perciben Recursos Públicos por la prestación de un servicio público de carácter individualizado por parte de las Entidades Públicas.
- c. *Obtención*: Proceso propio de la Ejecución de Ingresos mediante el cual se reciben Recursos Públicos por concepto de Donaciones y/o Endeudamiento, por parte de las Entidades Públicas.

DE LA EJECUCIÓN FINANCIERA Y OPERACIONES DE TESORERÍA/ EJECUCIÓN FINANCIERA DE INGRESOS DISTINTOS DE RECURSOS ORDINARIOS⁵⁵⁴

4.1. DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

La determinación se realiza sobre la base de la norma legal que autoriza la percepción o recaudación de los fondos, debiendo establecerse el monto, el concepto, e identificar al deudor, con indicación de la fecha en que deberá hacerse efectiva la cobranza correspondiente y, de ser el caso, la periodicidad de la cobranza, intereses aplicables y tratamiento presupuestal de la percepción o recaudación.

La información de esta etapa de la ejecución de los ingresos se registra en el SIAF-SP sobre la base de la documentación sustentaría respectiva.

⁵⁵⁴ Directiva N° 001-2007-EF/77.15 - Resolución Directoral N° 002-2007-EF/77.15, arts. 1° al 4°.

4.2. RECEPCIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

La percepción es la etapa de la ejecución financiera de los ingresos en la que se recauda, capta u obtiene efectivamente los ingresos sobre la base de la emisión o, de ser el caso, la notificación de la documentación generada en la fase de la determinación.

Los referidos ingresos deben ser registrados en el SIAF-SP, sustentando dicho registro con documentos tales como: recibos de ingresos, papeletas de depósito, notas de abono, tickets, boletas de venta, facturas, o los correspondientes estados bancarios, según sea el caso.

El registro en dicho sistema de las captaciones vinculadas con operaciones de endeudamiento se efectúa conforme a los procedimientos y plazos establecidos por el Sistema Nacional de Endeudamiento a través de la Resolución Directoral N° 21-2006-EF de fecha 25 de setiembre de 2006.

4.3. SERVICIOS BANCARIOS PARA LA PERCEPCIÓN O RECAUDACIÓN DE FONDOS PÚBLICOS

A fin de proporcionar un mejor servicio a los usuarios, se puede celebrar convenios de recaudación con otras entidades financieras supervisadas por la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, además del Banco de la Nación, debiendo establecerse en dichos convenios los términos orientados a asegurar su acceso oportuno y adecuado a la información y documentación relacionada. Artículo 4°.- Plazo para el depósito de los Fondos Públicos.

Los fondos públicos recaudados, captados u obtenidos de acuerdo a Ley, cualquiera sea la fuente de financiamiento, deben ser depositados en las correspondiente cuentas bancarias en un plazo no mayor de 24 horas.

El abono de los fondos percibidos en las respectivas cuentas bancarias se hará dentro del plazo indicado en el numeral anterior, cuando dicha percepción sea en efectivo o con cheques del mismo banco. Cuando se trate de cheques de otros bancos, se aplicará el plazo adicional del canje.

Cuando en razón a particularidades propias del sistema de recaudación se requiera de plazos mayores a los indicados, será indispensable contar con la autorización previa de la Dirección Nacional del Tesoro Público (DGTP).

5. PROGRAMACION FINANCIERA Y CALENDARIZACION DE PAGOS

El pago extingue, parcial o totalmente, la obligación contraída hasta por el monto del Gasto Devengado y registrado en el SIAF-SP, con cargo a la correspondiente Específica del Gasto, cualquiera sea la fuente de financiamiento, para cuyo efecto es indispensable que: a) Se haya recepcionado, a través del SIAF-SP, las Autorizaciones de Giro y de Pago correspondientes, en el caso de los fondos administrados y proce-

sados a través de la DGETP. b) Se haya verificado la disponibilidad de los montos depositados en la respectiva cuenta bancaria, en el caso de fondos provenientes de otras fuentes de financiamiento.

No procede el pago si no se ha consignado en los documentos relacionados con la obligación contractual el número de registro SIAF- SP correspondiente, conforme lo establece el artículo 32° de la Ley N° 28693, Ley General del Sistema Nacional de Tesorería.

5.1. ATENCIÓN DEL GASTO DEVENGADO:

Autorizaciones de Giro y de Pago, la atención del Gasto Devengado, con cargo a los fondos administrados y procesados a través de la DGETP, se sujeta a las Autorizaciones de Giro y de Pago que son aprobadas por la DGETP, de acuerdo con la “mejor fecha” registrada.

5.2. AUTORIZACIÓN DE GIRO

La Autorización de Giro constituye la aprobación del monto para el giro del cheque, la emisión de carta orden o la transferencia electrónica, con cargo a la cuenta bancaria correspondiente.

La DGETP aprueba la Autorización de Giro a través del SIAF-SP, teniendo en cuenta el Presupuesto de Caja y sobre la base del Gasto Devengado (en estado “V”), con una anticipación máxima de cinco días útiles a la “mejor fecha” de pago registrada en el SIAF-SP. El indicado plazo no es aplicable a las Autorizaciones de Giro que se aprueben con el Tipo de Pago “Otros” ni a las Municipalidades.

La Autorización de Giro en el SIAF-SP equivale al registro: Gasto Devengado (en estado “A”) Dicha autorización no otorga conformidad a las acciones y procesos técnicos relacionados con la formalización del Gasto Devengado, los cuales son de exclusiva responsabilidad de los funcionarios facultados para el efecto.

5.3. CONDICIONES PARA EL GASTO GIRADO

Es requisito para el registro del Gasto Girado que el correspondiente Gasto Devengado haya sido contabilizado en el SIAF-SP.

El número de registro SIAF-SP del Gasto Girado, a ser ejecutado con cargo a la respectiva cuenta bancaria, debe consignarse en el correspondiente Comprobante de Pago sustentado en la documentación pertinente.

La fecha del Gasto Girado registrado en el SIAFSP debe ser la misma o posterior a la fecha de la respectiva Autorización de Giro (Devengado en “A”).

Está prohibido girar a nombre de beneficiarios distintos a los registrados en la fase del Gasto Devengado (estado “A”).

Es responsabilidad del Tesorero la verificación de los datos del Gasto Girado registrados y transmitidos a través del SIAF-SP a la DGETP.

El Gasto Girado con cargo a las subcuentas bancarias de gasto autorizadas por la DGETP debe realizarse, registrarse y transmitirse a través del SIAF-SP dentro de los cinco (5) días útiles de haberse recepcionado la respectiva Autorización de Giro.

5.4. APROBACIÓN DE LA AUTORIZACIÓN DE PAGO

La Autorización de Pago en el SIAF-SP equivale al Gasto Girado en estado “A”.

La referida autorización es transmitida al Banco de la Nación y a la respectiva Unidad Ejecutora o Municipalidad a través del SIAF-SP.

La transferencia electrónica o, de ser el caso, la entrega del cheque o presentación de carta orden al banco está condicionada al Gasto Girado en estado “A”.

5.5. UTILIZACIÓN DEL TIPO DE RECURSO EN EL REGISTRO DE LA INFORMACIÓN DE EJECUCIÓN DE GASTO

El Tipo de Recurso del campo “Medio de Pago” del SIAFSP permite identificar y procesar la información relacionada con la utilización de recursos de una determinada fuente de financiamiento que tienen origen y finalidad predeterminados y son establecidos por la DGETP.

Para el registro de la ejecución de gasto y demás operaciones de tesorería, con cargo a dichos recursos, el Calendario de Pagos se distribuye según el Tipo de Recurso directamente a través del SIAF-SP, no siendo necesario el envío de comunicación expresa para dicho fin.

5.6. DE LA FUENTE DE FINANCIAMIENTO RECURSOS DIRECTAMENTE RECAUDADOS

La ejecución presupuestal y financiera del gasto de las Unidades Ejecutoras, cuyos presupuestos se financian con la fuente de financiamiento Recursos Directamente Recaudados, se sujetan a lo establecido en la Resolución Directoral N° 051-2001-EF/77.15, publicada el 30 de setiembre de 2001. Esta disposición no es aplicable a las Municipalidades.

5.7. PROCEDIMIENTO DE PAGO TRANSFERENCIAS ELECTRÓNICAS

Es obligatorio que las Unidades Ejecutoras efectúen el pago de remuneraciones y pensiones y de las Específicas del Gasto vinculadas a los conceptos Retribuciones y Complementos, Pensiones y Otros Beneficios del Clasificador de los Gastos Públicos aprobado por la Dirección General del Presupuesto Público, mediante abonos en cuentas bancarias individuales, sea a través del Banco de la Nación o de cualquier otra institución bancaria del Sistema Financiero Nacional.

5.8. PAGO DE OTRAS OBLIGACIONES MEDIANTE ABONOS EN CUENTAS BANCARIAS INDIVIDUALES

El pago de obligaciones a que se refiere la Específica del Gasto Servicios No Personales debe efectuarse mediante abonos en cuentas bancarias individuales. Dicha modalidad de pago debe formar parte de las condiciones contractuales suscritas con cada una de las personas naturales contratadas.

Del mismo modo, debe utilizarse la indicada modalidad para el pago de dietas de directorio, a practicantes, a aquellos comprendidos en los programas SECIGRA y SERUM y a los beneficiarios de los programas sociales de alcance nacional. También, para el pago de las retenciones que, por mandato judicial, deba efectuarse al personal activo o cesante de la Unidad Ejecutora.

5.9. OBLIGACIÓN DE PAGO A PROVEEDORES CON ABONO EN SUS CUENTAS BANCARIAS

Es obligatorio que los pagos a proveedores con cargo a los fondos administrados y canalizados a través de la DGETP, incluyendo a los Encargos Otorgados, se efectúen a través de abono directo en sus respectivas cuentas bancarias. Para tal efecto, la Unidad Ejecutora requerirá al proveedor su Código de Cuenta Interbancario (CCI), en la oportunidad en que se dé inicio formal a su relación contractual. El proveedor atenderá el requerimiento mediante carta – autorización.

A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el dispositivo pertinente, las Unidades Ejecutoras deben precisar en las bases de los procesos de selección que convoquen, la obligación de hacer uso de dicha modalidad de pago, de manera que incluso aquellos proveedores que, por razones propias, carezcan de una cuenta bancaria en una entidad financiera distinta del Banco de la Nación, puedan proceder a abrir una cuenta en esta institución, en el marco de lo establecido en su Estatuto aprobado por el Decreto Supremo N° 07-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 207-2004-EF.

Pautas para el abono en las cuentas de los proveedores. Para el abono en las cuentas de los proveedores se tendrá en consideración lo siguiente:

- a) En la oportunidad del registro del Gasto Comprometido en el SIAF- SP, la Unidad Ejecutora procede a ingresar el CCI del proveedor, para su correspondiente validación.
- b) La validación del CCI consiste en la verificación, a través de la Cámara de Compensación Electrónica, de la vigencia de la cuenta y de su respectivo titular.
- c) Una vez concluida la validación, el indicado CCI queda confirmado en el SIAF-SP como único para efectos de los abonos a que hubiera lugar, inclusive para otras transacciones con cualquier Unidad Ejecutora.

- d) El CCI confirmado puede ser sustituido por otro CCI, a pedido expreso del proveedor.
- e) Una vez aprobado el compromiso, procede a registrar el Gasto Devengado de acuerdo a lo dispuesto en la presente Directiva.
- f) En la oportunidad del registro del Gasto Girado en el SIAF-SP, se consigna el monto a ser abonado en el CCI del proveedor.
- g) El monto a ser abonado, el nombre o razón social del proveedor, el Registro Único de Contribuyente (RUC) y el CCI deben constar en el Comprobante de Pago.
- h) El pago se realiza mediante la transferencia electrónica de fondos a la cuenta del proveedor debitándose la subcuenta bancaria de gasto u otra cuenta bancaria de la Unidad Ejecutora autorizada por la DGETP.

5.10. SUSTENTACIÓN DEL PAGO EFECTUADO MEDIANTE ABONOS EN CUENTA A PROVEEDORES

El pago a proveedores mediante el abono en sus cuentas queda sustentado con la información del débito registrado por el Banco de la Nación y procesado en el SIAF-SP en las cuentas bancarias de la Unidad Ejecutora y con el Comprobante de Pago.

La factura u otro comprobante presentado por el proveedor en la fase del Gasto Devengado quedan cancelado con la transferencia electrónica abonada en la cuenta del proveedor.

5.11. PAGO MEDIANTE CHEQUES Y EMISIÓN DE CARTAS ORDEN

Además de las formalidades establecidas en la Ley de Títulos Valores, para efectos del giro de cheques se debe tener en cuenta lo siguiente:

- a) Suscripción mancomunada por parte de los funcionarios acreditados.
- b) Atención del orden de su numeración e impresión de la frase *No Negociable*.
- c) A nombre del emisor de los comprobantes de pago establecidos por la SUNAT.

No está permitido solicitar la emisión de cheques de gerencia con cargo a las subcuentas bancarias de gasto salvo cuando se trate del pago de obligaciones que, por su naturaleza o en razón a procedimientos de recaudación, deba efectuarse con un solo cheque.

De estimarlo pertinente, el Director General de Administración o quien haga sus veces puede establecer un determinado régimen mancomunado de firmas y su vigencia, haciéndolo de conocimiento de la entidad bancaria.

Está prohibido el giro de cheques a nombre del personal de la institución para casos diferentes a los señalados en la presente Directiva.

5.12. LAS UNIDADES EJECUTORAS SÓLO PUEDEN USAR CHEQUES EN FORMA EXCEPCIONAL

En las Unidades Ejecutoras se podrá utilizar cheques en forma excepcional sólo para los siguientes pagos:

- a) A personal cuyo contrato no exceda de cuatro (4) meses.
- b) Por retenciones tales como AFP's, ONP, tributos y descuentos autorizados por el trabajador o pensionista.
- c) A personal de la Institución por concepto de Encargo, habilitación y reposición del Fondo para Pagos en Efectivo o Caja Chica y para el pago de jornales.
- d) A proveedores imposibilitados de abrir cuentas bancarias en el Sistema Financiero Nacional.
- e) Con cargo a fondos distintos de los autorizados por la DGETP.
- f) Viáticos, cuando no pueda utilizarse la modalidad del abono en cuentas bancarias.
- g) Subvenciones a favor de personas naturales o jurídicas, autorizadas de acuerdo a ley.
- h) Tributos y tasas a las que se encuentre obligada la Unidad Ejecutora, en su condición de contribuyente.
- i) A empresas que prestan servicios públicos, únicamente cuando la Unidad Ejecutora, por razones del sistema de cobranza de dichas empresas, no pueda brindar la información que permita identificar los correspondientes recibos.
- j) Por compras con la modalidad de pago contra entrega, si así lo estipula el respectivo contrato.
- k) Por cesión de derechos, debidamente acreditados.
- l) Por devolución de montos a personas naturales o jurídicas por cobros en exceso o por la cancelación de un servicio. m) Otros casos que apruebe la DGETP.

5.13. PAGOS EN EFECTIVO - DE LA CAJA CHICA⁵⁵⁵

La Caja Chica es un fondo en efectivo que puede ser constituido con Recursos Públicos de cualquier fuente que financie el presupuesto institucional para ser destina-

⁵⁵⁵ Resolución Directoral N° 001-2011-EF/77.15.- Disposiciones complementarias a la Directiva de Tesorería aprobada por la R.D. N° 002-2007-EF/77.15 y sus modificatorias, respecto del cierre de operaciones del Año Fiscal anterior, del Gasto Devengado y Girado y del uso de la Caja Chica, entre otras.

do únicamente a gastos menores que demanden su cancelación inmediata o que, por su finalidad y características, no puedan ser debidamente programados. Excepcionalmente, puede destinarse al pago de viáticos por comisiones de servicio no programados y de los servicios básicos de las dependencias desconcentradas ubicadas en zonas distantes de la sede de la Unidad Ejecutora, en este último caso, cuando se determine no utilizar la modalidad del Encargo a Personal de la Institución a que se contrae el artículo 40° de la Directiva de Tesorería N° 001-2007-EF/77.15 y modificatorias.

Las Unidades Ejecutoras y Municipalidades pueden constituir sólo una Caja Chica por fuente de financiamiento.

Debe estar rodeada de condiciones que impidan la sustracción o deterioro del dinero en efectivo y se mantienen, preferentemente, en caja de seguridad o en otro medio similar.

Se sujeta a las Normas Generales de Tesorería 06 y 07 aprobada por la Resolución Directoral N° 026-80-EF/77.15 y, adicionalmente:

- a. El documento sustentatorio para la apertura de la Caja Chica es la Resolución del Director General de Administración, o de quien haga sus veces, en la que se señale la dependencia a la que se asigna la Caja Chica, el responsable único de su administración, los responsables a quienes se encomienda el manejo de parte de dicha caja, el monto total de la Caja Chica, el monto máximo para cada adquisición y los procedimientos y plazos para la rendición de cuentas debidamente documentada, entre otros aspectos.
- b. El monto máximo para cada adquisición con cargo a la Caja Chica no debe exceder del diez por ciento (10%) de una UIT,
- c. El gasto en el mes con cargo a dicha Caja no debe exceder de tres veces el monto constituido, indistintamente del número de rendiciones documentadas que pudieran efectuarse en el mismo período.
- d. Los cheques o giros bancarios se emiten a nombre del responsable de la administración de la Caja Chica o de los responsables en las dependencias a favor de las cuales se asigne dicho fondo.
- e. No está permitida la entrega provisional de recursos con cargo a la citada Caja, excepto cuando se autorice en forma expresa e individualizada por el Director General de Administración, o quien haga sus veces, en cuyo caso los gastos efectuados deben justificarse documentadamente dentro de las 48 horas de la entrega correspondiente.
- f. El Director General de Administración, o quien haga sus veces, debe aprobar una Directiva para la administración de la Caja Chica, en la misma oportunidad de su constitución, y disponer la realización de arquezos inopinados sin perjuicio de las acciones de fiscalización y control a cargo del Órgano de Control Institucional.

- g. Parte de las acciones a ser desarrolladas en los arqueos debe reflejarse en un estado mensual de las entregas, a que se refiere el inciso precedente, con indicación de la persona receptora, montos, finalidad, período transcurrido entre su entrega y rendición o devolución y nombre del funcionario que la autorizó, estableciéndose las medidas correctivas pertinentes.

Precisase que la denominación *Caja Chica* es aplicable indistintamente para el *Fondo para Pagos en Efectivo* o el *Fondo Fijo para Caja Chica*.

6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA

El Sistema Nacional de Contabilidad es el conjunto de políticas principios, normas y procedimientos contables aplicados en los sectores público y privado Mediante Ley N° 28708 - Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, se determina las funciones, objetivos y estructura de los Organismos componentes del Sistema Nacional de Contabilidad.

6.1. PRINCIPIOS GENERALES

El Plan Contable General Revisado reconoce que los principios que se exponen a continuación, son los fundamentales y básicos para el adecuado cumplimiento de los fines de la contabilidad.

1. Equidad.
2. Partida doble.
3. Ente.
4. Bienes económicos.
5. Moneda común denominador.
6. Empresa en marcha.
7. Valuación al costo.
8. Período.
9. Devengado.
10. Objetividad.
11. Realización.
12. Prudencia.
13. Uniformidad.
14. Significación o importancia relativa.
15. Exposición.

6.2. FINES DE LA CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL

- a) Informar los resultados de la gestión pública en los aspectos presupuestarios, financieros, económicos, patrimoniales y de cumplimiento de metas;
- b) Presentar el análisis cuantitativo de la actuación de las entidades del sector público incluyendo los indicadores de gestión financiera;
- c) Proveer información para el planeamiento y la toma de decisiones; y,
- d) Facilitar el control y la fiscalización de la gestión pública.

6.3. COMPETENCIAS EN MATERIA CONTABLE PÚBLICA

El registro de la información es único y de uso obligatorio por parte de todas las entidades del Sector Público, a nivel del gobierno nacional, gobierno regional y el gobierno local y se efectúa a través del SIAF-SP que administra el Ministerio de Economía y Finanzas.

El SIAF-SP es el medio oficial para el registro, procesamiento y generación de la información relacionada con la Administración Financiera del Sector Público.

El registro contable que se efectúa utilizando el Sistema Integrado de Administración Financiera del Sector Público (SIAF-SP), tiene como sustento la Tabla de Operaciones cuya elaboración y actualización permanente es responsabilidad de la Dirección Nacional de Contabilidad Pública.

6.4. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

La gestión contable gubernamental, por intermedio de los estados financieros e información presupuestaria, refleja a una determinada fecha la situación económica y administrativa de la entidad pública.

Por consiguiente, se entiende que la información contable ha sido elaborada en base a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad y, asimismo, utilizando los principios de contabilidad generalmente aceptados.

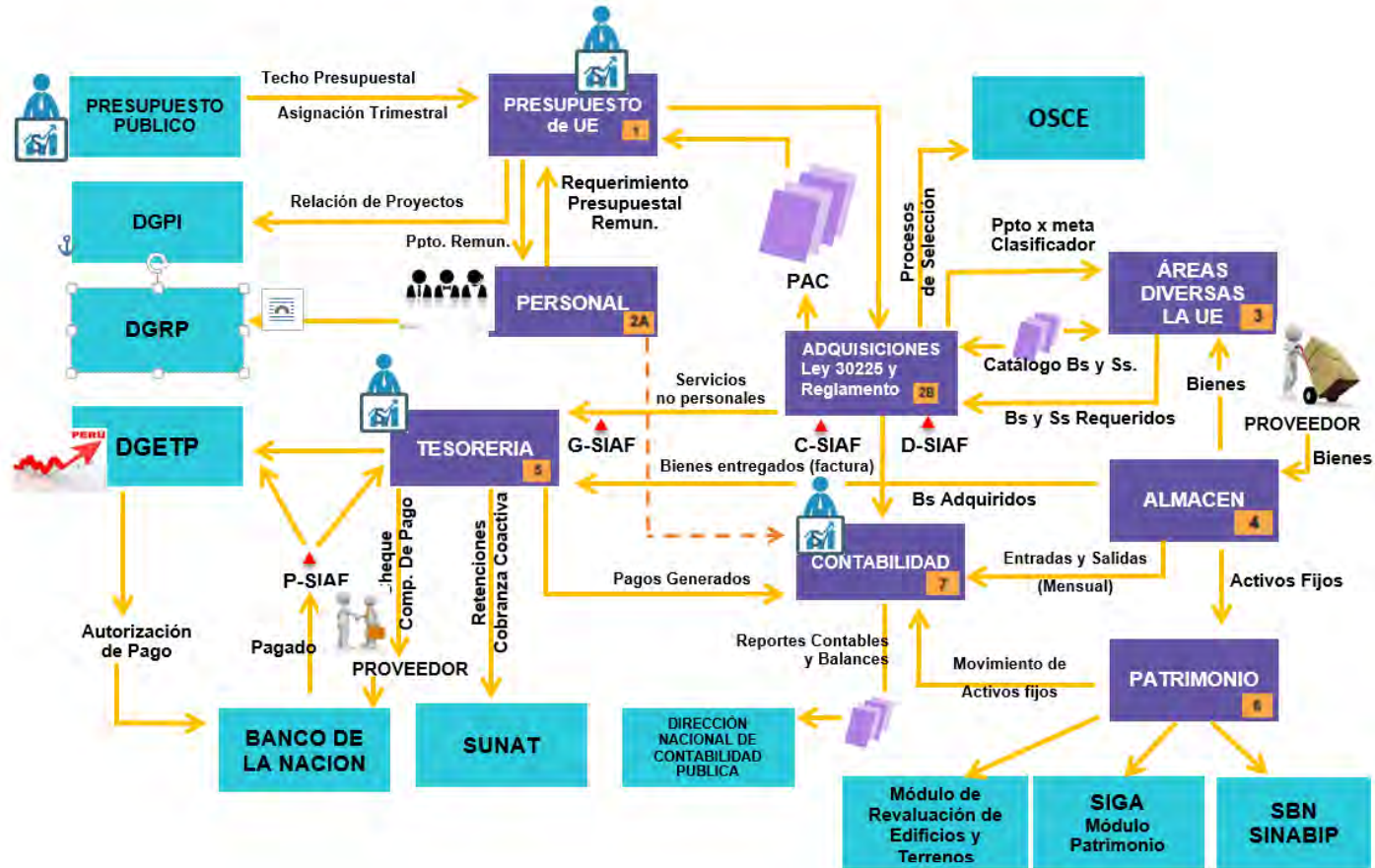
Sin embargo, en la actualidad, existe un grupo limitado de NIC-SP (Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público), para ser aplicados en la gestión contable gubernamental.

En el Perú se oficializan dichas normas mediante Resolución N° 029-2002-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, siendo catorce las normas aprobadas inicialmente:

1. NIC-SP-1: Presentación de estados financieros.
2. NIC-SP-2: Estado de flujos de efectivo.

3. NIC-SP-3: Superávit o déficit neto del ejercicio, errores sustanciales y cambios en las políticas contables.
4. NIC-SP-4: Efectos de las variaciones en los tipos de cambio.
5. NIC-SP-5: Costos de endeudamiento.
6. NIC-SP-8: Presentación de información financiera sobre las participaciones en asociaciones en participación.
7. NIC-SP-9: Ingresos provenientes de transacciones de intercambio.
8. NIC-SP-10: Presentación de información financiera en una economía hiperinflacionaria.
9. NIC-SP-12: Existencias.
10. NIC-SP-13: Contratos de arrendamiento.
11. NIC-SP-14: Sucesos posteriores a la fecha del balance general.
12. NIC-SP-15: Instrumentos financieros: revelación y presentación.
13. NIC-SP-16: Inversión inmobiliaria.
14. NIC-SP-17: Inmuebles, maquinarias y equipos Dichas normas rigen para los estados financieros que se redacten a partir del 1 de enero de 2004 y, optativamente, a partir del 1 de enero de 2003.

DIAGRAMA DE PROCESOS TRANSVERSALES PARA LA EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO



Tema 2

PRESUPUESTACIÓN

SUMARIO

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.3. Principios. 2. CICLO PRESUPUESTARIO. 2.1. Programación multianual. 2.2. Formulación. 2.3. Aprobación. 2.4. Ejecución. 2.5. Control. 2.6. Evaluación.

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

La Constitución Política del Perú, en sus artículos 77 y 78, establece que el Poder Ejecutivo es quien tiene a su cargo los Ingresos y Egresos del Estado, lo cual se encuentra normado mediante la Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto, los principios, así como los procesos y procedimientos que regulan el Sistema Nacional de Presupuesto a que se refiere el artículo 11 de la Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público - Ley N° 28112.

1.1. CONCEPTO

El presupuesto público en el Perú constituye el instrumento de gestión del Estado para el logro de resultados a favor de la población, a través de la prestación de servicios y logro de metas de coberturas con eficacia y eficiencia por parte de las Entidades del sector público.

Por el ámbito de aprobación de los Presupuestos, éstos están conformados por la Ley de Presupuesto del Sector Público para el año fiscal correspondiente debido a que la aprobación, ejecución y evaluación, se efectúan para el año, es decir no es multianual a diferencia de las fases de programación y formulación del presupuesto, y están conformados por los Presupuesto del Gobierno Nacional, los Presupuestos de los Gobiernos Regionales, los Presupuestos de los Gobiernos Locales y el Presupuesto del Fondo Nacional de Financiamiento de la Actividad Empresarial del Estado - FONAFE y sus empresas.

1.2. CONTENIDO

El Presupuesto del Sector Público comprende:

- Los gastos que, como máximo, pueden contraer las Entidades durante el año fiscal, en función a los créditos presupuestarios aprobados mediante Ley de Presupuesto del Sector Público para el año fiscal vigente y, los ingresos que financian dichas obligaciones.
- Las metas de resultados a alcanzar y las metas de productos a lograrse por cada una de las Entidades con los créditos presupuestarios que el respectivo presupuesto les aprueba.

La programación multianual se enmarca en las proyecciones macroeconómicas contenidas en el Marco Macroeconómico Multianual (MMM) vigente, acorde con las reglas fiscales por cada nivel de gobierno, así como en la alineación de los objetivos del Plan Bicentenario: el Perú hacia el 2021, de los Planes Estratégicos Sectoriales, de los Planes de Desarrollo Departamental y Local Concertados, de los Planes Institucionales y de los Programas Presupuestales.

- *Los fondos públicos.*- se orientan a la atención de los gastos que genere el cumplimiento de sus fines, independientemente de la fuente de financiamiento de donde provengan. Su percepción es responsabilidad de las Entidades competentes con sujeción a las normas de la materia.

Los fondos se orientan de manera eficiente y con atención a las prioridades del desarrollo del país, la estructura de los Fondos Públicos se estructura de acuerdo a lo siguiente:

- Clasificación Económica y por
- Fuentes de Financiamiento.

Los Gastos Públicos.- es el conjunto de erogaciones que por concepto de gasto corriente, gasto de capital y servicio de deuda, realizan las Entidades con cargo a los créditos presupuestarios aprobados en los presupuestos respectivos, para ser orientados a la atención de la prestación de los servicios públicos y acciones desarrolladas por las Entidades de conformidad con sus funciones y objetivos institucionales.

Los gastos públicos se estructuran en clasificadores los mismos que son aprobadas mediante Resolución Directoral de la Dirección General de Presupuesto Público del Ministerio de Economía y Finanzas, siendo los clasificadores los siguientes:

- Clasificador Institucional;
- Clasificador Económico;
- Clasificador Funcional Programática y
- Geográfica.

La *Clasificación Institucional*.- Agrupa las Entidades que cuentan con créditos presupuestarios aprobados en sus respectivos Presupuestos Institucionales.

Clasificación Funcional Programática.- Agrupa los créditos presupuestarios desagregados por función, división funcional y grupo funcional. A través de ella se muestran las grandes líneas de acción que la entidad desarrolla en el cumplimiento de las funciones primordiales del Estado y en el logro de sus objetivos y metas contemplados en sus respectivos planes operativos institucionales y presupuestos institucionales durante el año fiscal.

Clasificación Económica.- Agrupa los créditos presupuestarios por gastos corrientes, gastos de capital y servicio de deuda, por genérica del gasto, subgenérica del gasto y específica del gasto.

La Clasificación Geográfica.- Agrupa los créditos presupuestarios de acuerdo al ámbito geográfico donde está prevista la dotación presupuestal y la meta, a nivel de Región, Departamento, Provincia y Distrito.

1.3. PRINCIPIOS

Para el caso del Perú, a los Principios Generales se les conoce como Principios Regulatorios los cuales se definen a continuación:

- *Equilibrio presupuestario*.- El Presupuesto del Sector Público está constituido por los créditos presupuestarios que representan el equilibrio entre la previsible evolución de los ingresos y los recursos a asignar de conformidad con las políticas públicas de gasto, estando prohibido incluir autorizaciones de gasto sin el financiamiento respectivo.
- *Equilibrio macro fiscal*.- La preparación, aprobación y ejecución de los presupuestos de las Entidades preservan la estabilidad conforme al marco de equilibrio macro fiscal, de acuerdo con la Ley de Responsabilidad y Transparencia Fiscal - Ley N° 27245, modificada por la Ley N° 27958 y la Ley de Descentralización Fiscal - Decreto Legislativo N° 955.
- *Especialidad cuantitativa*.- Toda disposición o acto que implique la realización de gastos públicos debe cuantificar su efecto sobre el Presupuesto, de modo que se sujete en forma estricta al crédito presupuestario autorizado a la Entidad.
- *Especialidad cualitativa*.- Los créditos presupuestarios aprobados para las Entidades se destinan, exclusivamente, a la finalidad para la que se autorizó en los Presupuestos del Sector Público, así como en sus modificaciones realizadas conforme a la Ley General.
- *Universalidad y unidad*.- Todos los ingresos y gastos del Sector Público, así como todos los Presupuestos de las Entidades que lo comprenden, se sujetan a la Ley de Presupuesto del Sector Público.

- *De no afectación predeterminedada.*- Los fondos públicos de cada una de las Entidades se destinan a financiar el conjunto de gastos públicos previstos en los Presupuestos del Sector Público, es decir no se autorizan en forma específica.
- *Integridad.*- Los ingresos y los gastos se registran en los Presupuestos por su importe íntegro, salvo las devoluciones de ingresos que se declaren indebidos por la autoridad competente.
- *Información y especificidad.*- El presupuesto y sus modificaciones deben contener información suficiente y adecuada para efectuar la evaluación y seguimiento de los objetivos y metas.
- *Anualidad.*- El Presupuesto del Sector Público tiene vigencia anual y coincide con el año calendario. Durante dicho período se afectan los ingresos percibidos dentro del año fiscal, cualquiera sea la fecha en los que se hayan generado, así como los gastos devengados durante el año fiscal.
- *Eficiencia en la ejecución de los fondos públicos.*- Las políticas de gasto público vinculadas a los fines del Estado se establecen teniendo en cuenta la situación económica-financiera y el cumplimiento de los objetivos de estabilidad macrofiscal, orientadas a resultados con eficiencia, eficacia, economía y calidad.
- *Centralización normativa y descentralización operativa.*- El Sistema Nacional del Presupuesto se regula de manera centralizada en lo técnico-normativo, correspondiendo a las Entidades el desarrollo del proceso presupuestario.
- *Transparencia presupuestal.*- El proceso de asignación y ejecución de los fondos públicos sigue los criterios de transparencia en la gestión presupuestal, brindando o difundiendo la información pertinente.
- *Exclusividad presupuestal.*- La ley de Presupuesto del Sector Público contiene exclusivamente disposiciones de orden presupuestal.
- *Principio de Programación Multianual.*- El Proceso Presupuestario se orienta al logro de resultados a favor de la población, en una perspectiva multianual, y según las prioridades establecidas en los Planes Estratégicos Nacionales, Sectoriales, Institucionales y en los Planes de Desarrollo Concertado.
- *Principios complementarios.*- Constituyen principios complementarios que enmarcan la gestión presupuestaria del Estado el de legalidad y el de presunción de veracidad, de acuerdo con la Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público - Ley N° 28112.

De conformidad el presupuesto es anual, (es anual las fases de aprobación, ejecución y evaluación) y es aprobado por el Congreso de la República, de acuerdo a lo establecido por la Constitución Política del País las Leyes siguientes:

- Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal;
- Ley Equilibrio Financiero para el año fiscal y
- Ley de Endeudamiento también para el año fiscal.

Asimismo, se cuenta con otras normas para la Ejecución de los Ingresos y Gastos: Marco Macroeconómico Multianual, Ley de Transparencia Fiscal, entre otras normas.

Marco de Mediano Plazo

El desarrollo del diseño de la política fiscal tiene dos objetivos:

- Contribuir con la recuperación económica, a través de la inversión pública.
- Mantener un manejo fiscal responsable que permita reducir vulnerabilidades en un contexto internacional con múltiples riesgos, asegurar la sostenibilidad de las finanzas públicas y preservar una buena calificación crediticia.

La inversión pública se recuperará y crecerá moderadamente, por lo que se espera continúe aumentando su importancia. El proceso de consolidación fiscal es imprescindible pues reduce vulnerabilidades en un contexto internacional con múltiples riesgos. Es de señalar que un entorno internacional con mucha incertidumbre puede afectar de una forma no lineal e inesperada la sostenibilidad fiscal, por lo que es recomendable prudencia fiscal que asegure la estabilidad macroeconómica.

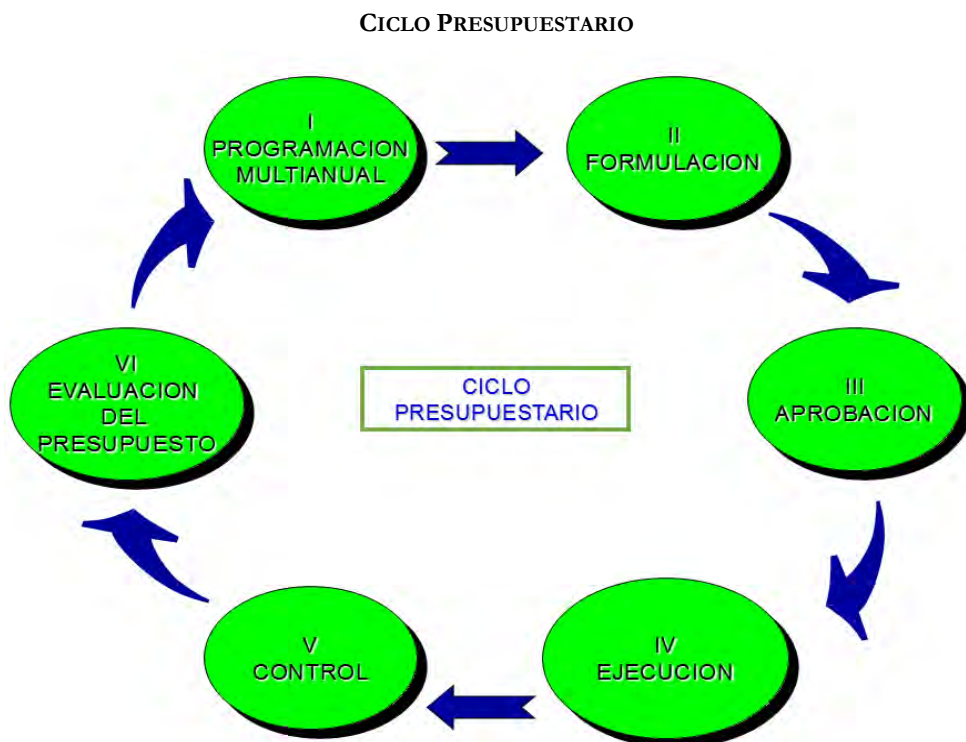
En ese sentido, de acuerdo a las normas presupuestarias vigentes y el Marco Macroeconómico Multianual (MMM) el gasto corriente no se debe expandir en la misma magnitud que la inversión pública, por lo que, es necesario el incremento de la base de ingresos fiscales estructurales, de forma que permita: profundizar en el tiempo las reformas iniciadas, que potencian el capital humano de la economía, asimismo y acompañar la expansión de la infraestructura pública con un mayor mantenimiento y equipamiento, con el objetivo de maximizar el impacto del stock de capital público sobre el potencial de crecimiento de la economía del Perú.

Con la nueva ley de contrataciones del Estado, la modernización del sistema de compras públicas y el Sistema Electrónico de Contrataciones del Estado (SEACE), el enfoque de Presupuesto por Resultados y la reforma del servicio civil; se ha avanzado en eficiencia, faltando aún mejorar Balances macroeconómicos En el escenario macroeconómico proyectado en el presente Marco Macroeconómico Multianual (MMM), una gradual consolidación fiscal, permitirá a la economía peruana afrontar de mejor manera un entorno internacional que, si bien mejorará, también mantendrá algunos riesgos, considerando que si bien se esperan menor Inversión Extranjera Directa (IED) por una menor inversión minera en el país, asimismo se da prioridad a la inversión en infraestructura brindará oportunidades a la entrada de capitales extranjeros de largo plazo.

2. CICLO PRESUPUESTARIO

El proceso presupuestario comprende diferentes fases de conformidad con la Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público - Ley N° 28112 y dichas fases se encuentran reguladas complementariamente por las Leyes de Presupuesto las cuales se señalan a continuación:

- Programación Multianual.
- Formulación.
- Aprobación.
- Ejecución.
- Control.
- Evaluación del Presupuesto.



2.1. PROGRAMACION MULTIANUAL

Programación Multianual es un proceso de análisis técnico y toma de decisiones sobre las prioridades que se otorgarán a los objetivos y metas que la entidad prevé realizar para el logro de resultados esperados a favor de la población; así como la estimación de los recursos necesarios, la estructura programática y estructura funcional, y el registro sistemático sobre la base de los clasificadores presupuestarios en el aplicativo informático, para un periodo de tres (3) años fiscales consecutivos.

La programación multianual se enmarca en las proyecciones macroeconómicas contenidas en el Marco Macroeconómico Multianual (MMM) vigente, acorde con las reglas fiscales por cada nivel de gobierno, así como los objetivos del Plan Bicentenario del Perú de los Planes Estratégicos Sectoriales, de los Planes de Desarrollo Departamental y Local Concertados, de los Planes Institucionales y de los Programas Presupuestales, siendo dicha programación de carácter referencia y el cual se ajustará anualmente.

La Programación es una fase del proceso presupuestario en el cual las entidades públicas, determinan sus ingresos y gastos en función a sus objetivos institucionales y metas a lograr, tomando en consideración las tendencias de la economía y los derivados de los cambios previstos por la normatividad, entre otros.

INGRESOS PÚBLICOS

Recursos que financian los gastos del Presupuesto del Sector Público estimados y proyectados en las Leyes Anuales de Presupuesto del Sector Público para los pliegos presupuestarios del Gobierno Nacional, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, se establecen por las fuentes de financiamiento que a continuación se detallan:

- Recursos Ordinarios.
- Recursos Directamente Recaudados.
- Recursos por Operaciones de Crédito.
- Recursos por Donaciones y Transferencias.
- Recursos Determinados.

Recursos Ordinarios.- Comprenden la recaudación de los ingresos corrientes e ingresos de capital, deducida la suma correspondiente a la comisión por recaudación. Dicha comisión constituye un recurso propio de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y se debita automáticamente con cargo a la recaudación efectuada.

Recursos Directamente Recaudados.- Comprenden, principalmente, las rentas de la propiedad, las tasas, la venta de bienes y la prestación de servicios, de los diversos sectores y pliegos presupuestarios. La proyección, se efectúa sobre la base de la Ejecución Financiera de Ingresos informada en la elaboración de la Cuenta General de la República del año anterior en el que se trabaja la programación multianual.

Recursos por Operaciones Oficiales de Crédito.- Comprenden los recursos provenientes de créditos internos y externos. Precizando que dichos recursos por de crédito externo es acordado por el Gobierno Nacional y su programación multianual se efectúa de acuerdo al cronograma de desembolsos establecido por la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público y a los contratos respectivos.

Donaciones y transferencias.- Comprenden los recursos financieros no reembolsables recibidos por el Estado, provenientes de entidades públicas o privadas, personas jurídicas o naturales, domiciliadas o no en el país. La proyección de la presente fuente de financiamiento, se efectúa sobre la base de la Ejecución Financiera de Ingresos informada en la elaboración de la Cuenta General de la República del año anterior en el que se trabaja la programación multianual.

Recursos determinados.- Para el cálculo de esta fuente de financiamiento durante la programación Multianual, se toma como referencia el Presupuesto Institucional de Apertura del año vigente y comprenden los siguientes rubros:

- Canon y Sobrecanon, regalías, rentas de aduanas y participaciones.- los cuales comprenden los ingresos por concepto de canon minero, canon gasífero, canon y sobrecanon petrolero, canon hidroenergéticos, canon pesquero y canon forestal; las regalías; los recursos por participación en rentas de aduanas, provenientes de las rentas recaudadas por las aduanas marítimas, aéreas, postales, fluviales, lacustres y terrestres, en el marco de la regulación correspondiente; entre otros.
- Contribuciones a fondos.- comprenden, principalmente, los aportes obligatorios correspondientes a lo establecido en el Decreto Ley 19990, las transferencias del Fondo Consolidado de Reservas Previsionales, los aportes del Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo y las contribuciones para la asistencia previsional a que se refiere la Ley 28046, Ley que Crea el Fondo y la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional.
- Fondo de compensación municipal.- comprenden la recaudación neta del impuesto de promoción municipal, del impuesto al rodaje y del impuesto a las embarcaciones de recreo, de acuerdo con lo establecido en el Decreto Legislativo 776, Ley de Tributación Municipal, y demás normas modificatorias y complementarias.
- Impuestos municipales.- comprenden la recaudación del impuesto predial, de alcabala y patrimonio vehicular, entre los principales.

GASTOS PÚBLICOS

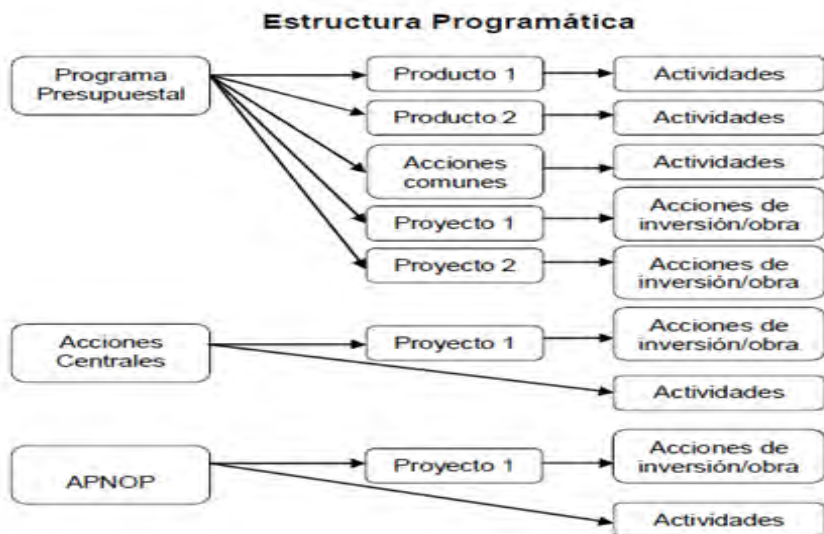
En la fase de “Programación Multianual del Gasto Público”, las entidades deberán considerar las medidas implementadas o a implementar para el cumplimiento de metas, principales metas a atender y/o resultados, financiamiento del mantenimiento de la infraestructura, principales brechas a cerrar, variaciones de recursos programados por categoría de gasto y genéricas de gasto respecto a los años anteriores.

Los gastos públicos de acuerdo a la Estructura Programática del pliego y para que la información ingrese al Sistema Integrado de Administración Financiera SIAF, es necesario contar con la Estructura Programática la cual considera los rubros siguientes:

- Categorías Presupuestarias
- Productos / proyectos / Acciones Comunes
- Actividades / Acciones – obras
- Metas

Categorías Presupuestarias:

- Programas Presupuestales (PP).- Constituye un instrumento del Presupuesto por Resultados, y es una unidad de programación de las acciones de las entidades públicas, las que integradas y articuladas se orientan a proveer Productos para lograr un Resultado Específico en la población y así contribuir al logro de un Resultado Final asociado a un objetivo de política pública.
- Acciones Centrales.- Comprende gastos exclusivamente administrativos como las actividades siguientes: Gestión administrativa, gastos de las Oficinas de Planeamiento y Presupuesto, gastos de las oficinas de recursos humanos, materiales, entre otros, que contribuyen también al logro de los resultados de los PP (que tengan las diferentes entidades). Esta categoría de gasto podrá incluir proyectos no vinculados a los resultados de un PP.
- Asignaciones Presupuestarias que no resultan en Productos (APNOP).- Comprende las actividades para la atención de un gasto específica de la entidad, gastos que corresponden directamente al pago de pensionistas pago de deuda externa, entre otros gastos que aún no son un Programa Presupuestal pero que en el marco de la progresividad de la implementación de los Programas Presupuestales se encuentran para definición, esta categoría también podrá incluir proyectos de inversión pública.



En la cadena de la Estructura Programática continúan los Productos, Acciones Comunes, Proyectos, Actividades, Acciones – Construcción de las Obras.

Producto, Acciones Comunes y Proyectos

- *Producto.*- Conjunto de bienes y/o servicios que recibe la población beneficiaria con el objetivo de generar un cambio. Los productos son la consecuencia de haber realizado, según las especificaciones técnicas, las actividades en la magnitud y el tiempo previsto.
- *Acciones Comunes.*- Son los gastos administrativos de carácter exclusivo de los Programas Presupuestales, los que no pueden ser identificados en los productos de los PP, ni pueden ser atribuidos enteramente a uno de ellos.
- *Proyecto.*- es una intervención limitada en el tiempo, que concurre a la expansión de la acción del gobierno. Representa la creación, ampliación, mejora, modernización y/o recuperación de la capacidad, implicando la variación sustancial o el cambio de procesos y/o tecnología utilizada por la entidad pública. Los proyectos son aquellos que se enmarcan en las normas del Sistema Nacional de Inversión Pública – SNIP.

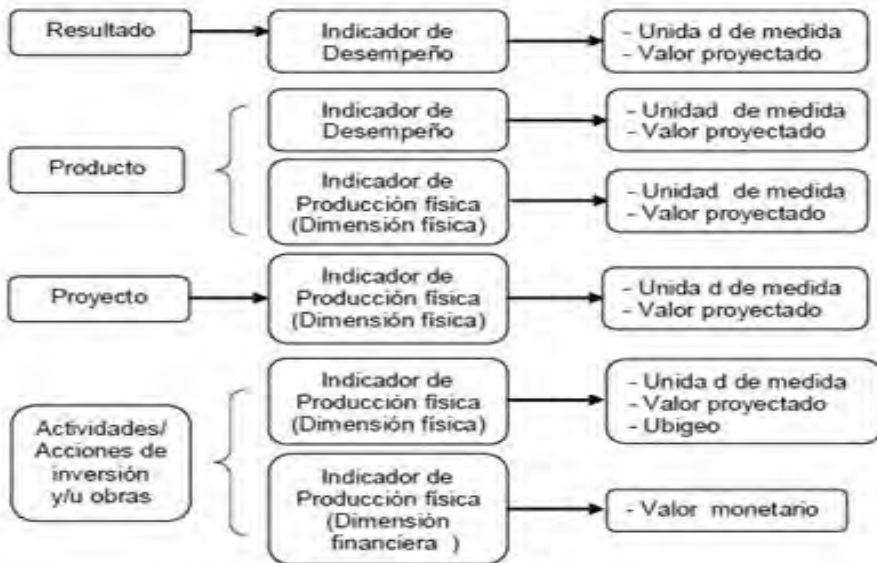
Actividades, Acciones / Obra

- *Actividad.*- Es una acción sobre una lista específica y completa de insumos (recursos humanos, bienes y servicios, y adquisiciones necesarios y suficientes), que en conjunto con otras actividades garantizan la provisión de productos, la cual debe ser relevante y presupuestable.
- *Acciones – Obra.*- se encuentra directamente relacionado con los proyectos de inversión, donde un proyecto tiene como Acciones por ejemplo a Estudios definitivos, Expedientes técnico, supervisión de la obra, entre otros, y la Obra considera a la construcción de la obra misma que es tangible, y también se considera los proyectos intangibles.

Meta.- Es el valor numérico proyectado de los indicadores. Existen dos tipos de metas: meta física, y meta del indicador de desempeño.

Meta física. Es el valor numérico proyectado del indicador de producción física (para productos/proyectos, y actividades/acciones de inversión y/u obra).

Meta del indicador de desempeño.- Es el valor numérico proyectado de los indicadores de desempeño (resultados y productos del PP).



— *Programación en los Pliegos Presupuestarios*

Los Pliegos para efecto de la programación elaboran y revisan los programas presupuestales (presupuesto por resultados), los mismos que definen con el procedimiento respectivo (Diseño de la matriz del Marco Lógico).

El pliego presupuestario o entidad, deberá prever los gastos, los que se asignarán a través de créditos presupuestarios, los que la entidad programa en base a los objetivos institucionales de la entidad y a las metas que deba cumplir, principalmente orientados a los programas presupuestales (presupuesto por resultados). Vinculados a objetivos de política pública, de conformidad con las políticas de gasto priorizadas por el titular del pliego.

— *Programación Multianual de los Programas Presupuestales (Presupuesto por Resultados)*

En la programación multianual de los Programas Presupuestales (PP) que cuentan con indicadores de desempeño definidos, con sus respectivas líneas de base, se considera el financiamiento de los recursos humanos y materiales para la entrega de los productos, de acuerdo a las metas fijadas para dichos indicadores.

En el caso de los PP que no cuenten con indicadores de desempeño definidos válidos por la Dirección General de Presupuesto Público DGPP y medidos, la programación multianual de gastos y metas se sujeta a lo establecido en el presupuesto del año vigente.

— *Programación Multianual de gastos de las Categorías Presupuestarias: Acciones Centrales y Asignaciones Presupuestarias que no Resultan en Productos (APNOP)*

Las entidades que tengan gastos no comprendidos en un PP, efectuarán la programación multianual considerando sólo las categorías presupuestarias Acciones Centrales y APNOP, procurando realizar economías que permitan financiar intervenciones prioritarias.

2.2. FORMULACIÓN

El Ministerio de Economía y Finanzas, a propuesta de la Dirección General del Presupuesto Público, plantea anualmente al Consejo de Ministros, para su aprobación, los límites de los créditos presupuestarios que corresponderá a cada Entidad que se financie total o parcialmente con fondos del Tesoro Público. Dichos límites son programados en función a lo establecido en el Marco Macroeconómico Multianual y de los topes máximos de gasto no financiero del Sector Público.

Los límites de los créditos presupuestarios están constituidos por la estimación de ingresos que esperan percibir las Entidades, y los fondos públicos que le han sido determinados y comunicados por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Fase de Formulación del proceso presupuestario es la en el cual las entidades públicas, ajustan en función a la asignación presupuestaria total (considera la fuente de financiamiento Recursos Ordinarios y las otras fuentes que tenga la entidad), es decir por todas las fuentes de financiamiento, la información registrada del primer año de la programación multianual.

Reglas

La intención de la aplicación de una regla es asegurar un comportamiento responsable dentro de una senda que contribuya a la búsqueda de la estabilidad económica, durante los últimos años la gestión fiscal peruana ha mostrado un comportamiento prudente, con resultados que se pueden apreciar en los principales agregados fiscales. La mejora sustancial de los ingresos, debido a la reforma tributaria iniciada a principios de la década, el manejo cuidadoso de la caja fiscal y una conducta moderada en el manejo del gasto público estabilizándolo.

Dichas normas establecidas en el Marco Macroeconómico Multianual y la Ley de Equilibrio fiscal, sin embargo, la disciplina fiscal puede verse seriamente afectada por choques externos, desastres naturales o eventos adversos tan destructivos como una gestión pública irresponsable donde se eche por tierra el esfuerzo de años de dedicada labor. La mejor forma de mantener un buen desempeño en el largo plazo es institucionalizar el manejo fiscal en general, liberándolo de interferencias exógenas.

Asimismo, el cumplimiento de normas de transparencia comprende el acceso confiable a la información sobre las intenciones del gobierno en materia fiscal. Las fun-

ciones, estructura, cuentas y proyecciones del sector público deberán ser entendibles, normalizadas y comparables con normas internacionales. El Código de Buenas Prácticas sobre Transparencia Fiscal adoptado por el Fondo Monetario Internacional en abril de 1998 provee los planteamientos necesarios para el logro de un buen manejo fiscal, condición fundamental para alcanzar estabilidad macroeconómica y crecimiento.

Formulación Presupuestaria

En la Fase de Formulación Presupuestaria, el pliego debe reflejar la lógica de las intervenciones definidas con un enfoque por resultados para lograr los objetivos institucionales y los de política pública, a partir de las categorías presupuestarias consideradas en el clasificador presupuestario respectivo, se determinan las metas y se consignan las cadenas de gasto y las respectivas fuentes de financiamiento.

La fase de Formulación se inicia con la entrega por parte del Ministerio de Economía Finanzas – Dirección Nacional de Presupuesto Público, de la distribución de los Recursos Ordinarios, cifra que responde a la proyección de ingresos para el siguiente año fiscal, la cual el pliego prioriza y en base a su Planes institucional y Planes Operativos Institucionales y elabora su formulación del presupuesto para el siguiente año.

La entidad sustenta su proyecto de presupuesto de acuerdo a la cifra autorizada, ante el Ministerio de Economía y Finanzas, así como su demanda adicional para el siguiente ejercicio fiscal, de ser el caso, los cuales son evaluadas por las diferentes instancias en el Ministerio de Economía y Finanzas.

La presente etapa de Formulación finaliza para la Dirección General de Presupuesto Público y el Ministerio de Economía y Finanzas cuando en el Poder Ejecutivo presente el proyecto de presupuesto al Congreso de la República para su aprobación y publicación de acuerdo a lo establecido por la Constitución Política del Perú.

2.3. APROBACIÓN

Los anteproyectos de la Ley de Presupuesto y de la Ley de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público, preparados por la Dirección General del Presupuesto Público, son remitidos como proyectos de Ley por el Presidente de la República al Poder Legislativo, de acuerdo a los plazos correspondientes establecidos por la Constitución Política del Perú.

El proyecto de ley de presupuesto del sector público contiene una parte normativa que regula aspectos vinculados a la materia presupuestaria, y está acompañado de la documentación complementaria siguiente: Exposición de Motivos, Cuadros Resúmenes Explicativos de los Ingresos y Gastos, que incluyen la relación de cuotas a organismos internacionales, Información del presupuesto de los pliegos del Gobierno Nacional y de los gobiernos regionales, detallado por: pliego, función, programa, sub-

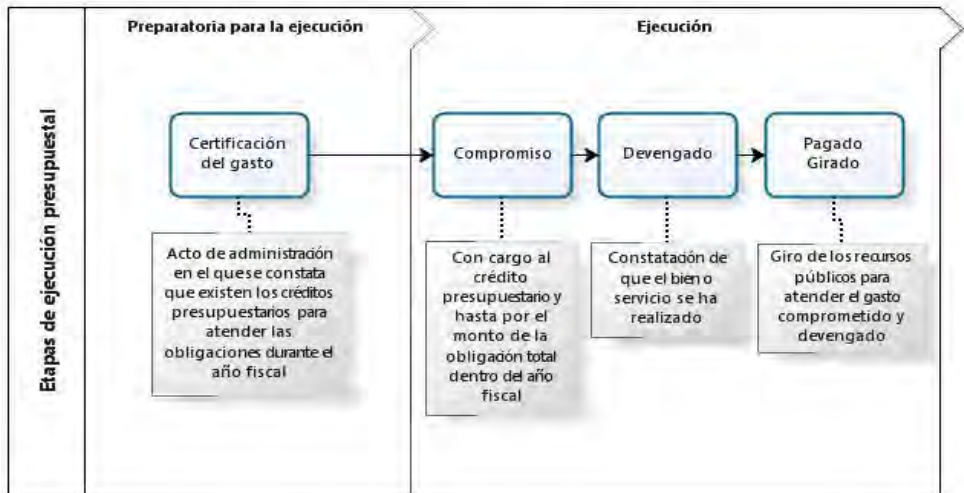
programa, actividad/proyecto, componente, meta y genérica de gasto, Información de los ingresos para los pliegos del Gobierno Nacional y de los gobiernos regionales, detallado por: pliego, genérica de ingresos y subgenérica y la Información de avances de desempeño y de metas de los Programas Presupuestales.

La Aprobación del Presupuesto, se efectúa en dos niveles en el congreso de la República; en la Comisión de Presupuesto y Cuenta General de la República y en un debate público en el Pleno del Congreso, y debe ser aprobado a más tardar el 30-noviembre de cada año y es publicado dentro de los quince (15) días posteriores a su aprobación, de acuerdo a lo establecido por la constitución del Perú.

2.4. EJECUCIÓN

La Ejecución Presupuestaria, está sujeta al régimen del presupuesto anual y a sus modificaciones conforme a la Ley General, se inicia el 1 de enero y culmina el 31 de diciembre de cada año fiscal. Durante dicho período se perciben los ingresos y se atienden las obligaciones de gasto de conformidad con los créditos presupuestarios autorizados en los Presupuestos, como créditos presupuestarios.

El proceso de ejecución del gasto público está compuesto por dos etapas: “preparatoria para la ejecución” y “ejecución”, conforme al siguiente esquema:



Modificaciones al Presupuesto

Los montos y las finalidades de los créditos presupuestarios contenidos en los Presupuestos del Sector Público sólo podrán ser modificados durante el ejercicio presupuestario, dentro de los límites y con arreglo al procedimiento establecido, de acuerdo a lo siguiente:

- Modificaciones en el Nivel Institucional.
- Modificaciones en el Nivel Funcional Programático.

Modificaciones Presupuestarias en el Nivel Institucional

Constituyen modificaciones presupuestarias en el Nivel Institucional: los Créditos Suplementarios y las Transferencias de Partidas, los que son aprobados mediante Ley:

- Los Créditos Suplementarios, constituyen incrementos en los créditos presupuestarios autorizados, provenientes de mayores recursos respecto de los montos establecidos en la Ley de Presupuesto del Sector Público; y,
- Las Transferencias de Partidas, constituyen traslados de créditos presupuestarios entre pliegos.

En el caso de los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales, los Créditos Suplementarios de los fondos públicos administrados por dichos niveles de gobierno se aprueban por Acuerdo del Consejo Regional o Concejo Municipal según sea el caso.

Modificaciones Presupuestarias en el Nivel Funcional Programático

Son modificaciones presupuestarias en el nivel Funcional Programático que se efectúan dentro del marco del Presupuesto Institucional vigente de cada Pliego, las habilitaciones y las anulaciones que varíen los créditos presupuestarios aprobados por el Presupuesto Institucional.

Las Anulaciones constituyen la supresión total o parcial de los créditos presupuestarios de actividades o proyectos.

Las Habilitaciones constituyen el incremento de los créditos presupuestarios de actividades y proyectos con cargo a anulaciones de la misma actividad o proyecto, o de otras actividades y proyectos.

Las modificaciones presupuestarias en el nivel Funcional Programático son aprobadas mediante Resolución del Titular, a propuesta de la Oficina de Presupuesto o de la que haga sus veces en la Entidad. El Titular puede delegar dicha facultad de aprobación, a través de disposición expresa, la misma que debe ser publicada.

Limitaciones a las modificaciones presupuestarias en el Nivel Funcional Programático

Durante la ejecución del Presupuesto, las modificaciones presupuestarias en el nivel Funcional Programático se sujetan a las limitaciones siguientes:

Los Grupos Genéricos de Gasto podrán ser objeto de anulaciones: si luego de haberse cumplido el fin para el que estuvieron previstos generan saldos; si se suprime la finalidad; si existe un cambio en la prioridad de los objetivos institucionales o si las proyecciones muestran que al cierre del año fiscal arrojen saldos de libre disponibilidad, como consecuencia del cumplimiento o la supresión total o parcial de metas presupuestarias.

Los Grupos Genéricos de Gasto podrán ser objeto de habilitaciones si las proyecciones al cierre del año fiscal muestran déficit respecto de las metas programadas o si se incrementan o crean nuevas metas presupuestarias.

No se podrán autorizar habilitaciones para gastos corrientes con cargo a anulaciones presupuestarias, vinculadas a gastos de inversión.

No están sujetas a las limitaciones mencionadas en el numeral precedente las modificaciones en el nivel Funcional Programático que se produzcan como consecuencia de la creación, desactivación, fusión o reestructuración de Entidades, o cuando se realice el traspaso de Actividades o Proyectos de un pliego a otro.

2.5. CONTROL

Control Presupuestal de los gastos

La Dirección General del Presupuesto Público realiza el control presupuestal, que consiste, exclusivamente, en el seguimiento de los niveles de ejecución de egresos respecto a los créditos presupuestarios autorizados por la Ley de Presupuesto del Sector Público y sus modificaciones, en el marco de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público - Ley N° 28112.

Ámbito institucional

El Ámbito de aplicación de la Ley General del Sistema Presupuestario en el Perú es de alcance a las siguientes Entidades:

Las Entidades del Gobierno General, comprendidas por los niveles de Gobierno Nacional, Gobierno Regional y Gobierno Local:

Gobierno Nacional

Administración Central, comprende a los organismos representativos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y sus organismos públicos descentralizados, las universidades públicas y los organismos constitucionalmente autónomos.

Los Organismos Reguladores.

Los Organismos Recaudadores y Supervisores.

Los Fondos Especiales con personería jurídica.

Las Beneficencias y sus dependencias.

Gobierno regional

Comprende los 26 departamentos cada uno es un pliego presupuestal y Gobierno Regionales y sus organismos públicos descentralizados.

Gobierno Local

Los Gobiernos Locales y sus organismos públicos descentralizados.

Las Empresas de los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales.

Los Fondos sin personería jurídica, los cuales se financian total o parcialmente con fondos públicos.

Los organismos carentes de personería jurídica que tienen asignado un crédito presupuestario en la Ley de Presupuesto del Sector Público, sin perjuicio de las particularidades que establezcan sus respectivas normas de creación, organización y funcionamiento.

El Fondo Nacional de Financiamiento de la Actividad Empresarial del Estado - FONAFE y sus empresas, en el marco de la Ley N° 27170, sólo y exclusivamente cuando así lo señale expresamente la Ley General.

Otras entidades públicas no mencionadas en los numerales precedentes.

2.6. EVALUACION

En la etapa de Evaluación del Presupuesto se establecer los procedimientos y lineamientos técnicos a tener en cuenta en la elaboración de la Evaluación al Primer Semestre y Anual de los Presupuestos Institucionales, con la finalidad de:

- Apreciar el desempeño en su Gestión Presupuestaria Institucional correspondiente al Año Fiscal respectivo.
- Efectuar el seguimiento del gasto público y de las prioridades asignadas por las entidades responsables de la programación, formulación y ejecución de los Programas Presupuestales para verificar el cumplimiento de las metas de resultados y de productos a favor de la población objetivo.

Las evaluaciones es de aplicación a las Entidades del Gobierno Nacional y los Organismos representativos de los Poderes: Ejecutivo, incluidos sus Organismos Públicos, Legislativo y Judicial; las Universidades Públicas, los Organismos Autónomos y a los Gobiernos Regionales.

El seguimiento de los programas presupuestales con enfoque de resultados utiliza información semestral de la ejecución financiera y física a nivel de productos, actividades de los productos y proyectos de inversión, de acuerdo a lo siguiente: Productos y actividades de los productos: ejecución física y financiera semestral y en cuando a Proyectos, ejecución financiera semestral.

Asimismo, para el seguimiento de los programas presupuestales se utiliza la información anual de los indicadores de desempeño de resultados y productos incluidos en los diseños de los programas presupuestales implementados, es decir de acuerdo a los Programas Presupuestales en el Marco de la Programación y Formulación del Presupuesto del Sector Público.

Como fuentes de información de los indicadores de desempeño se utiliza las correspondientes a las propias entidades (registros administrativos, encuestas, estudios, entre otras), y a las desarrolladas por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) en concordancia con el artículo 84° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto.

En relación a los Indicadores de Desempeño de Resultados y Productos, El Aplicativo Informático para la Evaluación al Primer Semestre y Anual de los Presupuestos Institucionales, contiene un módulo para registrar, validar y actualizar los Indicadores de Desempeño de resultados específicos y productos de los programas presupuestales elaborados durante la Fase de Programación y Formulación del Presupuesto del Sector Público.

Para la medición de los indicadores de desempeño de productos y resultados las entidades responsables de los programas elaboran y remiten las fichas técnicas donde especifican las características de los indicadores de acuerdo al formato de la Ficha Técnica del Indicador de desempeño las cuales son validadas en coordinación con la Dirección General de Presupuesto Público a lo largo del año fiscal.

Las entidades responsables de los programas presupuestales remiten los valores anuales calculados y estimados de los indicadores de desempeño, de acuerdo al formato de la Dirección General de Presupuesto Público consolida esta información e implementa los reportes de indicadores de desempeño necesarios para el seguimiento de los programas través del Aplicativo de Evaluación Presupuestaria.

El seguimiento de los avances de la ejecución financiera y de metas físicas, se realiza sobre los avances en la ejecución presupuestal y el cumplimiento de metas en su dimensión física. Dicho seguimiento está a cargo del Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Dirección General de Presupuesto Público, quien consolida semestralmente el avance de la ejecución de los programas presupuestales, conforme al registro de información realizado por las entidades responsables de los programas presupuestales en los sistemas que se especifican, en los documentos correspondientes.

La información sobre ejecución financiera y avance físico de los programas presupuestales utilizada para el seguimiento es la registrada en los Módulos de Procesos Presupuestarios y Administrativo SIAF – SP.

En el caso de las cantidades programadas y ejecutadas de los productos, la información sólo debe ser llenada en el SIAF – SP por el pliego responsable de cada programa presupuestal de acuerdo al Contenidos Mínimos de Programas Presupuestales con Enfoque de Resultados presentados por las entidades de acuerdo a la Resolución Directoral, de los Programas Presupuestales en el Marco de la Programación y Formulación del Presupuesto del Sector Público.

Asimismo, establece que los responsables de los programas presupuestales entregan información cierta, suficiente y adecuada que incluye las medidas adoptadas, las

acciones desarrolladas para la mejora de la ejecución y los ajustes incorporados en los diseños de los programas presupuestales.

El seguimiento de los programas presupuestales al primer semestre del año fiscal se efectúa sobre la base de la información correspondiente a los avances de metas físicas y el avance financiero, y el seguimiento anual, considerando información remitida por las Entidades durante el proceso del Cierre y Conciliación del año fiscal respectivo.

Tema 3

LA GESTIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS

SUMARIO

1. CONTROL PÚBLICO. 1.1. Concepto y tipos de control. 1.2. En función de quien lo ejerce. 1.3. Otros tipos de control externo. 1.4. En función del momento de su ejercicio. 1.5. Principios del control. 2. EL CONTROL PARLAMENTARIO. 3. CONTROL EXTERNO. 3.1. Contraloría General de la República. 4. SISTEMA DE CONTROL INTERNO. 4.1. Normas de control interno. 4.2. Objetivos de las normas de control interno. 4.3. Características. 4.4. Ámbito de aplicación. 4.5. Definición y objetivos de control interno. 4.6. Sistema de control interno. 5. ORGANIZACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. 5.1. Principios aplicables al sistema de control interno. 6. ROLES Y RESPONSABILIDADES. 6.1. Criterios a implementarse para contribuir al fortalecimiento del control interno en las entidades. 6.1.1. Apoyo institucional a los controles internos. 6.1.2. Responsabilidad sobre la gestión. 6.1.3. Clima de confianza en el trabajo. 6.1.4. Transparencia en la gestión gubernamental. 6.1.5. Seguridad razonable sobre el logro de los objetivos del control interno. 7. NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO. 7.1 Contenido. 7.2. Norma general para el componente evaluación de riesgos. 7.3. Norma general para el componente actividades de control gerencial. 7.4. Norma general para el componente de información y comunicación. 7.5. Norma general para la supervisión. 7.5.1. Normas básicas para las actividades de prevención y monitoreo. 7.5.1.1. Prevención y monitoreo. 7.5.1.2. Monitoreo oportuno del control interno. 7.6. Normas básicas para el seguimiento de resultados. 7.6.1. Reporte de deficiencias. 7.6.2. Seguimiento e implantación de medidas correctivas. 7.7. Normas básicas para los compromisos de mejoramiento. 7.7.1. Autoevaluación. 7.7.2. Evaluaciones independientes. 7.7.2.1. Responsabilidad de los gestores públicos.

1. CONTROL PÚBLICO

1.1. CONCEPTO Y TIPOS DE CONTROL

El Control gubernamental consiste en la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de administración, gerencia y control, con

finés de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes⁵⁵⁶.

El ejercicio del control gubernamental se efectúa bajo la autoridad normativa y funcional de la Contraloría General de la República, a quien compete dictar los lineamientos, disposiciones y procedimientos técnicos correspondientes a su proceso, organizando y desarrollando el control gubernamental en forma descentralizada y permanente⁵⁵⁷.

El sistema de control gubernamental es el conjunto de acciones con las que cuentan las instituciones públicas para lograr sus propósitos y puedan ofrecer un mejor servicio a la comunidad.

La acción de control es la herramienta esencial del sistema nacional de control, por la cual el personal técnico de sus órganos conformantes, mediante la aplicación de las normas, procedimientos y principios que regulan el control gubernamental, efectúa la verificación y evaluación, objetiva y sistemática, de los actos y resultados producidos por la entidad en la gestión y ejecución de los recursos, bienes y operaciones institucionales.

Estas acciones de control se realizan con sujeción al plan nacional de control y a los planes aprobados por cada órgano del sistema, de acuerdo a su programación de actividades y a los requerimientos de la Contraloría General.

Los planes de control deben contar con la respectiva asignación de recursos aprobados por el alcalde de la municipalidad. Dichos planes se encuentran protegidos por el principio de reserva.

Como consecuencia de la acción de control se emiten informes.

1.2. EN FUNCIÓN DE QUIÉN LO EJERCE

El control es interno y externo y su desarrollo constituye un proceso integral y permanente.

El control interno

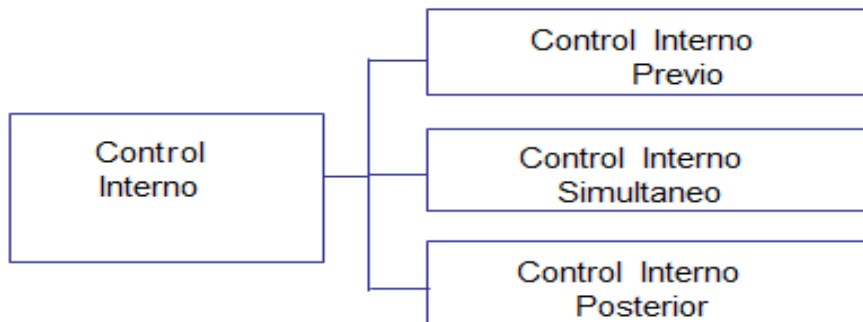
Comprende las acciones de cautela previa, simultánea y de verificación posterior que realiza la entidad sujeta a control, con la finalidad que la gestión de sus recursos, bienes y operaciones se efectúe correcta y eficientemente. Su ejercicio es previo, simultáneo y posterior.

⁵⁵⁶ Artículo 6° de la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.

⁵⁵⁷ Artículo 14° de la Ley N° 27785 Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.

Es responsabilidad del Titular de la entidad fomentar y supervisar el funcionamiento y confiabilidad del control interno para la evaluación de la gestión y el efectivo ejercicio de la rendición de cuentas, propendiendo a que éste contribuya con el logro de la misión y objetivos de la entidad a su cargo.

CONTROL INTERNO



El Titular de la entidad está obligado a definir las políticas institucionales en los planes y/o programas anuales que se formulen.

Es responsabilidad del Titular, fomentar y supervisar el funcionamiento y confiabilidad del Control Interno, para evaluar la gestión y el efectivo ejercicio de la rendición de cuentas, propendiendo a que éste contribuya al logro de la misión y objetivos.

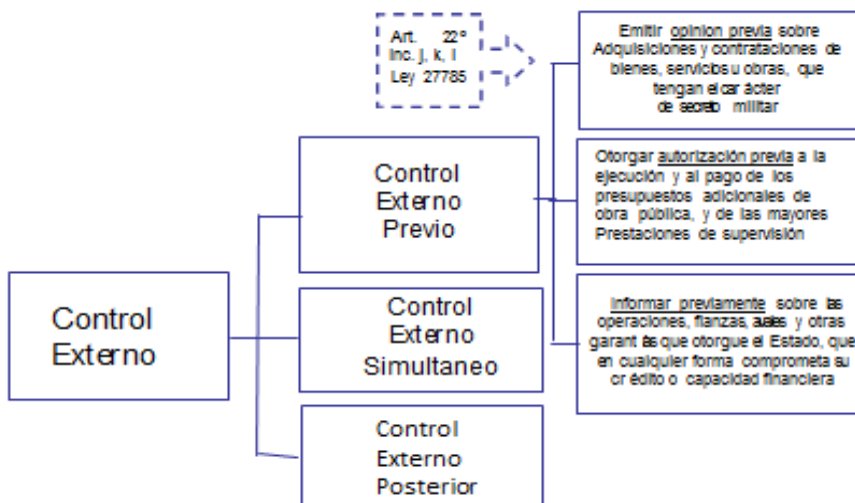
El control externo

Se entiende por control externo el conjunto de políticas, normas, métodos y procedimientos técnicos, *que compete aplicar a la Contraloría General u otro órgano del Sistema por encargo o designación de ésta*, con el objeto de supervisar, vigilar y verificar la gestión, la captación y el uso de los recursos y bienes del Estado. Se realiza fundamentalmente mediante acciones de control con carácter selectivo y posterior.

En concordancia con sus roles de supervisión y vigilancia, el control externo podrá ser *preventivo o simultáneo*, cuando se determine taxativamente por la Ley de Control o por normativa expresa, sin que en ningún caso conlleve injerencia en los procesos de dirección y gerencia a cargo de la administración de la entidad, o interferencia en el control posterior que corresponda.

Para su ejercicio, se aplicarán sistemas de control de legalidad, de gestión, financiero, de resultados, de evaluación de control interno u otros que sean útiles en función a las características de la entidad y la materia de control, pudiendo realizarse en forma individual o combinada.

Asimismo, podrá llevarse a cabo inspecciones y verificaciones, así como las diligencias, estudios e investigaciones necesarias para fines de control.



1.3. OTROS TIPOS DE CONTROL DE CONTROL EXTERNO

Control político

- En las municipalidades está a cargo de los regidores.
- A nivel de Estado es realizado por el Congreso, a través de la dación de normas y la Fiscalización.

Control jurídico (poder judicial)

- En él se ventilan las responsabilidades civiles y penales en las que hubieren incurrido los funcionarios y servidores públicos.

Control gubernamental o administrativo-financiero

Ejercido por la Contraloría General de la República.

Control social o control ciudadano

A través de la rendición de cuentas, la vigilancia ciudadana, la revocación y renovación de las autoridades, entre otros.

Una de las atribuciones de la Contraloría General de la República consiste en recibir y atender denuncias de la ciudadanía relacionadas con las funciones de la administración pública.

1.4. EN FUNCIÓN DEL MOMENTO DE SU EJERCICIO

El control *interno previo y simultáneo* compete exclusivamente a las autoridades, funcionarios y servidores públicos de las entidades como responsabilidad propia de las funciones que le son inherentes, sobre la base de las normas que rigen las actividades de la organización y los procedimientos establecidos en sus planes, reglamentos, manuales y disposiciones institucionales, los que contienen las políticas y métodos de autorización, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección.

El control *interno posterior* es ejercido por los responsables superiores del servidor o funcionario ejecutor, en función del cumplimiento de las disposiciones establecidas, así como por el órgano de control institucional según sus planes y programas anuales, evaluando y verificando los aspectos administrativos del uso de los recursos y bienes del Estado.

1.5. PRINCIPIOS DEL CONTROL

Son principios que rigen el ejercicio del control gubernamental:

- a) *La universalidad*, entendida como la potestad de los órganos de control para efectuar, con arreglo a su competencia y atribuciones, el control sobre todas las actividades de la respectiva entidad, así como de todos sus funcionarios y servidores, cualquiera fuere su jerarquía.
- b) *El carácter integral*, en virtud del cual el ejercicio del control consta de un conjunto de acciones y técnicas orientadas a evaluar, de manera cabal y completa, los procesos y operaciones materia de examen en la entidad y sus beneficios económicos y/o sociales obtenidos, en relación con el gasto generado, las metas cualitativas y cuantitativas establecidas, su vinculación con políticas gubernamentales, variables exógenas no previsibles o controlables e índices históricos de eficiencia.
- c) *La autonomía funcional*, expresada en la potestad de los órganos de control para organizarse y ejercer sus funciones con independencia técnica y libre de influencias. Ninguna entidad o autoridad, funcionario o servidor público, ni terceros, pueden oponerse, interferir o dificultar el ejercicio de sus funciones y atribuciones de control.
- d) *El carácter permanente*, que define la naturaleza continua y perdurable del control como instrumento de vigilancia de los procesos y operaciones de la entidad.
- e) *El carácter técnico y especializado del control*, como sustento esencial de su operatividad, bajo exigencias de calidad, consistencia y razonabilidad en su ejercicio; considerando la necesidad de efectuar el control en función de la naturaleza de la entidad en la que se incide.

2. EL CONTROL PARLAMENTARIO

El control parlamentario, junto con el ejercicio de la facultad legislativa y de representación, es una de las funciones esenciales del Congreso de la República. Esta función se encuentra, vinculada a la actividad gubernamental propiamente dicha, debido al interés y preocupación del Parlamento por la eficacia de las políticas públicas, lo cual lo lleva, en múltiples oportunidades, a plantear preguntas, solicitar informes, debatir políticas e interpelar o censurar ministros por los resultados de sus acciones gubernamentales.

El control parlamentario se ejerce también para evaluar los dispositivos legislativos emitidos por el Poder Ejecutivo y para fiscalizar el uso y disposición de los bienes y recursos públicos, lo cual podría acarrear —según los resultados obtenidos— investigaciones y acusaciones.

El ejercicio eficaz del control y fiscalización parlamentarios está ligado, en gran medida, a la calidad de la información que el Congreso debe buscar, recibir de manera permanente, diversificada y oportuna. Para ello, cuenta con diversos instrumentos, tales como la invitación a los miembros del Consejo de Ministros para informar; la estación de preguntas y respuestas; la solicitud de información a los ministros y a la administración en general que, en la mayoría de los casos, se ejecutan en sesiones públicas.

Se refiere a una técnica jurídico-procedimental y política mediante la cual *el Parlamento* o Congreso tiene facultades para incidir en la dirección, evaluación y sanción de las acciones del *gobierno*. En los sistemas parlamentarios se da por medio de la concesión o retiro de la confianza al *jefe de gobierno* o al consejo de ministros. En los sistemas presidencialistas, los mecanismos de control pueden ser políticos, de fiscalización, presupuestales, electorales, administrativos o jurisdiccionales. La única fuente de atribuciones para el ejercicio del control parlamentario es la Constitución y la normatividad del Congreso.

3. CONTROL EXTERNO

3.1. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

La Contraloría General de la República, de acuerdo a Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República Ley N° 27785 es el ente técnico rector del Sistema Nacional de Control, dotado de autonomía administrativa, funcional, económica y financiera, que tiene por misión dirigir y supervisar con eficiencia y eficacia el control gubernamental, orientando su accionar al fortalecimiento y transparencia de la gestión de las entidades. La promoción de valores y la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos.

Es objeto de la ley propender al apropiado, oportuno y efectivo ejercicio del control gubernamental, para prevenir y verificar, mediante la aplicación de principios, sistemas y procedimientos técnicos, la correcta, eficiente y transparente utilización y gestión de los recursos y bienes del Estado, el desarrollo honesto y probo de las funciones y actos de las autoridades, funcionarios y servidores públicos, así como el cumplimiento de metas y resultados obtenidos por las instituciones sujetas a control, con la finalidad de contribuir y orientar el mejoramiento de sus actividades y servicios en beneficio de la Nación.

Las normas contenidas en la Ley N° 27785 y aquellas que emita la Contraloría General son aplicables a todas las entidades sujetas a control por el Sistema, independientemente del régimen legal o fuente de financiamiento bajo el cual operen.

Dichas entidades sujetas a control por el Sistema, que en adelante se designan con el nombre genérico de entidades, son las siguientes:

- a) El Gobierno Central, sus entidades y órganos que, bajo cualquier denominación, formen parte del Poder Ejecutivo, incluyendo las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional, y sus respectivas instituciones.
- b) Los Gobiernos Regionales y Locales e instituciones y empresas pertenecientes a los mismos, por los recursos y bienes materia de su participación accionaria.
- c) Las unidades administrativas del Poder Legislativo, del Poder Judicial y del Ministerio Público.
- d) Los Organismos Autónomos creados por la Constitución Política del Estado y por ley, e instituciones y personas de derecho público.
- e) Los organismos reguladores de los servicios públicos y las entidades a cargo de supervisar el cumplimiento de los compromisos de inversión provenientes de contratos de privatización.
- f) Las empresas del Estado, así como aquellas empresas en las que éste participe en el accionariado, cualquiera sea la forma societaria que adopten, por los recursos y bienes materia de dicha participación.
- g) Las entidades privadas, las entidades no gubernamentales y las entidades internacionales, exclusivamente por los recursos y bienes del Estado que perciban o administren.

En estos casos, la entidad sujeta a control, deberá prever los mecanismos necesarios que permitan el control detallado por parte del Sistema.

PROCESO DE EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La auditoría gubernamental es el examen profesional, objetivo, independiente, sistemático, constructivo y selectivo de evidencias, efectuado con posterioridad a la gestión de los recursos públicos, a cargo del sistema nacional de control.

TIPOS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Auditoría financiera

Tiene por objetivo determinar si los estados financieros de las entidades públicas auditadas presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).

La elaboración de los estados financieros es responsabilidad de la oficina de administración y finanzas, incluye el mantenimiento de los registros contables y controles internos adecuados, la selección de políticas contables apropiadas y la protección de los activos.

El informe de los estados financieros también se denomina dictamen de auditoría.

El examen especial

Tiene por objeto específico verificar el cumplimiento de funciones, la legislación y normatividad gubernamental, de los procesos de licitación y de contratos de la gestión gubernamental.

También investiga las denuncias de diversa índole que puedan comprometer a funcionarios involucrados en la gestión gubernamental.

Su fin fundamental es lo reglamentario, pues verifica que los servidores y funcionarios públicos cumplan las normas que son aplicables a ellos.

Auditoría de gestión

Tiene por objeto evaluar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos.

Busca también evaluar el desempeño de los servidores y funcionarios del Estado, respecto al cumplimiento de las metas programadas.

Asimismo busca evaluar el grado en que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la legislación y la entidad pública.

Los planes anuales de control

El plan anual de control es un instrumento orientador de la gestión en materia de control gubernamental que contiene:

- 1) El total de acciones de control posterior.
- 2) Actividades de control programadas por el órgano de control interno en las entidades públicas durante el periodo de un año.

Como documento de gestión, es resultado del proceso de planeamiento y programación del control, conforme a los objetivos y lineamientos de política impartidos por la Contraloría General de la República y, como tal, reviste la estricta reserva del caso.

Las auditorías se realizan en base al plan anual de control que cada órgano de control interno de las entidades públicas deberá formular y ejecutar.

Responsabilidades y sanciones derivadas del proceso de control:

Las acciones de control que efectúen los órganos del Sistema no serán concluidas sin que se otorgue al personal responsable comprendido en ellas, la oportunidad de conocer y hacer sus comentarios y aclaraciones sobre los hallazgos en que estuvieran incursos, salvo en los casos justificados señalados en las normas reglamentarias.

Cuando en el informe respectivo se identifiquen responsabilidades, sean éstas de naturaleza administrativa funcional, civil o penal, las autoridades institucionales y aquellas competentes de acuerdo a Ley, adoptarán inmediatamente las acciones para el deslinde de la responsabilidad administrativa funcional y aplicación de la respectiva sanción, e iniciarán, ante el fuero respectivo, aquellas de orden legal que consecuentemente correspondan a la responsabilidad señalada.

4. SISTEMA DE CONTROL INTERNO

La Ley N° 28716 – Ley de Control Interno de las Entidades del Estado regula el establecimiento, funcionamiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación del sistema de control interno en todas las entidades del Estado, con el propósito de cautelar y fortalecer sus sistemas administrativos y operativos con actividades de control previo, simultáneo y posterior, para el debido y transparente logro de los fines, objetivos y metas institucionales así como contra los actos y prácticas indebidas o de corrupción la citada Ley de Control Interno establece en su artículo 10° que corresponde a la Contraloría General de la República, dictar la normativa técnica de control que oriente la efectiva implantación y funcionamiento del control interno en las entidades del Estado, así como su respectiva evaluación; constituyendo dichas normas, lineamientos, criterios, métodos y disposiciones para la aplicación y/o regulación del control interno en las principales áreas de su actividad administrativa u operativa de las entidades, incluidas las relativas a la gestión financiera, logística, de personal, de obras, de sistemas computarizados y de valores éticos, entre otras; siendo que a partir de dicho marco normativo, los titulares de las entidades están obligados a emitir las normas específicas aplicables a su entidad, de acuerdo a su naturaleza, estructura y funciones, las que deben ser concordantes con la normativa técnica de control que dicte la Contraloría General de la República.

4.1. NORMAS DE CONTROL INTERNO

Las Normas de Control Interno, constituyen lineamientos, criterios, métodos y disposiciones para la aplicación y regulación del control interno en las principales áreas de la actividad administrativa u operativa de las entidades, incluidas las relativas a la gestión financiera, logística, de personal, de obras, de sistemas de información y de valores éticos, entre otras. Se dictan con el propósito de promover una administración adecuada de los recursos públicos en las entidades del Estado.

Los titulares, funcionarios y servidores de cada entidad, según su competencia, son responsables de establecer, mantener, revisar y actualizar la estructura de control interno en función a la naturaleza de sus actividades y volumen de operaciones. Asimismo, es obligación de los titulares, la emisión de las normas específicas aplicables a su entidad, de acuerdo con su naturaleza, estructura, funciones y procesos en armonía con lo establecido en el presente documento.

Las Normas de Control Interno se fundamentan en criterios y prácticas de aceptación general, así como en aquellos lineamientos y estándares de control. Estas se describen en el capítulo Marco Conceptual de la estructura de control interno que forma parte de la Ley.

Las Normas de Control Interno que han sido elaboradas en armonía con los conceptos y enfoques modernos esbozados por las principales organizaciones mundiales especializadas sobre la materia, habiendo recibido asimismo los aportes de instituciones y de personas vinculadas al tema como resultado de su pre publicación en la página web institucional; resaltándose de las mismas su carácter orientador, técnico, integral y dinámico; su estructura basada en los componentes de control reconocidos internacionalmente; así como la competencia directa que asiste a las entidades del Estado para aprobar, mantener y perfeccionar la implantación, organización y funcionamiento de su correspondiente sistema de control interno.

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores- INTOSAI, fundada en el año 1953, y que reúne entre sus miembros a más de ciento setenta (170) Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), entre ellas la Contraloría General de la República de Perú (CGR), aprobó en el año 1992 las “Directrices para las normas de control interno”. Este documento establece los siguientes lineamientos generales para la formulación de las normas de control interno:

- Se define al control interno como un instrumento de gestión que se utiliza para proporcionar una garantía razonable del cumplimiento de los objetivos establecidos por el titular o funcionario designado.
- Se precisa que la estructura de control interno es el conjunto de los planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud del Dirección, que posee una institución para ofrecer una garantía razonable de que se cumplen los siguientes objetivos:

- (i) Promover las operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces así como los productos y servicios con calidad, de acuerdo con la misión de la institución;
 - (ii) Preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, error y fraude;
 - (iii) Respetar las leyes, reglamentaciones y directivas de la Dirección, y
 - (iv) Elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables presentados correcta y oportunamente en los informes.
- Debe formularse y promulgarse una definición amplia de la estructura de control interno, de los objetivos a alcanzar, y de las normas a seguir en la concepción de tales estructuras.
- La necesidad de hacer una clara distinción entre dichas normas y los procedimientos específicos a ser implantados por cada institución.
- La responsabilidad de la Dirección por la aplicación y vigilancia de los controles internos específicos necesarios para sus operaciones, por ser éstos un instrumento de gestión, para los cuales se debe disponer de planes de evaluación periódica.
- La competencia de la EFS en la evaluación de los controles internos existentes en las entidades fiscalizadas.

La Ley N° 28716 – Ley de Control Interno de las Entidades del Estado aprueba las Normas de Control Interno, cuyo texto forma parte integrante de la Resolución, las mismas que son de aplicación a las Entidades del Estado.

Asimismo, dos años antes, en 1990 se había publicado el documento “Control Interno – Marco Integrado” (*Internal Control – Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión, 1990*) elaborado por la Comisión Nacional sobre Información Financiera Fraudulenta -conocida como la Comisión Treadway.

Los miembros de dicho grupo fueron:

- (i) el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados,
- (ii) la Asociación Americana de Profesores de Contabilidad,
- (iii) el Instituto de Ejecutivos de Finanzas,
- (iv) el Instituto de Auditores Internos, y
- (v) el Instituto de Contadores Gerenciales. El conjunto de sus representantes adoptó el nombre de Comité de Organismos Patrocinadores-COSO.

El Informe COSO incorporó en una sola estructura conceptual los distintos enfoques existentes en el ámbito mundial y actualizó los procesos de diseño, implantación y evaluación del control interno. Asimismo, define al control in-

terno como un proceso que constituye un medio para lograr un fin, y no un fin en sí mismo. También señala que es ejecutado por personas en cada nivel de una organización y proporciona seguridad razonable para la consecución de los siguientes objetivos:

- (i) eficacia y eficiencia en las operaciones,
- (ii) confiabilidad en la información financiera, y cumplimiento de las leyes y regulaciones.

Este control debe ser construido dentro de la infraestructura de la entidad y debe estar entrelazado con sus actividades de operación.

Se indica que el control interno está compuesto por cinco componentes interrelacionados:

- (i) ambiente de control,
- (ii) evaluación de riesgos,
- (iii) actividades de control,
- (iv) información y comunicación, y
- (v) monitoreo (supervisión).

En julio de 1998, la CGR emitió las Normas Técnicas de Control Interno para el Sector Público, aprobadas mediante R. C. N° 072-98-CG del 26 de junio de 1998, con los siguientes objetivos: (i) servir de marco de referencia en materia de control interno, (ii) orientar la formulación de normas específicas para el funcionamiento de los procesos de gestión e información gerencial, (iii) proteger y conservar los recursos de la entidad, (iv) controlar la efectividad y eficiencia de las operaciones como parte de los programas y presupuestos autorizados, (v) permitir la evaluación posterior de la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones, y (vi) orientar y unificar la aplicación del control interno en las entidades públicas. Dichas normas tuvieron inicialmente:

- Normas de control interno para la administración financiera gubernamental.
- Normas de control interno para el área de abastecimiento y activos fijos.
- Normas de control interno para el área de administración de personal.
- Normas de control interno para sistemas computarizados.
- Normas de control interno para el área de obras públicas.

4.2. OBJETIVOS DE LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO

Las Normas de Control Interno tienen como objetivo propiciar el fortalecimiento de los sistemas de control interno y mejorar la gestión pública, en relación a la protección del patrimonio público y al logro de los objetivos y metas institucionales.

En este contexto, los objetivos de las Normas de Control Interno son:

- Servir de marco de referencia en materia de control interno para la emisión de la respectiva normativa institucional, así como para la regulación de los procedimientos administrativos y operativos derivados de la misma.
- Orientar la formulación de normas específicas para el funcionamiento de los procesos de gestión e información gerencial en las entidades.
- Orientar y unificar la aplicación del control interno en las entidades.

4.3. CARACTERÍSTICAS

Las Normas de Control Interno tienen como características principales, ser:

- Concordantes con el marco legal vigente, directivas y normas emitidas por los sistemas administrativos, así como con otras disposiciones relacionadas con el control interno.
- Compatibles con los principios del control interno, principios de administración y las normas de auditoría gubernamental emitidas por la CGR.
- Sencillas y claras en su redacción y en la explicación sobre asuntos específicos.
- Flexibles, permitiendo su adecuación institucional y actualización periódica, según los avances en la modernización de la administración gubernamental.

4.4. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Las Normas de Control Interno se aplican a todas las entidades comprendidas en el ámbito de competencia del SNC, bajo la supervisión de los titulares de las entidades y de los jefes responsables de la administración gubernamental o de los funcionarios que hagan sus veces.

En el supuesto que las Normas de Control Interno, no resulten aplicables en determinadas situaciones, corresponderá mencionarse específicamente en el rubro limitaciones el alcance de cada norma. La CGR establecerá los procedimientos para determinar las excepciones a que hubiere lugar.

Las citadas normas no interfieren con las disposiciones establecidas por la legislación, ni limitan las normas dictadas por los sistemas administrativos, así como otras normas que se encuentren vigentes. La aplicación de estas normas contribuye al fortalecimiento de la estructura de control interno establecida en las entidades.

4.5. DEFINICIÓN Y OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO

Es un proceso integral efectuado por el titular, funcionarios y servidores de una entidad, diseñado para enfrentar a los riesgos y para dar seguridad razonable de que,

en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

- (i) Promover la eficiencia, eficacia, transparencia y economía en las operaciones de la entidad, así como la calidad de los servicios públicos que presta.
- (ii) Cuidar y resguardar los recursos y bienes del Estado contra cualquier forma de pérdida, deterioro, uso indebido y actos ilegales, así como, en general, contra todo hecho irregular o situación perjudicial que pudiera afectarlos.
- (iii) Cumplir la normatividad aplicable a la entidad y a sus operaciones.
- (iv) Garantizar la confiabilidad y oportunidad de la información.
- (v) Fomentar e impulsar la práctica de valores institucionales.
- (vi) Promover el cumplimiento de los funcionarios o servidores públicos de rendir cuentas por los fondos y bienes públicos a su cargo o por una misión u objetivo encargado y aceptado.

4.6. SISTEMA DE CONTROL INTERNO

La Ley N° 28716, Ley de Control Interno de la Entidades del Estado, define como sistema de control interno al conjunto de acciones, actividades, planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo la actitud de las autoridades y el personal, organizados e instituidos en cada entidad del Estado, para la consecución de los objetivos institucionales que procura. Asimismo, la Ley refiere que sus componentes están constituidos por:

- (i) El ambiente de control, entendido como el entorno organizacional favorable al ejercicio de prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas para el funcionamiento del control interno y una gestión escrupulosa.
- (ii) La evaluación de riesgos, que deben identificar, analizar y administrar los factores o eventos que puedan afectar adversamente el cumplimiento de los fines, metas, objetivos, actividades y operaciones institucionales.
- (iii) Las actividades de control gerencial, que son las políticas y procedimientos de control que imparte el titular o funcionario que se designe, gerencia y los niveles ejecutivos competentes, en relación con las funciones asignadas al personal, con el fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos de la entidad.
- (iv) Las actividades de prevención y monitoreo, referidas a las acciones que deben ser adoptadas en el desempeño de las funciones asignadas, con el fin de cuidar y asegurar respectivamente, su idoneidad y calidad para la consecución de los objetivos del control interno.

- (v) Los sistemas de información y comunicación, a través de los cuales el registro, procesamiento, integración y divulgación de la información, con bases de datos y soluciones informáticas accesibles y modernas, sirva efectivamente para dotar de confiabilidad, transparencia y eficiencia a los procesos de gestión y control interno institucional.
- (vi) El seguimiento de resultados, consistente en la revisión y verificación actualizadas sobre la atención y logros de las medidas de control interno implantadas, incluyendo la implementación de las recomendaciones formuladas en sus informes por los órganos del SNC.
- (vii) Los compromisos de mejoramiento, por cuyo mérito los órganos y personal de la administración institucional efectúan autoevaluaciones para el mejor desarrollo del control interno e informan sobre cualquier desviación deficiencia susceptible de corrección, obligándose a dar cumplimiento a las disposiciones o recomendaciones que se formulen para la mejora u optimización de sus labores.

La Administración y el Órgano de Control Institucional forman parte del sistema de control interno de conformidad con sus respectivos ámbitos de competencia.

5. ORGANIZACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

La adecuada implantación y funcionamiento sistémico del control interno en las entidades del Estado, exige que la administración institucional prevea y diseñe apropiadamente una debida organización para el efecto, y promueva niveles de ordenamiento, racionalidad y la aplicación de criterios uniformes que contribuyan a una mejor implementación y evaluación integral.

5.1. PRINCIPIOS APLICABLES AL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

- (i) El autocontrol, en cuya virtud todo funcionario y servidor del Estado debe controlar su trabajo, detectar deficiencias o desviaciones y efectuar correctivos para el mejoramiento de sus labores y el logro de los resultados esperados;
- (ii) La autorregulación, como la capacidad institucional para desarrollar las disposiciones, métodos y procedimientos que le permitan cautelar, realizar y asegurar la eficacia, eficiencia, transparencia y legalidad en los resultados de sus procesos, actividades u operaciones; y
- (iii) La autogestión, por la cual compete a cada entidad conducir, planificar, ejecutar, coordinar y evaluar las funciones a su cargo con sujeción a la normativa aplicable y objetivos previstos para su cumplimiento.

La organización sistémica del control interno se diseña y establece institucionalmente teniendo en cuenta las responsabilidades de dirección, administración y supervisión de sus componentes funcionales, para lo cual en su estructura se preverán niveles de control estratégico, operativo y de evaluación.

6. ROLES Y RESPONSABILIDADES

El control interno es efectuado por diversos niveles jerárquicos. Los funcionarios, auditores internos y personal de menor nivel contribuyen para que el sistema de control interno funcione con eficacia, eficiencia y economía.

El titular, funcionarios y todo el personal de la entidad son responsables de la aplicación y supervisión del control interno, así como en mantener una estructura sólida de control interno que promueva el logro de sus objetivos, así como la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones.

6.1. CRITERIOS A IMPLEMENTARSE PARA CONTRIBUIR AL FORTALECIMIENTO DEL CONTROL INTERNO EN LAS ENTIDADES

6.1.1 *Apoyo institucional a los controles internos*

El titular, los funcionarios y todo el personal de la entidad deben mostrar y mantener una actitud positiva y de apoyo al funcionamiento adecuado de los controles internos. La actitud es una característica de cada entidad y se refleja en todos los aspectos relativos a su actuación. Su participación y apoyo favorece la existencia de una actitud positiva.

6.1.2 *Responsabilidad sobre la gestión*

Todo funcionario público tiene el deber de rendir cuenta ante una autoridad superior y ante el público por los fondos o bienes públicos a su cargo o por una misión u objetivo encargado y aceptado.

6.1.3 *Clima de confianza en el trabajo*

El titular y los funcionarios deben fomentar un apropiado clima de confianza que asegure el adecuado flujo de información entre los empleados de la entidad. La confianza permite promover una atmósfera laboral propicia para el funcionamiento de los controles internos, teniendo como base la seguridad y cooperación recíprocas entre las personas así como su integridad y competencia, cuyo entorno retroalimenta el cumplimiento de los deberes y los aspectos de la responsabilidad.

6.1.4 *Transparencia en la gestión gubernamental*

La transparencia en la gestión de los recursos y bienes del Estado, con arreglo a la normativa respectiva vigente, comprende tanto la obligación de la entidad pública de divulgar información sobre las actividades ejecutadas relacionadas con el cumplimiento de sus fines así como la facultad del público de acceder a tal información, para conocer y evaluar en su integridad, el desempeño y la forma de conducción de la gestión gubernamental.

6.1.5 *Seguridad razonable sobre el logro de los objetivos del control interno*

La estructura de control interno efectiva proporciona seguridad razonable sobre el logro de los objetivos trazados. El titular o funcionario designado de cada entidad debe identificar los riesgos que implican las operaciones y, estimar sus márgenes aceptables en términos cuantitativos y cualitativos, de acuerdo con las circunstancias.

Una estructura de control interno no puede garantizar por sí misma una gestión eficaz y eficiente, con registros e información financiera íntegra, precisa y confiable, ni puede estar libre de errores, irregularidades o fraudes.

La eficacia del control interno puede verse afectada por causas asociadas a los recursos humanos y materiales, tanto como a cambios en el ambiente externo e interno.

El funcionamiento del sistema de control interno depende del factor humano, pudiendo verse afectado por un error de concepción, criterio, negligencia o corrupción. Por ello, aun cuando pueda controlarse la competencia e integridad del personal que aplica el control interno, mediante un adecuado proceso de selección y entrenamiento, estas cualidades pueden ceder a presiones externas o internas dentro de la entidad. Es más, si el personal que realiza el control interno no entiende cuál es su función en el proceso o decide ignorarlo, el control interno resultará ineficaz.

Otro factor limitante son las restricciones que, en términos de recursos materiales, pueden enfrentar las entidades. En consecuencia, deben considerarse los costos de los controles en relación con su beneficio. Mantener un sistema de control interno con el objetivo de eliminar el riesgo de pérdida no es realista y conllevaría a costos elevados que no justificarían los beneficios derivados. Por ello, al determinar el diseño e implantación de un control en particular, la probabilidad de que exista un riesgo y el efecto potencial de éste en la entidad deben ser considerados junto con los costos relacionados a la implantación del nuevo control.

Los cambios en el ambiente externo e interno de la entidad, tales como los cambios organizacionales y en la actitud del titular y funcionarios pueden tener impacto sobre la eficacia del control interno y sobre el personal que opera los controles. Por esta razón, el titular o funcionario designado debe evaluar periódicamente los controles internos, informar al personal de los cambios que se implementen y respetar el cumplimiento de los controles dando un buen ejemplo a todos.

7. NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO

El componente ambiente de control define el establecimiento de un entorno organizacional favorable al ejercicio de buenas prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas, para sensibilizar a los miembros de la entidad y generar una cultura de control interno.

Estas prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas contribuyen al establecimiento y fortalecimiento de políticas y procedimientos de control interno que conducen al logro de los objetivos institucionales y la cultura institucional de control.

El titular, funcionarios y demás miembros de la entidad deben considerar como fundamental la actitud asumida respecto al control interno. La naturaleza de esa actitud fija el clima organizacional y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto.

7.1. CONTENIDO

Filosofía de la Dirección

- a) Integridad y los valores éticos.
- b) Administración estratégica.
- c) Estructura organizacional.
- d) Administración de recursos humanos.
- e) Competencia profesional.
- f) Asignación de autoridad y responsabilidades.
- g) Órgano de Control Institucional.

La calidad del ambiente de control es el resultado de la combinación de los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo de éstos fortalecerá o debilitará el ambiente y la cultura de control, influyendo también en la calidad del desempeño de la entidad.

La filosofía de la Dirección refleja una actitud de apoyo permanente hacia el control interno y el logro de sus objetivos, actuando con independencia, competencia y liderazgo, y estableciendo un código de ética y criterios de evaluación del desempeño.

El titular o funcionario designado debe evaluar y supervisar continuamente el funcionamiento adecuado del control interno en la entidad y transmitir a todos los niveles de la entidad, de manera explícita y permanente, su compromiso con el mismo.

El ambiente de confianza incluye la existencia de mecanismos que favorezcan la retroalimentación permanente para la mejora continua. Esto implica que todo asunto que interfiera con el desempeño organizacional, de los procesos, actividades y tareas pueda ser detectado y transmitido oportunamente para su corrección oportuna.

El titular y funcionarios de la entidad, a través de sus actitudes y acciones, deben promover las condiciones necesarias para el establecimiento de un ambiente de confianza.

Los principios y valores éticos son fundamentales para el ambiente de control de las entidades. Debido a que éstos rigen la conducta de los individuos, sus acciones

deben ir más allá del solo cumplimiento de las leyes, decretos, reglamentos y otras disposiciones normativas.

El titular o funcionario designado debe incorporar estos principios y valores como parte de la cultura organizacional, de manera que subsistan a los cambios de las personas que ocupan temporalmente los cargos en una entidad. También debe contribuir a su fortalecimiento en el marco de la vida institucional y su entorno.

La demostración y la persistencia en un comportamiento ético por parte del titular y los funcionarios son de vital importancia para los objetivos del control interno.

Se entiende por administración estratégica al proceso de planificar, con componentes de visión, misión, metas y objetivos estratégicos. En tal sentido, toda entidad debe buscar tender a la elaboración de sus planes estratégicos y operativos gestionándolos. En una entidad sin administración estratégica, el control interno carecería de sus fundamentos más importantes y sólo se limitaría a la verificación del cumplimiento de ciertos aspectos formales.

El análisis de la situación y del entorno debe considerar, entre otros elementos de análisis, los resultados alcanzados, las causas que explican los desvíos con respecto de lo programado, la identificación de las demandas actuales y futuras de la ciudadanía.

Los productos de las actividades de formulación, cumplimiento, seguimiento y evaluación deben estar formalizadas en documentos debidamente aprobados y autorizados, con arreglo a la normativa vigente respectiva. El titular o funcionario designado debe difundir estos documentos tanto dentro de la entidad como a la ciudadanía en general.

La determinación la estructura organizativa debe estar precedida de un análisis que permita elegir la que mejor contribuya al logro de los objetivos estratégicos y los objetivos de los planes operativos anuales. Para ello debe analizarse, entre otros: (i) la eficacia de los procesos operativos, (ii) la velocidad de respuesta de la entidad frente a cambios internos y externos, (iii) la calidad y naturaleza de los productos o servicios brindados, (iv) la satisfacción de los clientes, usuarios o ciudadanía, (v) la identificación de necesidades y recursos para las operaciones futuras, (vi) las unidades orgánicas o áreas existentes, y (vii) los canales de comunicación y coordinación, informales, formales y multidireccionales que contribuyen a los ajustes necesarios de la estructura organizativa.

La determinación de la estructura organizativa debe traducirse en definiciones acerca de normas, procesos de programación de puestos y contratación del personal necesario para cubrir dichos puestos. Con respecto de los recursos materiales debe programarse la adquisición de bienes y contratación de servicios requeridos, así como la estructura de soporte para su administración, incluyendo la programación y administración de los recursos financieros.

Las entidades públicas, de acuerdo con la normativa vigente emitida por los organismos competentes, deben diseñar su estructura orgánica, la misma que no solo debe contener unidades sino también considerar los procesos, operaciones, tipo y grado de autoridad en relación con los niveles jerárquicos, canales y medios de comunicación, así como las instancias de coordinación interna e interinstitucional que resulten apropiadas. El resultado de toda esta labor debe formalizarse en manuales de procesos, de organización y funciones y organigramas.

La dimensión de la estructura organizativa estará en función de la naturaleza, complejidad y extensión de los procesos, actividades y tareas, en concordancia con la misión establecida en su ley de creación.

La eficacia del funcionamiento de los sistemas de control interno radica en el elemento humano. De allí la importancia del desempeño de cada uno de los miembros de la entidad y de cuán claro comprendan su rol en el cumplimiento de los objetivos. En efecto, la aplicación exitosa de las medidas, mecanismos y procedimientos de control implantados por la administración está sujeta, en gran parte, a la calidad del potencial del recurso humano con que se cuente.

El titular o funcionario designado debe definir políticas y procedimientos adecuados que garanticen la correcta selección, inducción y desarrollo del personal. Las actividades de reclutamiento y contratación, que forman parte de la selección, deben llevarse a cabo de manera ética. En la inducción deben considerarse actividades de integración del recurso humano en relación con el nuevo puesto tanto en términos generales como específicos.

En el desarrollo del personal se debe considerar la creación de condiciones laborales adecuadas, la promoción de actividades de capacitación y formación que permitan al personal aumentar y perfeccionar sus capacidades y habilidades, la existencia de un sistema de evaluación del desempeño objetivo, rendición de cuentas e incentivos que motiven la adhesión a los valores y controles institucionales.

La competencia incluye el conocimiento, capacidades y habilidades necesarias para ayudar a asegurar una actuación ética, ordenada, económica, eficaz y eficiente, al igual que un buen entendimiento de las responsabilidades individuales relacionadas con el control interno.

El titular, funcionarios y demás servidores de la entidad deben mantener el nivel de competencia que les permita entender la importancia del desarrollo, implantación y mantenimiento de un buen control interno, y practicar sus deberes para poder alcanzar los objetivos de éste y la misión de la entidad.

El titular o funcionario designado debe tomar las acciones necesarias para garantizar que el personal que labora en la entidad tome conocimiento de las funciones y autoridad asignadas al cargo que ocupan. Los funcionarios y servidores públicos tienen la responsabilidad de mantenerse actualizados en sus deberes y responsabilidades demostrando preocupación e interés en el desempeño de su labor.

La asignación de autoridad y responsabilidad debe estar definida y contenida en los documentos normativos de la entidad, los cuales deben ser de conocimiento del personal en general.

Todo el personal que labora en las entidades del Estado debe asumir sus responsabilidades en relación con las funciones y autoridad asignadas al cargo que ocupa. En este sentido, cada funcionario o servidor público es responsable de sus actos y debe rendir cuenta de los mismos.

Es necesario considerar que la delegación de autoridad no exime a los funcionarios y servidores públicos de la responsabilidad conferida como consecuencia de dicha delegación. Es decir, la autoridad se delega, en tanto que la responsabilidad se comparte.

Los Órganos de Control Institucional realizan sus funciones de control gubernamental con arreglo a la normativa del SNC y sujetos a la supervisión de la CGR.

Los productos generados por el Órgano de Control Institucional no deben limitarse a evaluar los procesos de control vigentes, sino que deben extenderse a la identificación de necesidades u oportunidades de mejora en los demás procesos de la entidad, tales como aquellos relacionados con la confiabilidad de los registros y estados financieros, la calidad de los productos y servicios y la eficiencia de las operaciones, entre otros.

Cualquiera sea la conformación de los equipos de trabajo responsables de la evaluación del control interno, deben integrarse con miembros de comprobada competencia e idoneidad profesional.

7.2. NORMA GENERAL PARA EL COMPONENTE EVALUACIÓN DE RIESGOS

El componente evaluación de riesgos abarca el proceso de identificación y análisis de los riesgos a los que está expuesta la entidad para el logro de sus objetivos y la elaboración de una respuesta apropiada a los mismos. La evaluación de riesgos es parte del proceso de administración de riesgos, e incluye: planeamiento, identificación, valoración o análisis, manejo o respuesta y el monitoreo de los riesgos de la entidad.

La administración de riesgos es un proceso que debe ser ejecutado en todas las entidades. El titular o funcionario designado debe asignar la responsabilidad de su ejecución a un área o unidad orgánica de la entidad. Asimismo, el titular o funcionario designado y el área o unidad orgánica designada deben definir la metodología, estrategias, tácticas y procedimientos para el proceso de administración de riesgos. Adicionalmente, ello no exime a que las demás áreas o unidades orgánicas, de acuerdo con la metodología, estrategias, tácticas y procedimientos definidos, deban identificar los eventos potenciales que pudieran afectar la adecuada ejecución de sus procesos, así como el logro de sus objetivos y los de la entidad, con el propósito de mantenerlos dentro de margen de tolerancia que permita proporcionar seguridad razonable sobre su cumplimiento.

A través de la identificación y la valoración de los riesgos se puede evaluar la vulnerabilidad del sistema, identificando el grado en que el control vigente maneja los riesgos. Para lograr esto, se debe adquirir un conocimiento de la entidad, de manera que se logre identificar los procesos y puntos críticos, así como los eventos que pueden afectar las actividades de la entidad.

Dado que las condiciones gubernamentales, económicas, tecnológicas, regulatorias y operacionales están en constante cambio, la administración de los riesgos debe ser un proceso continuo.

Contenido

- a) Planeamiento de la gestión de riesgos.
- b) Identificación de los riesgos.
- c) Valoración de los riesgos.
- d) Respuesta al riesgo.

7.3. NORMA GENERAL PARA EL COMPONENTE ACTIVIDADES DE CONTROL GERENCIAL

El componente actividades de control gerencial comprende políticas y procedimientos establecidos para asegurar que se están llevando a cabo las acciones necesarias en la administración de los riesgos que pueden afectar los objetivos de la entidad, contribuyendo a asegurar el cumplimiento de estos.

El titular o funcionario designado debe establecer una política de control que se traduzca en un conjunto de procedimientos documentados que permitan ejercer las actividades de control.

Los procedimientos son el conjunto de especificaciones, relaciones y ordenamiento sistémico de las tareas requeridas para cumplir con las actividades y procesos de la entidad. Los procedimientos establecen los métodos para realizar las tareas y la asignación de responsabilidad y autoridad en la ejecución de las actividades.

Las actividades de control gerencial tienen como propósito posibilitar una adecuada respuesta a los riesgos de acuerdo con los planes establecidos para evitar, reducir, compartir y aceptar los riesgos identificados que puedan afectar el logro de los objetivos de la entidad. Con este propósito, las actividades de control deben enfocarse hacia la administración de aquellos riesgos que puedan causar perjuicios a la entidad.

Las actividades de control gerencial se dan en todos los procesos, operaciones, niveles y funciones de la entidad. Incluyen un rango de actividades de control de detección y prevención tan diversas como: procedimientos de aprobación y autorización, verificaciones, controles sobre el acceso a recursos y archivos, conciliaciones, revisión del desempeño de operaciones, segregación de responsabilidades, revisión de procesos y supervisión.

Para ser eficaces, las actividades de control gerencial deben ser adecuadas, funcionar consistentemente de acuerdo con un plan y contar con un análisis de costo-beneficio.

Asimismo, deben ser razonables, entendibles y estar relacionadas directamente con los objetivos de la entidad.

Contenido

- a) Procedimientos de autorización y aprobación.
- b) Segregación de funciones.
- c) Evaluación costo-beneficio.
- d) Controles sobre el acceso a los recursos o archivos.
- e) Verificaciones y conciliaciones.
- f) Evaluación de desempeño.
- g) Rendición de cuentas.
- h) Revisión de procesos, actividades y tareas.
- i) Controles para las Tecnologías de la Información y Comunicaciones (TIC).

7.4. NORMA GENERAL PARA EL COMPONENTE DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

Se entiende por el componente de información y comunicación, los métodos, procesos, canales, medios y acciones que, con enfoque sistémico y regular, aseguren el flujo de información en todas las direcciones con calidad y oportunidad. Esto permite cumplir con las responsabilidades individuales y grupales.

La información no solo se relaciona con los datos generados internamente, sino también con sucesos, actividades y condiciones externas que deben traducirse a la forma de datos o información para la toma de decisiones. Asimismo, debe existir una comunicación efectiva en sentido amplio a través de los procesos y niveles jerárquicos de la entidad.

La comunicación es inherente a los sistemas de información, siendo indispensable su adecuada transmisión al personal para que pueda cumplir con sus responsabilidades.

Contenido

- a) Funciones y características de la información.
- b) Información y responsabilidad.
- c) Calidad y suficiencia de la información.

- d) Sistemas de información.
- e) Flexibilidad al cambio.
- f) Archivo institucional.
- g) Comunicación interna.
- h) Comunicación externa.
- i) Canales de comunicación.

7.5. NORMA GENERAL PARA LA SUPERVISIÓN

El sistema de control interno debe ser objeto de supervisión para valorar la eficacia y calidad de su funcionamiento en el tiempo y permitir su retroalimentación. Para ello la supervisión, identificada también como seguimiento, comprende un conjunto de actividades de autocontrol incorporadas a los procesos y operaciones de la entidad, con fines de mejora y evaluación. Dichas actividades se llevan a cabo mediante la prevención y monitoreo, el seguimiento de resultados y los compromisos de mejoramiento.

Siendo el control interno un sistema que promueve una actitud proactiva y de autocontrol de los niveles organizacionales con el fin de asegurar la apropiada ejecución de los procesos, procedimientos y operaciones; el componente supervisión o seguimiento permite establecer y evaluar si el sistema funciona de manera adecuada o es necesaria la introducción de cambios.

En tal sentido, el proceso de supervisión implica la vigilancia y evaluación, por los niveles adecuados, del diseño, funcionamiento y modo cómo se adoptan las medidas de control interno para su correspondiente actualización y perfeccionamiento.

Las actividades de supervisión se realizan con respecto de todos los procesos y operaciones institucionales, posibilitando en su curso la identificación de oportunidades de mejora y la adopción de acciones preventivas o correctivas. Para ello se requiere de una cultura organizacional que propicie el autocontrol y la transparencia de la gestión, orientada a la cautela y la consecución de los objetivos del control interno. La supervisión se ejecuta continuamente y debe modificarse una vez que cambien las condiciones, formando parte del engranaje de las operaciones de la entidad.

La supervisión constituye un proceso sistemático y permanente de revisión de los procesos y operaciones que lleva a cabo la entidad, sean de gestión, operativas o de control. En su desarrollo intervienen actividades de prevención y monitoreo por cuanto, dada la naturaleza integral del control interno, resulta conveniente vigilar y evaluar sobre la marcha, es decir conforme transcurre la gestión de la entidad, para la adopción de las acciones preventivas o correctivas que oportunamente correspondan.

La prevención implica desarrollar y mantener una actitud permanente de cautela e interés por anticipar, contrarrestar, mitigar y evitar errores, deficiencias, desviaciones y

demás situaciones adversas para la entidad. Se fundamenta sobre la base de la observación y análisis de sus procesos y operaciones, efectuados de manera diligente, oportuna y comprometida con la buena marcha institucional. En tal sentido, está estrechamente relacionada y opera como resultado de las actividades de monitoreo.

El ejercicio de la supervisión a través del monitoreo comprende integralmente el desempeño de la entidad. Por ello actúa en la planificación, ejecución y evaluación de la gestión y sus resultados, retroalimentando permanentemente su accionar y proponiendo correcciones o ajustes en las etapas pertinentes, contribuyendo así a mejorar el proceso de toma de decisiones.

El resultado del monitoreo también provee las bases necesarias para estrategias adicionales de manejo de riesgos, actualiza las existentes y vuelve a analizar los riesgos ya conocidos. Asimismo, facilita y asegura el cabal cumplimiento de la normativa legal o administrativa aplicable a las operaciones de la entidad, de acuerdo con su finalidad y formalidades, brindando seguridad razonable con respecto de potenciales objeciones e inconformidades.

7.5.1. *Normas básicas para las actividades de prevención y monitoreo*

7.5.1.1. Prevención y monitoreo

La supervisión constituye un proceso sistemático y permanente de revisión de los procesos y operaciones que lleva a cabo la entidad, sean de gestión, operativas o de control. En su desarrollo intervienen actividades de prevención y monitoreo por cuanto, dada la naturaleza integral del control interno, resulta conveniente vigilar y evaluar sobre la marcha, es decir conforme transcurre la gestión de la entidad, para la adopción de las acciones preventivas o correctivas que oportunamente correspondan.

El ejercicio de la supervisión a través del monitoreo comprende integralmente el desempeño de la entidad. Por ello actúa en la planificación, ejecución y evaluación de la gestión y sus resultados, retroalimentando permanentemente su accionar y proponiendo correcciones o ajustes en las etapas pertinentes, contribuyendo así a mejorar el proceso de toma de decisiones.

7.5.1.2. Monitoreo oportuno del control interno

El monitoreo oportuno del sistema de control interno y las medidas puestas en aplicación, se realiza a través del seguimiento continuo de su funcionamiento y a través de evaluaciones puntuales, o una combinación de ambas modalidades.

Los Órganos del Sistema Nacional de Control contribuyen con la labor de supervisión, aportando su opinión sobre la razonabilidad del control interno, emitiendo observaciones, comentarios y recomendaciones como resultado de la evaluación del control interno.

7.6. NORMAS BÁSICAS PARA EL SEGUIMIENTO DE RESULTADOS

7.6.1. *Reporte de deficiencias*

El término “deficiencia” constituye la materialización de un riesgo. Es decir, se refiere a la condición que afecta la habilidad de la entidad para lograr sus objetivos. Por lo tanto, una deficiencia puede representar un defecto percibido o real, que debe conducir a fortalecer el control interno.

Deben establecerse requerimientos para obtener la información necesaria sobre las deficiencias de control interno.

La información generada en el curso de las operaciones es usualmente reportada a través de canales formales a los responsables por su funcionamiento, así como a los demás niveles jerárquicos de los cuales dependen. Para ello se debe contar con canales alternativos de comunicación para reportar actos ilegales o incorrectos.

7.6.2. *Seguimiento e implantación de medidas correctivas*

La efectividad del sistema de control interno depende, en buena parte, de que los errores, deficiencias o desviaciones en la gestión sean identificados y comunicados oportunamente a quien corresponda en la entidad para que determine la solución correspondiente que favorezca la consecución de los objetivos institucionales del control interno.

Cuando la persona que descubra una oportunidad de mejora, no disponga de autoridad suficiente para disponer las medidas preventivas o correctivas necesarias, deberá comunicar inmediatamente al funcionario superior competente para que éste tome la decisión pertinente con el fin que establezca la acción o solución respectiva.

El seguimiento del control interno debe incluir políticas y procedimientos que busquen asegurar que las oportunidades de mejora que sean resultado de las actividades de supervisión, así como los hallazgos u observaciones producto de las acciones de control u otras revisiones, sean adecuada y oportunamente resueltas. Para ello se debe determinar las alternativas de solución y adoptar la más adecuada, teniendo en cuenta en su caso las recomendaciones formuladas por los organismos competentes de control, en armonía con sus atribuciones funcionales y lo establecido por la normativa del SNC.

La implantación de medidas correctivas debe asegurar la mejora del control interno como resultado del monitoreo, así como la adecuada y oportuna implementación de las recomendaciones producto de las observaciones de las acciones de control.

7.7. NORMAS BÁSICAS PARA LOS COMPROMISOS DE MEJORAMIENTO

7.7.1. *Autoevaluación*

Se debe promover y establecer la ejecución periódica de autoevaluaciones sobre la gestión y el control interno de la entidad, por cuyo mérito podrá verificarse el comportamiento institucional e informarse las oportunidades de mejora identificadas. Corresponde a sus órganos y personal competente dar cumplimiento a las disposiciones o recomendaciones derivadas de la respectiva autoevaluación, mediante compromisos de mejoramiento institucional.

7.7.2. *Evaluaciones independientes*

Se deben realizar evaluaciones independientes a cargo de los órganos de control competentes para garantizar la valoración y verificación periódica e imparcial del comportamiento del sistema de control interno y del desarrollo de la gestión institucional, identificando las deficiencias y formulando las recomendaciones oportunas para su mejoramiento.

7.7.2.1. *Responsabilidad de los gestores públicos*

El *funcionamiento de las entidades públicas* se debe a la presencia de *autoridades políticas y servidores públicos que asumen un conjunto de atribuciones* de acuerdo al cargo que ocupa en el marco del mandato que le asigna su ley de creación.

Las autoridades políticas, en su rol decisor y el servidor público como ejecutante, tienen que actuar de manera articulada y complementaria, dentro del escalón que les asigna la organización.

Los *decisores políticos tienen la responsabilidad de adoptar políticas* que conlleven a enfrentar y resolver problemas que afectan a la comunidad en los diferentes ámbitos de su responsabilidad. Estas políticas *son adoptadas individualmente o reunidos en el colectivo al que pertenecen* (Consejo de Ministros, Consejos Regionales, Concejos Municipales, un directorio, etc.). Por su parte los servidores públicos ponen en práctica las políticas haciendo *uso de un conjunto de tecnologías de gestión e instrumentos de orden normativo y gerencial*.

Los elementos que se deben tener en cuenta para que la actuación de políticos y técnicos sea articulada e integral son:

- Visión y liderazgo compartido.
- Sentido de misión.
- Agentes de cambio efectivo.

REPÚBLICA DOMINICANA

RAÚL GREGORIO CALLE RAMÍREZ
ROSA MARÍA DE LA CRUZ YEB

Tema 1

PRESUPUESTACIÓN

SUMARIO

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS. 1.1. Concepto. 1.2. Contenido. 1.3. Principios. 2. MARCO FISCAL. 2.1. Programación de mediano plazo. 2.2. Reglas fiscales. 2.3. Política presupuestaria. 3. ÁMBITO INSTITUCIONAL. 3.1. El Sector Público según la Ley Orgánica de Presupuesto. 3.2. Ámbito del presupuesto del Sector Público. 4. CICLO PRESUPUESTARIO. 4.1. La estrategia nacional de desarrollo. 4.2. El presupuesto plurianual. 4.3. El Presupuesto General del Estado. 4.4. La aprobación del Presupuesto General del Estado. 5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS. 5.1. Estructura del presupuesto de gastos. 5.1.1. Clasificación de instituciones de la Administración Pública. 5.1.2. Clasificación funcional. 5.1.3. Clasificación de programas. 5.1.4. Clasificación por objeto del gasto. 5.2. La estructura del presupuesto de ingresos. 5.2.1. Clasificación de instituciones. 5.2.2. Clasificación de ingresos. 5.3. La estructura de la cuenta de financiamiento. 6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS. 6.1. Marco normativo de las modificaciones presupuestarias. 6.2. Clasificación de las modificaciones presupuestarias. 6.2.1. Ampliaciones. 6.2.2. Traslados. 6.3. Competencias para aprobar modificaciones presupuestarias. 6.3.1. Competencias para aprobar ampliaciones. 6.3.2. Competencias para aprobar traslados.

1. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

En los últimos diez años el gobierno dominicano ha llevado a cabo una profunda reforma presupuestaria (2004 al 2006), los cambios abarcan desde un nuevo enfoque de la gestión financiera hasta una renovación total del marco legal.

El gobierno dominicano ha logrado la aprobación por el Congreso Nacional de un conjunto de leyes que tiene por finalidad otorgar racionalidad a la Administración Financiera Gubernamental, incorporar una estructura de controles internos y externos sobre la gestión de los órganos públicos, a la vez que posibilita la transparencia en los mecanismos de obtención y aplicación de los recursos públicos en función de los objetivos y políticas definidas.

Las leyes aprobadas por el Congreso Nacional durante la reforma son:

- Ley que crea el Sistema Integrado de Administración Financiera del Estado;
- Ley de Organización de la Secretaría de Estado de Hacienda (hoy Ministerio de Hacienda);

- Ley Orgánica de Presupuesto del Sector Público;
- Ley de Tesorería Nacional;
- Ley de Crédito Público;
- Ley de Compras y Contrataciones; y
- Ley de la Contraloría General de la República y del Control Interno.

1.1. CONCEPTO

El presupuesto en República Dominicana puede ser conceptualizado como un instrumento de programación que refleja la política fiscal del gobierno y que incluye la estimación de ingresos, la previsión de los gastos y el financiamiento requerido en un marco de sostenibilidad fiscal. Los recursos asignados en el presupuesto deben tener en cuenta los objetivos de los planes de desarrollo nacional y hacer referencia a la actividad económica del sector público; además, se deben aplicar criterios de eficiencia y de distribución equitativa de los recursos (redistribución de la renta).

Tanto la Constitución de la República (CdR) como la Ley No. 423-06 Orgánica de Presupuesto del Sector Público (LOP) tienen referencias explícitas sobre el presupuesto. La CdR señala que el Presupuesto General del Estado (PGE) incluye los ingresos probables, los gastos propuestos y el financiamiento requerido en un marco de sostenibilidad fiscal evitando endeudamiento público que supere la capacidad de pago del Estado⁵⁵⁸.

La LOP indica que los planes de desarrollo nacional tienen su expresión cuantitativa en el presupuesto y, por tanto, los presupuestos deberán programarse identificando la producción de bienes y servicios orientados a resultados concretos de las políticas de desarrollo⁵⁵⁹.

1.2. CONTENIDO

La LOP en el artículo 15 dispone que los presupuestos de las instituciones públicas comprenden todos los ingresos y gastos, los que figurarán por separado y en sus montos íntegros, sin compensaciones entre sí (principio de integridad).

Los presupuestos de ingresos contienen las entradas estimadas originadas en los impuestos, tasas, venta de bienes y servicios, donaciones en efectivo o en especie y venta ocasional de activos físicos. En cambio, los presupuestos de gastos incluyen las transacciones económico-financieras imputadas a gastos corrientes y de capital⁵⁶⁰.

⁵⁵⁸ Véase el artículo 233 de la Constitución de la República.

⁵⁵⁹ Véase el artículo 12 de la Ley No. 423-06 Orgánica de Presupuesto del Sector Público.

⁵⁶⁰ Véase el artículo 15, Párrafo I y II de la Ley No. 423-06 Orgánica de Presupuesto del Sector Público.

El presupuesto también incorpora las fuentes financieras y las aplicaciones financieras (activos y pasivos financieros), ambas conforman la cuenta de financiamiento del presupuesto y su balance compensa el resultado financiero de las cuentas corrientes y de capital.

El capítulo III del título III de la LOP define la estructura y el contenido del PGE. Dicho capítulo establece que el proyecto de PGE debe estar presentado por institución y por programas, además determina los alcances y características de las disposiciones generales de la Ley del PGE y describe el contenido del informe explicativo elaborado por el Ministerio de Hacienda.

El PGE está conformado por tres títulos. El primer título se refiere a la Ley del PGE que contiene las disposiciones generales sobre el presupuesto del Gobierno Central, los presupuestos de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras, los presupuestos de las Instituciones de Seguridad Social y el presupuesto consolidado del PGE; además, incluye un capítulo específico sobre operaciones de crédito público.

Las disposiciones generales son normas exclusivas sobre el presupuesto y su ejecución, no contienen disposiciones de carácter permanente ni pueden reformar o suspender leyes vigentes por un tiempo mayor al ejercicio presupuestario, tampoco pueden derogar leyes vigentes ni crear, modificar o suprimir tributos u otros ingresos⁵⁶¹.

Las disposiciones generales incluyen normas sobre el límite máximo hasta el cual la Tesorería Nacional puede colocar letras del tesoro y el monto máximo del financiamiento a utilizar durante el ejercicio presupuestario. Además, incluye información sobre el destino del financiamiento, el monto máximo del préstamo y del título o bono, el plazo mínimo de amortización y la tasa de interés y comisiones para cada una de las operaciones de crédito público cuya autorización se solicita al Congreso Nacional.

El informe explicativo que se acompaña al PGE contiene un capítulo sobre el marco macroeconómico y la evolución de las variables fiscales de la ejecución del presupuesto vigente y otro donde se describe detalladamente la política presupuestaria para el nuevo presupuesto aprobada por el Consejo Nacional de Desarrollo.

Los anexos del PGE incluyen información sobre los ingresos y gastos ordenados de acuerdo con las distintas clasificaciones presupuestarias, también contiene una descripción de la metodología y estimación del gasto tributario; así como, cuadros con información sobre los proyectos de inversión y su financiamiento y la cuenta ahorro, inversión y financiamiento.

La tercera parte del PGE se destina a presentar información de los presupuestos de cada una de las instituciones que conforman la organización de la Administración

⁵⁶¹ Véase el artículo 37 de la Ley No. 423 Orgánica del Presupuesto del Sector Público.

Pública, es decir, Poder Legislativo, Poder Judicial, Poder Ejecutivo y Organismos que tienen rango Constitucional.

1.3. PRINCIPIOS

La CdR determina que la planificación, programación, ejecución y evaluación del presupuesto responderá a los principios de subsidiaridad y transparencia; así como, a los criterios de eficiencia, prioridad y economía (artículo 238). También establece que la asignación del gasto público en el territorio debe ser equitativa (reparto adecuado de los recursos públicos entre el nivel central y local).

En la LOP se destacan cuatro principios:

- El primero, relacionado con el carácter limitativo de los gastos del presupuesto (artículo 44 de la LOP);
- El segundo, vinculado con el destino de los gastos. Las apropiaciones presupuestarias deben orientarse a cumplir las políticas, objetivos, resultados y metas (artículo 44 de la LOP);
- El tercero, referido al límite temporal de los gastos. Después del 31 de diciembre del ejercicio fiscal no se podrán asumir compromisos ni devengar gastos con cargo al ejercicio que se cierra (párrafo II, artículo 56 de la LOP), y
- El cuarto, relativo al principio de unidad de caja. Todos los ingresos del presupuesto deben ser depositados en cuentas del Tesoro Nacional (artículo 24 de la LOP).

Adicionalmente el artículo 11 de la LOP establece que los presupuestos públicos se enmarcarán en los siguientes principios:

- Principio de universalidad.
- Principio de integridad.
- Principio de programación.
- Principio de unidad.
- Principio de la sinceridad.
- Principio de periodicidad.
- Principio de la especialidad cualitativa.
- Principio de especificación.
- Principio de la claridad.
- Principio de transparencia y publicidad.

2. MARCO FISCAL

2.1. PROGRAMACIÓN DE MEDIANO PLAZO

La estrategia de mediano plazo está regulada en el artículo 242 de la CdR que establece lo siguiente:

“El Plan Nacional Plurianual del Sector Público y sus correspondientes actualizaciones será remitido al Congreso Nacional por el Poder Ejecutivo durante la segunda legislatura del año en que se inicia el período de gobierno, previa consulta al Consejo de Ministros, para conocimiento de los programas y proyectos a ejecutarse durante su vigencia. Los resultados e impactos de su ejecución se realizarán en un marco de sostenibilidad fiscal”.

La Ley No. 498-06 de planificación e inversión pública define al Plan Nacional Plurianual del Sector Público (PNPSP) como uno de los instrumentos del Sistema Nacional de Planificación. Los alcances y características del PNPSP están contenidos en el Decreto No. 493-07 que reglamenta la Ley No. 498-06.

El PNPSP contiene los programas y proyectos que serán ejecutados por los organismos del sector público no financieros, priorizados de acuerdo con los objetivos y compromisos establecidos en la Estrategia Nacional de Desarrollo 2030 (END)⁵⁶².

Además, el PNPSP incluye una programación macroeconómica de mediano plazo cuyo objetivo es lograr la coherencia de las variables asociadas a la economía real, la política monetaria, la política del sector externo de la economía y la política fiscal, a partir de ella se elabora el marco financiero fiscal plurianual.

El PNPSP tiene un horizonte de cuatro años, surge de un proceso de planificación de las prioridades definidas por el gobierno en el marco de la END, es actualizado y evaluado anualmente y es aprobado por el Consejo de Ministros.

Según la LOP y su reglamento el presupuesto plurianual contiene además del marco financiero, los programas y proyectos prioritarios definidos en el PNPSP, la distribución de gastos por capítulos según grandes agregados económicos, identificando el origen y destino de los recursos.

El presupuesto de mediano plazo busca los siguientes propósitos:

- Armonizar la distribución de los recursos públicos con la programación macroeconómica, la política fiscal y el marco financiero contenidos en el PNPSP, reflejando las intenciones del gobierno en materia fiscal y de producción de bienes públicos, así como el impacto que se prevé a mediano plazo en la economía.

⁵⁶² Véase el artículo 30, Decreto No. 493-07 que reglamenta la Ley No. 498-06 de planificación e inversión pública.

- Distribuir entre las instituciones los recursos públicos para el cumplimiento de sus funciones y de los planes, programas y proyectos de inversión a su cargo.
- Referente para la elaboración de los presupuestos anuales de cada institución y para el PGE.
- Referente para la evaluación física y financiera de las metas anuales, la toma de decisiones fiscales, económicas y de inversión y para suministrar a la sociedad civil y a organismos financiadores un balance de la situación económica.

La elaboración del presupuesto de mediano plazo incluye las proyecciones de ingresos, gastos y financiamiento a cuatro años cuyos límites son fijados según las prioridades definidas en la política fiscal de mediano plazo y en base a la proyección macroeconómica contenida en el PNPSP.

Con base en lo anterior, las instituciones asignan recursos en sus presupuestos plurianuales de acuerdo con sus prioridades estratégicas, dichos presupuestos son sometidos a consideración del Consejo de Ministros. Cada año, se realiza una actualización retirando el año transcurrido e incorporando un año adicional con las mismas características y contenidos.

En el año en que se inicia un periodo de gobierno se hace una reformulación integral del presupuesto de mediano plazo que es sometida a la aprobación del Consejo de Ministros, junto con el PNPSP.

2.2. REGLAS FISCALES

Desde la promulgación de la LOP, en la gestión 2006, República Dominicana ha instrumentado una especie de regla fiscal que consiste en lo siguiente:

- Incluir en la Ley que aprueba el PGE de cada ejercicio presupuestario artículos específicos relacionados con el límite anual del resultado fiscal y de su respectivo financiamiento. Esta disposición significa que los niveles de déficit o superávit del presupuesto son vinculantes al haber sido aprobados por el Congreso Nacional mediante Ley, de tal manera que el Poder Ejecutivo se ve obligado a controlar el presupuesto en el marco de los límites establecidos en el resultado fiscal.
- Aprobar los valores que alcanzarán en el presupuesto las previsiones de ingresos corrientes y de capital y los límites del gasto corriente y de capital, ambas disposiciones están incluidas en artículos concretos de la Ley del PGE de cada ejercicio fiscal.
- Señalar los montos del financiamiento neto y la composición de los desembolsos de la deuda pública (fuentes financieras) como de su amortización (aplicaciones financieras), en artículos específicos de la Ley del PGE.

- La disposición contenida en el inciso e) del artículo 11 de la Ley No. 6-06 de Crédito Público establece que el Consejo de la Deuda Pública recomiende al Poder Ejecutivo la adopción de medidas especiales que atiendan a limitar todo nuevo incremento de la deuda pública cuando el nivel de endeudamiento neto del sector público no financiero de cada ejercicio fiscal supere el 3% del producto interno bruto. El Consejo de la Deuda Pública está integrado por el Gobernador del Banco Central, el Ministro de Economía, Planificación y Desarrollo y el Ministro de Hacienda.
- Asimismo, la Ley No. 6-06 dispone que el Ministro de Hacienda presente al Congreso Nacional, dentro de los 30 días siguientes al vencimiento del trimestre, un informe analítico sobre la situación y movimientos de la deuda pública interna y externa del período. Dicho informe incluirá un análisis de impacto de la deuda pública en los indicadores de la actividad económica.

A falta de una norma específica sobre reglas fiscales o pacto fiscal, las disposiciones anteriores han servido para disciplinar las finanzas públicas y formar una especie de consenso a favor de la estabilidad fiscal.

2.3. POLÍTICA PRESUPUESTARIA

Un elemento relacionado con reglas fiscales es la Política Presupuestaria (PP) que está regulada en el artículo 21 de la LOP que dice:

“La política presupuestaria anual para el Sector Público no Financiero contendrá, como mínimo, para el ejercicio presupuestario correspondiente, las proyecciones de los ingresos corrientes y de capital, los gastos corrientes y de capital, así como el financiamiento respectivo. Asimismo, incluirá la distribución funcional del gasto total y los programas y proyectos definidos como prioritarios en el Plan Nacional Plurianual actualizado del Sector Público y en el Presupuesto Plurianual actualizado”.

El documento de PP contiene los supuestos macroeconómicos, el marco fiscal y las políticas presupuestarias de los ingresos, gastos y financiamiento.

La programación macroeconómica de corto plazo incluye los siguientes aspectos:

- Evaluación del estado de la economía real, de la situación fiscal, monetaria, del sector externo y de las condiciones de mercado.
- Análisis de la política fiscal anual.
- Análisis de la política monetaria y del sector externo.
- Proyecciones de la economía real, de la variación del tipo de cambio y de precios.
- Análisis de la consistencia de las políticas anuales fiscal, monetaria y del sector externo.
- Marco macroeconómico anual.

El marco fiscal aborda la evolución y metas anuales del resultado fiscal, de los ingresos, del gasto corriente, del gasto de capital y del gasto primario. Además se realiza un marco financiero que indica las tendencias de los ingresos y los gastos esperados para cuatro años.

La PP y el marco financiero configuran referentes útiles para establecer los objetivos fiscales del presupuesto y ajustarlos de acuerdo a las desviaciones que se producen durante su ejecución.

La PP también incluye políticas específicas sobre las tres variables del presupuesto, ingresos, gasto y financiamiento. La política de ingresos explica los criterios generales utilizados en la política tributaria que sustenta la estimación de las recaudaciones del presupuesto. En esta política se consideran supuestos sobre la evolución de los precios internacionales de productos primarios y el crecimiento de la economía de los Estados Unidos y de otros países de donde proceden flujos importantes de recursos como las remesas, la inversión extranjera y el turismo.

La política de gasto se focaliza en buscar un equilibrio razonable entre las metas de déficit fiscal de cada ejercicio presupuestario y los programas, actividades y obras del programa de gobierno y del PNPSP. En general las necesidades de gastos nacen de los programas destinados a mejorar las condiciones de vida de la población más vulnerable, la seguridad ciudadana, la salud, la educación, el saneamiento del agua y la inversión pública en proyectos de construcción.

La política de financiamiento sigue los lineamientos establecidos por el Consejo de la Deuda Pública en relación con la estrategia de gestión de deuda de mediano plazo y el nivel máximo de endeudamiento interno y externo que el Estado puede contraer en el PGE.

La PP del gobierno dominicano sigue una línea orientada a precautelar el crecimiento económico buscando que la política fiscal tenga correspondencia con las variables macroeconómicas y las necesidades incluidas en el PNPSP.

La PP se utiliza para la determinación de techos presupuestarios que sirven de límites para la elaboración del presupuesto anual de las instituciones.

3. ÁMBITO INSTITUCIONAL

El ámbito institucional es un conjunto de unidades institucionales creadas u originadas en una disposición legal y, por tanto, son controladas por el gobierno directa o indirectamente.

Estas unidades institucionales conforman el sector público dominicano el que, a su vez, se constituye por instituciones que integran el Gobierno General, cuyo financiamiento proviene de ingresos de naturaleza coactiva (impuestos, tasas, derechos, contribuciones, etc.) y, las empresas públicas no financieras y financieras, cuyos presupuestos se financian mediante ingresos de operación que resultan de venta de bienes y/o servicios en el mercado.

3.1. EL SECTOR PÚBLICO SEGÚN LA LEY ORGÁNICA DE PRESUPUESTO

La LOP establece que el ámbito institucional, sujeto a dicha norma, estará constituido por el Gobierno Central, las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras, las Instituciones de Seguridad Social, las Empresas Públicas no Financieras, las Instituciones Descentralizadas y Autónomas Financieras, las Empresas Públicas Financieras y los Ayuntamientos de los Municipios y el Distrito Nacional⁵⁶³.

El Gobierno Central tiene por objeto la conducción político-administrativa, legislativa, judicial, electoral y fiscalizadora de la República⁵⁶⁴. En cambio, las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras son organismos que actúan bajo la autoridad del Poder Ejecutivo, tienen personería jurídica, patrimonio propio separado del Gobierno Central y responsabilidades delegadas para el cumplimiento de funciones gubernamentales especializadas y de regulación⁵⁶⁵.

Las Empresas Públicas no Financieras son unidades económicas creadas con el objeto de producir bienes y servicios no financieros para el mercado, tienen personería jurídica y patrimonio propio⁵⁶⁶.

En el siguiente cuadro se muestra la organización el sector público dominicano según el artículo 3 de la LOP.

CUADRO 1
El sector público según la Ley Orgánica de Presupuesto

1	Sector Público		
1	1	Sector público no financiero	
1	1	1	Gobierno central
1	1	2	Institución descentralizadas y autónomas no financieras
1	1	3	Instituciones de la seguridad social
1	1	4	Ayuntamientos de los municipios y el distrito nacional
1	1	5	Empresas públicas no financieras
1	2	Sector público financiero	
1	2	1	Instituciones Descentralizadas y Autónomas financieras
1	2	2	Empresas públicas financieras

⁵⁶³ Véase el artículo 3 de la Ley No. 423-06 Orgánica de Presupuesto del Sector Público.

⁵⁶⁴ Véase el artículo 4 de la Ley No. 423-06 Orgánica de Presupuesto del Sector Público.

⁵⁶⁵ Véase el párrafo I artículo 4 de la Ley No 423-06 Orgánica de Presupuesto del Sector Publico.

⁵⁶⁶ Véase el párrafo II artículo 4 de la Ley No. 423-06 Orgánica de Presupuesto del Sector Público.

3.2. ÁMBITO DEL PRESUPUESTO DEL SECTOR PÚBLICO

Los presupuestos de las instituciones públicas se dividen en función de si son limitativos o indicativos. Las instituciones que realizan funciones de regulación, de redistribución de renta y de prestación de servicios no de mercado tienen presupuesto limitativo (Gobierno General Nacional y Gobierno Local). En cambio las instituciones que desarrollan actividades productivas y participan en el mercado (empresas públicas), mediante la venta de bienes y/o servicios por los que cobran un precio, tienen presupuesto indicativo.

El presupuesto del Gobierno Central comprende el presupuesto del Poder Ejecutivo, del Poder Legislativo, del Poder Judicial y de otros entes y órganos de rango constitucional sin adscripción específica, como la Junta Central Electoral, la Cámara de Cuentas, el Tribunal Constitucional, el Defensor del Pueblo, el Tribunal Superior Electoral y el Ministerio Público.

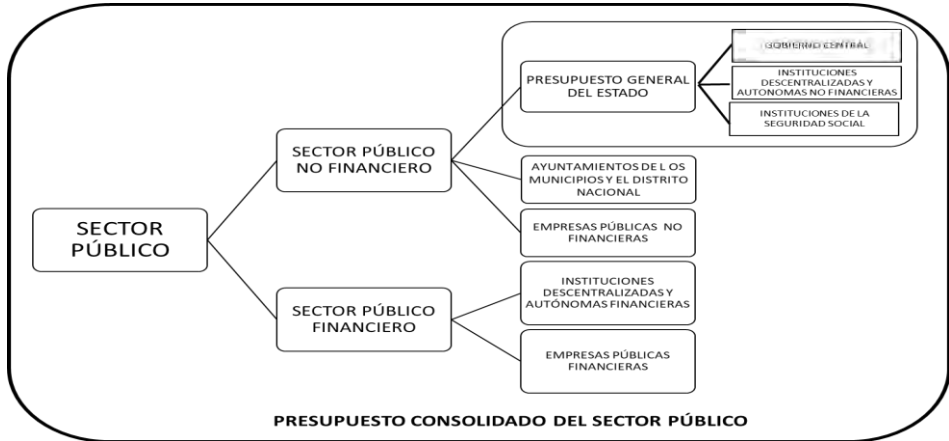
Los presupuestos de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras y de las Instituciones de Seguridad Social se refieren al presupuesto de instituciones creadas por Ley (artículo 141 de la CdR) para realizar funciones administrativas no comerciales o para la gestión del sistema de seguridad social (sector público administrativo), que están provistas de personalidad jurídica de derecho público, tienen patrimonio propio, autonomía administrativa, financiera y técnica y se encuentran adscritas a un Ministerio.

El presupuesto de los Gobiernos Locales comprende el presupuesto de las instituciones territoriales creadas por Ley (artículo 12 de la CdR) que tienen a su cargo la administración local y gozan de autonomía política y administrativa. Los entes territoriales desarrollan funciones administrativas no comerciales e incluye el presupuesto del Distrito Nacional, de los Municipios y de los Distritos Municipales.

Los tres primeros tipos de presupuesto descritos más arriba (Gobierno Central, Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras e Instituciones de Seguridad Social) forman el PGE y su aprobación es una atribución del Poder Legislativo. El presupuesto de los Gobiernos Locales es aprobado por sus respectivas Salas Capitulares. El presupuesto de las Empresas Públicas comprende el presupuesto de instituciones creadas por Ley (artículo 141 de la CdR) que tienen como objeto producir bienes y servicios para el mercado. Pueden ser Empresas Públicas no Financieras, Instituciones Descentralizadas y Autónomas Financieras y Empresas Financieras. Además están provistos de personalidad jurídica de derecho público, tienen patrimonio propio, autonomía administrativa, financiera y técnica y están adscritos a un Ministerio.

Los presupuestos de las empresas son aprobados por sus Consejos Directivos, luego son remitidos al Ministerio al que se encuentran adscritos para, finalmente, ser aprobados por el Poder Ejecutivo.

GRÁFICO 1
Ámbito del presupuesto



Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley Orgánica de Presupuesto.

4. CICLO PRESUPUESTARIO

Según la LOP (artículo 2) el ciclo presupuestario dominicano se divide en 4 etapas: (i) formulación; (ii) discusión y aprobación; (iii) ejecución y (iv) seguimiento y evaluación.

GRÁFICO 2
Etapas del ciclo presupuestario



Fuente: Elaboración propia.

La etapa de formulación comprende desde la elaboración de los anteproyectos de presupuesto de las instituciones hasta la formulación del proyecto de PGE. Esta fase tiene como límite los techos presupuestarios definidos en la PP y se realiza en el ámbito de las instituciones públicas y en la Dirección General de Presupuesto (DIGEPRES) del Ministerio de Hacienda.

La LOP dispone que los presupuestos institucionales incluyan información sobre el grado de cumplimiento de la política presupuestaria, los programas y proyectos priorizados previamente por el Ministerio de Economía, Planificación y Desarrollo, la demanda o población a ser atendida, los resultados y metas físicas a alcanzarse durante el ejercicio presupuestario, los medios de verificación de cada producción y su relación con los recursos previstos, así como el organigrama y la estructura y cantidad de cargos.

La discusión y aprobación es una etapa que se desarrolla íntegramente en el Congreso Nacional una vez que el Poder Ejecutivo somete ante dicha instancia el Proyecto de Ley de PGE. El Congreso Nacional, luego de su análisis y ponderación aprueba el total de las apropiaciones presupuestarias de gastos, las estimaciones de ingresos y el financiamiento previsto a ejecutarse en el año fiscal.

Los presupuestos de las Empresas Públicas son aprobados provisionalmente por sus Consejos Directivos, luego son remitidos al Ministerio de donde dependen y, posteriormente, son aprobados definitivamente por el Poder Ejecutivo.

Los presupuestos de los Gobiernos Locales son aprobados por sus respectivas Salas Capitulares y remitidos a la DIGEPRES, a la Contraloría General de la República, así como a la Cámara de Cuentas.

En los casos en que el Congreso Nacional o las Salas Capitulares no aprueben el presupuesto nacional y los presupuestos locales, las leyes establecen procedimientos específicos para que los presupuestos del ejercicio anterior sean prorrogados con ajustes que la Ley determina.

La tercera etapa del ciclo es la ejecución del presupuesto, en esta fase se recaudan los ingresos y se reconocen las obligaciones de gastos, de conformidad con las apropiaciones presupuestarias aprobadas en la Ley de PGE.

El seguimiento es el análisis de los niveles de ejecución de los gastos con respecto a las apropiaciones presupuestarias aprobadas por la Ley de PGE y las modificaciones que se realizan durante el proceso de ejecución presupuestaria. La evaluación consiste en la medición de los resultados obtenidos y el análisis de las variaciones sobre los componentes físicos y financieros de los presupuestos observados con relación a los objetivos aprobados en la Ley de PGE. El seguimiento y la evaluación son realizados a nivel individual por las instituciones públicas y en forma agregada por la DIGEPRES.

4.1. LA ESTRATEGIA NACIONAL DE DESARROLLO

La República Dominicana acordó y estableció, a través de una Ley Orgánica, la visión de nación a largo plazo que incluye, desde el punto de vista estratégico, toda una estructura de planeación por ejes, objetivos, políticas transversales e instrumentos de seguimiento y medición.

Esta visión de nación, aprobada mediante Ley Orgánica No 1-12, es considerada un pacto nacional sobre las prioridades sociales, económicas, políticas e institucionales del país que incluye los diferentes compromisos gubernamentales, para que en un periodo de cerca de 18 años, se consiga y establezca un estado de bienestar para la población y se supere la pobreza.

4.2. EL PRESUPUESTO PLURIANUAL

Las normas sobre el presupuesto plurianual están enunciadas en la LOP y la Ley No. 498-06 de Planificación e Inversión Pública. El presupuesto plurianual parte de las proyecciones macroeconómicas y se vincula con la planificación estratégica para determinar los niveles razonables de las variables fiscales de mediano plazo.

La DIGEPRES tiene la función de elaborar el presupuesto plurianual que luego es presentado al Ministro de Hacienda para su posterior aprobación por el Consejo Nacional de Desarrollo. En la LOP se determina la estructura del presupuesto plurianual y se dispone que sea utilizado como base para la formulación de los presupuestos anuales.

Al anterior marco normativo se añaden las normas de los sistemas de planificación e inversión pública porque son referencias aplicadas en la formulación del presupuesto plurianual. Los instrumentos de planificación considerados en este caso son la END, los planes sectoriales e institucionales de mediano plazo, el PNPSP, los planes regionales y el plan plurianual de inversión pública.

4.3. EL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO

El proceso de elaboración del presupuesto tiene dos etapas: La primera consiste en la delimitación del marco macroeconómico y fiscal que sirve para diseñar la PP. La segunda, se refiere a la elaboración específica del presupuesto anual.

La formulación del presupuesto anual es la etapa operativa de asignación de recursos en función de los lineamientos definidos en la PP. En esta fase se preparan los presupuestos de ingresos y gastos de cada institución del Gobierno Central, de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras y de las Instituciones de Seguridad Social que luego se los agrega para armar el proyecto de PGE.

La LOP establece que la formulación del presupuesto se guiará por las normas e instructivos técnicos, procedimientos y metodologías dictadas por la DIGEPRES, órgano rector del sistema de presupuesto.

El propósito final de este proceso es obtener el Proyecto de Ley del PGE ajustado a los topes, lineamientos, orientaciones y directrices que define la PP. El proceso de formulación se inicia cuando la DIGEPRES instruye, mediante comunicación, el inicio de la formulación del presupuesto y difunde los instructivos y formularios que se utilizarán para la captura de información. Con esta línea base cada institución formula su anteproyecto de presupuesto.

La DIGEPRES es la responsable de agregar la información de los presupuestos institucionales y elaborar el proyecto de Ley de PGE, una vez verifica el cumplimiento de todos los requisitos de la programación presupuestaria.

Anualmente las instituciones envían a la DIGEPRES su anteproyecto de presupuesto en los plazos establecidos en los instructivos de formulación del presupuesto. En caso de existir demoras en la realización de las propuestas de presupuesto, la DIGEPRES tiene la facultad de elaborarlos basados en los topes de gastos establecidos y aprobados mediante la PP.

Una vez que la DIGEPRES elabora el Proyecto de Ley de PGE el Ministerio de Hacienda lo presenta a la Presidencia de la República, posteriormente se convoca al Consejo de Ministros para su aprobación en primera instancia. En las reuniones del Consejo de Ministros se pueden realizar ajustes finales al proyecto de PGE.

4.4. LA APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO

El proceso de aprobación del presupuesto comienza con el envío al Congreso Nacional del proyecto de PGE para su conocimiento y aprobación en el Poder Legislativo. La aprobación del PGE en el Congreso Nacional incluye varias reuniones de revisión y análisis del proyecto de PGE a cargo de las comisiones conformadas con este fin.

La Constitución de la República dispone que el presupuesto sea remitido al Congreso Nacional antes del 1 de octubre. Esta nueva determinación se aplica a partir de la gestión 2010 y el legislativo tiene 3 meses para la revisión, análisis y ajuste del proyecto de presupuesto.

Cuando el Congreso Nacional cierra la legislatura sin haber votado el PGE para el próximo ejercicio presupuestario continuará rigiendo el del año anterior, con ajustes que introducirá el Poder Ejecutivo. En estos ajustes se eliminan ingresos y gastos que no se repetirán, se adicionan otros ingresos y gastos que deberán tener la continuidad necesaria y se adecuan los objetivos institucionales a los nuevos niveles de gastos⁵⁶⁷.

Antes de adoptar y publicar el PGE prorrogado con los ajustes, la Cámara de Cuentas verificará que el Poder Ejecutivo haya cumplido lo dispuesto en el artículo 42 de la LOP en un plazo de cinco días. Si la Cámara de Cuentas no verifica en el plazo establecido los ajustes, el Poder Ejecutivo adopta y publica el presupuesto.

⁵⁶⁷ Véase el artículo 42 de la Ley No. 423-06 Orgánica de Presupuesto del Sector Público.

5. ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS

5.1. ESTRUCTURA DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

El PGE y los presupuestos de los Gobiernos Locales, que son de naturaleza limitativa, se clasifican en base a cuatro criterios básicos: primero, desde la perspectiva organizacional; segundo, de acuerdo a las funciones de las administraciones públicas; tercero, según los programas que ejecutan y, cuarto, de acuerdo al objeto del gasto.

Los gastos también se clasifican por fuente de financiamiento y organismo financiador y los proyectos de inversión por ubicación geográfica.

5.1.1. *Clasificación de instituciones de la Administración Pública*

De acuerdo con el artículo 4 de la CdR el gobierno de la Nación se divide en Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial, estos tres poderes son independientes en el ejercicio de sus respectivas funciones.

El Poder Legislativo representa al Congreso Nacional el que a su vez se divide en el Senado de la República y la Cámara de Diputados.

El Poder Judicial está integrado por la Suprema Corte de Justicia y el Consejo de la Judicatura.

El Poder Ejecutivo está conformado por diversos órganos administrativos regulados en Ley No. 247-12 Orgánica de Administración Pública (LOAP), dicha Ley distingue dos grandes categorías institucionales: entes y órganos, cuya definición está contenida en el artículo 6 de la referida Ley⁵⁶⁸.

La Administración Pública Central está conformada por un conjunto de órganos con competencias a nivel nacional y que actúan bajo la dirección del Presidente de la República⁵⁶⁹.

Son órganos de gobierno y de máxima dirección de la Administración Pública la Presidencia, la Vicepresidencia, el Consejo de Ministros y los Ministerios, estos últimos son órganos de planificación, dirección, y ejecución de la función administrativa y que, en tal virtud, constituyen las unidades básicas del Poder Ejecutivo.

⁵⁶⁸ Artículo 6, Ley No. 247-12.

“Entes y órganos administrativos. La Administración Pública está conformada por entes y órganos administrativos. Constituyen entes públicos, el Estado, el Distrito Nacional, los municipios, los distritos municipales y los organismos autónomos y descentralizados provistos de personal jurídica de derecho público, titulares de competencias y prerrogativas públicas. Los órganos son las unidades administrativas habilitadas a ejercer en nombre de los entes públicos las competencias que se les atribuyen”.

⁵⁶⁹ Véase el artículo 13, Ley No. 247-12 Orgánica de la Administración Pública.

Los Ministerios y sus dependencias (direcciones generales y direcciones nacionales) conforman el ente Estado, es decir, que actúan bajo la personalidad jurídica del Estado.

La LOAP también define como entes a los organismos autónomos y descentralizados del Estado⁵⁷⁰. La CdR⁵⁷¹ los define como organismos provistos de personalidad jurídica, con autonomía administrativa, financiera y técnica. Dichos organismos están adscritos al Ministerio rector de las políticas del sector de la administración que es compatible con su actividad.

Es importante señalar que la condición esencial para la determinación de la categoría de “ente” de un organismo autónomo y descentralizado es la personalidad jurídica, condición que debe ser dada de forma expresa por una Ley. Asimismo, corresponde indicar que los organismos autónomos y descentralizados pueden ser de carácter administrativo o empresarial. Los primeros realizan funciones de regulación, de redistribución de renta y de prestación de servicios no de mercado; los segundos desarrollan actividades productivas y participan en el mercado (empresas públicas), mediante la venta de bienes y/o servicios por los que cobran un precio.

Entre los organismos autónomos y descentralizados administrativos se incluye a las Instituciones de Seguridad Social y en los organismos autónomos y descentralizados empresariales están incluidas tanto las empresas no financieras como las empresas financieras.

La LOAP⁵⁷² establece que el Distrito Nacional, los Municipios y los Distrito Municipales constituyen los entes territoriales fundamentales de la división político administrativa del Estado que tienen a su cargo la administración local y gozan de autonomía política y administrativa; por tanto, constituyen entes del Estado.

Existe otra categoría institucional denominada “órganos constitucionales”, en esta condición se encuentran la Junta Central Electoral, la Cámara de Cuentas, el Banco Central, el Ministerio Público, el Defensor del Pueblo, el Tribunal Superior Electoral, el Tribunal Constitucional y la Contraloría General. Estos órganos fueron creados por la CdR con distintos grados de autonomía.

⁵⁷⁰ Artículo 50, Ley No. 247-12.

“Concepto. Los organismos autónomos y descentralizados son entes administrativos provistos de personalidad jurídica de derecho público o privado, distinta de la del Estado y dotados de patrimonio propio, autonomía administrativa, financiera y técnica, con las competencias o atribuciones específicas que determine la Ley que los crea”.

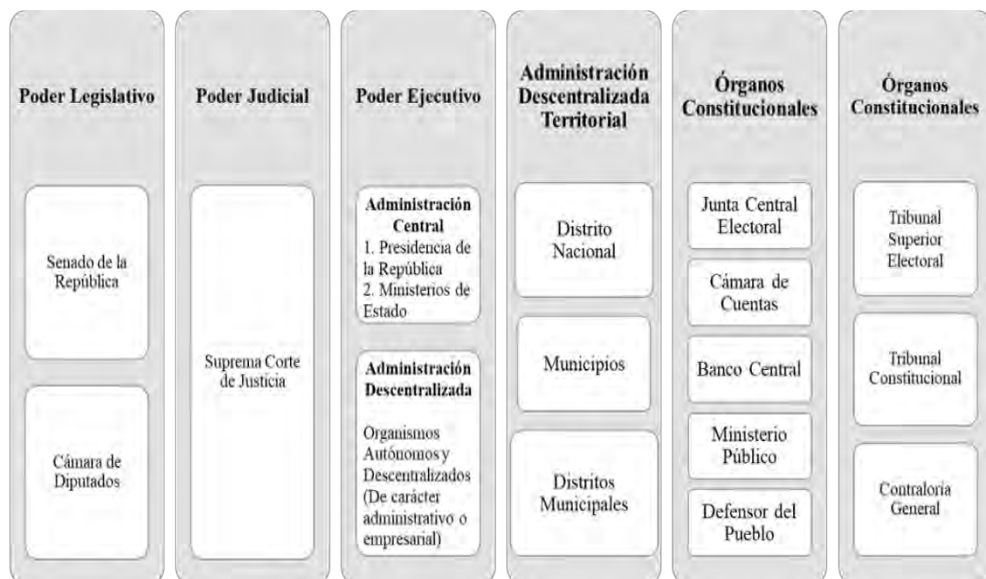
⁵⁷¹ Artículo 141 Constitución de la República del 2010.

“...la Ley creará organismos autónomos y descentralizados en el Estado, provistos de personalidad jurídica, con autonomía administrativa, financiera y técnica. Estos organismos estarán adscritos al sector de la administración compatible con su actividad, bajo la vigilancia del Ministro titular del sector...”

⁵⁷² Véase el artículo 46, Ley No. 247-12 Orgánica de Administración Pública.

GRÁFICO 2

Clasificación de instituciones de la Administración Pública



Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley Orgánica de Administración Pública.

5.1.2. *Clasificación funcional*⁵⁷³

Para clasificar los gastos según funciones se utilizan dos unidades de clasificación: las categorías programáticas y los objetos del gasto. La mayor parte del gasto según funciones es obtenido a partir de los programas presupuestarios; en los casos en que existe transferencias intra e interinstitucionales la clasificación funcional se obtiene de las cuentas de gasto de transferencias corrientes y de capital.

Las principales de funciones son:

- Servicios generales.
- Servicios económicos.
- Protección del medio ambiente.
- Servicios sociales.
- Intereses de la deuda pública.

⁵⁷³ Véase el *Manual de Clasificaciones Presupuestarias*. Ministerio de Hacienda, Dirección General de Presupuesto, República Dominicana, agosto 2013.

5.1.3. *Clasificación de programas*

Los programas son las categorías centrales del presupuesto, tienen el objetivo de mostrar la oferta pública en términos de producción pública que las instituciones ponen a disposición de los ciudadanos.

Existen dos tipos de programas: los programas de apoyo que tienen a su cargo la dirección y apoyo técnico administrativo de las instituciones y los programas sustantivos o de producción de bienes y prestación de servicios.

Los programas de apoyo contienen las apropiaciones presupuestarias necesarias para atender los servicios de supervisión y coordinación de los programas presupuestarios finalistas, así como las apropiaciones destinadas a las autoridades superiores de la institución.

En cambio los programas finalistas expresan la producción de bienes y servicios que contribuyen en forma directa al logro de resultados previstos en las políticas y planes de desarrollo, así como los recursos reales y financieros que requieren para su obtención.

5.1.4. *Clasificación por objeto del gasto*⁵⁷⁴

El clasificador por objeto del gasto identifica los tipos de bienes y servicios que las instituciones utilizan para desarrollar sus procesos productivos.

La clasificación de gastos tiene la siguiente estructura:

1. Remuneraciones y contribuciones.
2. Contratación de servicios.
3. Materiales y suministros.
4. Transferencias corrientes.
5. Transferencias de capital.
6. Bienes muebles, inmuebles e intangibles.
7. Obras.
8. Gastos financieros.

5.2. LA ESTRUCTURA DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

De acuerdo con la LOP y su reglamento, el presupuesto de ingresos se clasifica por institución, por tipo de ingreso, por fuente de financiamiento y por organismo financiador.

⁵⁷⁴ *Ibidem.*

5.2.1. *Clasificación de instituciones*

La estructura institucional del presupuesto de ingresos facilita la clasificación de los ingresos por el tipo de instituciones de la Administración Pública que tienen a su cargo la recaudación de dichos recursos.

5.2.2. *Clasificación de ingresos*⁵⁷⁵

La clasificación de los ingresos identifica las características particulares de los medios de financiamiento del presupuesto.

Son ingresos públicos los que obtiene el Estado mediante leyes que crean obligaciones de pagar impuestos a cargo de los contribuyentes; asimismo, los ingresos que capta por la prestación de servicios con finalidad pública que le permiten desarrollar sus actividades sin depender totalmente de la recaudación de tributos y los ingresos que obtiene como resultado de la explotación de su patrimonio.

La clasificación de ingresos tiene la siguiente estructura:

1. Impuestos.
2. Contribuciones sociales.
3. Donaciones.
4. Transferencias.
5. Ingresos por contraprestación.
6. Otros ingresos.
7. Venta de activos no financieros.

5.3. LA ESTRUCTURA DE LA CUENTA DE FINANCIAMIENTO

El párrafo V del artículo 15 de la LOP determina que:

“Las fuentes y aplicaciones financieras constituyen la cuenta de financiamiento del presupuesto y su balance compensará el resultado financiero de las cuentas corrientes y de capital”.

El reglamento de la LOP⁵⁷⁶ establece que el presupuesto de financiamiento de las instituciones con presupuesto limitativo contendrá las fuentes financieras y las aplicaciones financieras que se prevé utilizar durante el ejercicio presupuestario. En el siguiente gráfico se observa las cuentas del clasificador de financiamiento del presupuesto:

⁵⁷⁵ *Ibidem.*

⁵⁷⁶ Véase el artículo 24, Decreto No. 492-07, reglamento de la Ley No. 423-06.

GRÁFICO 3

Cuenta de financiamiento del presupuesto

Fuente: Elaboración propia.

6. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Los montos incluidos en los presupuestos de gastos son susceptibles de ser modificados a lo largo del ejercicio presupuestario a través de procedimientos establecidos en la CdR, la LOP y su respectivo reglamento.

Durante la ejecución del presupuesto pueden presentarse circunstancias que sugieran la modificación del presupuesto aprobado por el Congreso Nacional, esto debido a que la elaboración del presupuesto implica realizar una estimación aproximada de los ingresos que se percibirán durante el ejercicio presupuestario, sobre cuya base se realiza un cálculo del límite de gastos que se considera realizar durante ese mismo ejercicio.

El presupuesto, en general, implica un cierto grado de incertidumbre ya que sus principales componentes (ingresos y gastos) estarán condicionados por circunstancias que se desconocen en el momento de la formulación del presupuesto. Para ajustar el presupuesto a la situación real y otorgarle un cierto grado de flexibilidad, existe un mecanismo (modificaciones presupuestarias) de ajuste del presupuesto que está regulado tanto por normas de carácter permanente como por normas aplicables a un ejercicio presupuestario en particular.

Las modificaciones presupuestarias se aplican al componente de gastos del presupuesto debido a la naturaleza limitativa de las apropiaciones presupuestarias. No obstante, también se puede modificar el presupuesto de ingresos como consecuencia de mayores recaudaciones de ingresos con relación a las estimaciones iniciales.

En muchos casos las nuevas necesidades de gastos podrán atenderse con las apropiaciones presupuestarias ya existentes en el presupuesto, mediante cambios de apropiaciones presupuestarias de carácter compensatorio (no altera el total del presupuesto) o en otros casos será necesario crear nuevas apropiaciones presupuestarias (altera el total del presupuesto). El procedimiento y sus formalidades son distintos para cada caso.

El monto y la finalidad de las apropiaciones presupuestarias de gastos sólo podrán ser modificadas dentro de los límites del presupuesto y en base a procedimientos establecidos en las disposiciones legales. Estos aspectos requieren un nivel de autorización y aprobación de acuerdo a los tipos de modificación presupuestaria que se establezcan.

6.1. MARCO NORMATIVO DE LAS MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

El marco legal sobre las modificaciones presupuestarias aquí considerado está compuesto por la CdR, la LOP y su reglamentación. Estas normas disponen las siguientes excepciones a los límites de gasto que se incluyen en el PGE.

La CdR indica que una vez aprobado el PGE los cambios o traslados de apropiaciones presupuestarias que se realicen de una institución a otra deben ser aprobados por una Ley.

La LOP establece que cuando el Congreso Nacional apruebe una Ley dando origen a una nueva fuente de ingresos o una nueva operación de crédito público, dicha Ley debe incluir la respectiva modificación del PGE, en este caso le corresponde al Congreso Nacional aprobar la modificación del límite cuantitativo del presupuesto de gastos ajustándolo a los ingresos creados y a las operaciones de crédito público aprobadas por esta instancia.

Asimismo, la LOP determina que cuando existan incrementos reales en las recaudaciones de ingresos que se encuentren detallados en el PGE, sólo podrán ser incorporados para financiar nuevos gastos después del 1 de julio de cada ejercicio presupuestario. En este tipo de ampliación presupuestaria, el Poder Ejecutivo debe tramitar ante el Congreso Nacional autorización para modificar el presupuesto de gastos del Gobierno Central.

La modificación presupuestaria para ampliar los presupuestos de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras y de Seguridad Social por mayores recaudaciones de ingresos es aprobada por el Poder Ejecutivo.

6.2. CLASIFICACIÓN DE LAS MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

6.2.1. *Ampliaciones*

Las ampliaciones tienen lugar cuando las apropiaciones presupuestarias de gastos son incrementadas por dos situaciones: cuando las recaudaciones de ingresos superan las previsiones inicialmente contempladas en el presupuesto y cuando se dan recaudaciones de ingresos no previstos en el presupuesto.

Las ampliaciones del presupuesto del Gobierno Central, cuyo origen sean mayores recaudaciones, se referirán principalmente a incrementos en la captación de ingresos de naturaleza tributaria. En cambio los ingresos no previstos pueden referirse a ingresos originados en venta de bienes y derechos de naturaleza patrimonial.

Estos ingresos podrán ser destinados a cubrir nuevas necesidades de gastos o a reforzar apropiaciones presupuestarias existentes en el presupuesto. La norma no limita el destino de las nuevas recaudaciones.

En el caso de los presupuestos de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras y de Seguridad Social, las mayores recaudaciones pueden originarse en ingresos de captación directa que generalmente se conocen como “ingresos propios”.

Las modificaciones presupuestarias por aumento de recaudaciones sólo podrán realizarse cuando se haya concretado el ingreso en forma efectiva en las cuentas corrientes de las instituciones.

Las disposiciones legales no establecen en forma concreta el destino de los nuevos ingresos. No obstante, se puede entender que cuando los ingresos provengan de un rubro en particular, los aumentos se deben efectuar únicamente en aquellas apropiaciones destinadas a cubrir gastos que dieron lugar a nuevos ingresos.

6.2.2. *Traslados*

Los traslados son transferencias o traspasos entre apropiaciones presupuestarias que no alteran el monto total del PGE; en consecuencia, los “traslados” significan una reasignación de apropiaciones presupuestarias que suponen traslados de apropiaciones que tienen sobrantes a apropiaciones que presentan insuficiencia en su dotación.

Los traslados presupuestarios afectan a determinadas apropiaciones presupuestarias. Por ejemplo, traslados internos entre cuentas del objeto de gasto de servicios no personales o traslados entre cuentas del objeto de gasto de materiales y suministros.

El reglamento de la LOP establece restricciones para ciertos tipos de modificaciones. Por ejemplo, están limitados los traslados de gastos de capital a gastos corrientes.

6.3. COMPETENCIAS PARA APROBAR MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

6.3.1. *Competencias para aprobar ampliaciones*

El Congreso Nacional aprueba las modificaciones presupuestarias del tipo ampliación del presupuesto del Gobierno Central cuyo origen son mayores recaudaciones tributarias o ingresos no previstos en el presupuesto.

El Poder Ejecutivo aprueba las modificaciones presupuestarias del tipo ampliación del presupuesto de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras e Instituciones de Seguridad Social cuyo origen son mayores ingresos.

6.3.2. *Competencias para aprobar traslados*

La norma indica que el traslado de apropiaciones presupuestarias entre instituciones sólo puede ser aprobada por el Congreso Nacional.

Los traslados de apropiación que no cambian el presupuesto del Gobierno Central son aprobados en el ámbito del Poder Ejecutivo por la DIGEPRES.

Los traslados de apropiación de los presupuestos de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras e Instituciones de Seguridad Social son aprobados por la Máxima Autoridad Ejecutiva de dichas instituciones y luego comunicados a la DIGEPRES.

Finalmente, el reglamento de la LOP dispone que el Poder Ejecutivo apruebe las modificaciones presupuestarias que alteren los resultados económicos y financieros del ejercicio presupuestario.

El anterior caso tiene relación con aumentos del gasto corriente originados en disminuciones del gasto de capital, lo que altera el ahorro/desahorro del presupuesto (resultado económico). También se incluyen aumentos del gasto corriente y de capital originados en disminución de aplicaciones financieras (incremento de activos financieros y disminución de pasivos financieros), representando cambios en el superávit/déficit del presupuesto (resultado financiero).

Tema 2

EJECUCIÓN DE GASTOS E INGRESOS

SUMARIO

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS. 1.1. Fases del gasto. 1.1.1. Afectación preventiva. 1.1.2. Competencias para iniciar trámites para gastar. 1.1.3. Compromiso. 1.1.4. Competencias para aprobar compromisos. 1.1.5. Devengado (reconocimiento de la obligación). 1.1.6. Competencia para reconocer obligaciones. 1.1.7. Fases simultáneas de gasto. 2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS. 2.1. Ordenación del pago. 2.2. Pago material. 2.3. Cuenta Única del Tesoro. 3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS. 4. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS. 4.1. Fases del ingreso. 5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS. 5.1. Programación de cuotas de compromiso y pago. 5.1.1. Proyección de los ingresos. 5.1.2. Programación de los compromisos y proyección de devengados. 5.1.3. Programación del pago. 5.2. Programación durante la ejecución del presupuesto. 5.3. Aprobación de cuotas de compromiso y pago. 6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA. 6.1. Competencias de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental. 6.2. Alcance y características del sistema de contabilidad gubernamental. 6.3. Marco conceptual del sistema de contabilidad gubernamental. 6.4. Estados financieros de la contabilidad pública. 6.5. Estado de recaudación e inversión de las rentas. 6.6. Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

1. PROCEDIMIENTO ORDINARIO DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS

El marco legal que regula la ejecución del PGE está incluido en el título III, capítulos I y V de la Ley No. 423-06 Orgánica de Presupuesto para el Sector Público (LOP). Ambos capítulos incluyen disposiciones y reglas generales que norman las distintas fases de ejecución del presupuesto.

De acuerdo con la Ley las apropiaciones presupuestarias son los importes máximos (límite cuantitativo) que disponen las instituciones para realizar gastos (devengado)⁵⁷⁷; asimismo, la Ley indica que los gastos deben ser destinados exclusivamente a las finalidades para las cuales fueron programadas en el presupuesto (límite cualitativo), siendo nulos los actos administrativos inferiores a una Ley que incumplan estos principios.

⁵⁷⁷ Véase el artículo 44, Ley No. 423-06 Orgánica de Presupuesto del Sector Público.

El límite temporal de las apropiaciones presupuestarias está señalado en el párrafo II del artículo 56 de la LOP, en dicha disposición se establece que las apropiaciones presupuestarias sólo pueden ser aplicadas en un año.

Conforme las disposiciones anteriores las apropiaciones presupuestarias de gastos tienen carácter de autorizaciones que el Congreso Nacional otorga al Poder Ejecutivo para que pueda disponer de los fondos públicos y destinarlos al cumplimiento de sus obligaciones.

Sin embargo, la autorización del Congreso Nacional tiene límites en cuanto a la cantidad, objetivo y plazo en el que se deben utilizar los recursos públicos, tal como describimos en los párrafos anteriores.

Los límites del gasto público son los marcos de referencia legal que deben observarse durante la ejecución del presupuesto. Una vez que el presupuesto ha sido aprobado comienza el procedimiento administrativo de ejecución del presupuesto de gastos que se desarrolla a través de sucesivas fases o etapas del gasto.

En la ejecución del gasto público podemos diferenciar dos sub fases claramente definidas, que son la del gasto propiamente dicho y la del pago.

La primera subfase comprende desde el inicio del procedimiento de gasto (preventivo) hasta el reconocimiento efectivo o tácito de una obligación (devengado) a cargo del Estado. Al respecto el artículo 26 de la LOP establece que el presupuesto de gastos se ejecuta al momento de reconocerse las obligaciones (devengado).

La segunda subfase va desde la ordenación de pagos hasta la realización del pago material que está a cargo de la Tesorería Nacional (TN). En este caso los titulares de las instituciones sólo tienen competencias para ordenar pagos.

La ejecución del gasto público, en el caso de República Dominicana, está sujeta a los límites legales de las apropiaciones presupuestarias y por un mecanismo de control del gasto que consiste en la aprobación de cuotas para comprometer gastos.

1.1. FASES DEL GASTO

El procedimiento de gastos no es único ya que cambia según los tipos de gastos que realizan las instituciones. No obstante, en todos ellos podemos identificar siempre una misma sucesión de actos que, aunque no siempre se expresan como actuaciones separadas en el tiempo, resultan claramente diferenciables por su contenido.

- La LOP llega a definir en su artículo 54 las siguientes fases del gasto:
- Afectación preventiva (autorización).
- Compromiso.
- Devengado (reconocimiento de la obligación).

1.1.1. *Afectación preventiva*

La afectación preventiva de los gastos es un acto administrativo en virtud del cual un órgano de la administración, que tiene competencias para la gestión de las apropiaciones presupuestarias, aprueba la realización de un gasto por importe cierto o estimado.

La aprobación del inicio de un trámite para gastar (preventivo) significará que la autoridad competente para gestionar gastos ha dado su consentimiento para realizar el gasto y que los mismos serán destinados a lograr los objetivos concretos para los cuales fueron incorporados en el presupuesto. En concreto, la aprobación del gasto es una declaración de legitimidad, es decir, que el gasto se encuentra incluido en la Ley de presupuesto y que producirá efectos jurídicos desde la fecha de su aprobación.

1.1.2. *Competencia para iniciar trámites para gastar*

Con carácter general la decisión de realizar un gasto (preventivo) es una competencia de los Ministros. Al respecto, el numeral 13 del artículo 28 de la Ley No. 247-12 Orgánica de Administración Pública (LOAP) establece lo siguiente:

“Son atribuciones de los Ministros y Ministras:

13) Comprometer y ordenar los gastos del Ministerio e intervenir en la tramitación de los créditos adicionales y demás modificaciones de su presupuesto, de conformidad con la Ley.”

La competencia para aprobar gastos puede ser delegada en los Viceministros en los términos establecidos en el numeral 3 artículo 32 de la LOAP que dice:

“Son competencias comunes de los Viceministros y Viceministras:

3) Comprometer y ordenar, por delegación del Ministro o Ministra, los gastos correspondientes a las dependencias a su cargo.”

1.1.3 *Compromiso*

El compromiso de gasto es un acto administrativo en virtud del cual la institución se compromete con un tercero, ya sea mediante acto unilateral o bilateral, a la realización de un determinado gasto, previo el cumplimiento por parte del tercero de las condiciones exigidas al efecto.

El compromiso se puede manifestar mediante la celebración de un contrato, una orden de compra, una orden de servicio o mediante la emisión de una resolución administrativa, en todos estos queda identificado el proveedor o beneficiario y las condiciones de realización del gasto.

El compromiso de gastos en obras, bienes y servicios se formaliza a través de un contrato, para las compras menores mediante órdenes de compra o servicio y para el caso de transferencias (subvenciones) mediante resolución administrativa. En el caso de la nómina el compromiso se formaliza mediante el respectivo nombramiento.

El compromiso es una fase posterior a la aprobación del gasto (preventivo) y es el resultado de aplicar los procedimientos establecidos en las normas específicas que regulan la contratación de cada tipo de gastos (remuneraciones, servicios, materiales y suministros, bienes inmuebles, obras públicas, transferencias, etc.).

En el caso de los servicios, bienes y obras públicas los procedimientos generales de contratación están regulados en la Ley No. 340-06 sobre Compras y Contrataciones de Bienes, Servicios, Obras y Concesiones y su modificación mediante Ley No. 449-06. Los procedimientos específicos están normados en el Decreto No. 543-12 que reglamenta de aplicación de dichas leyes y en los procedimientos de contrataciones públicas emitidos por la Dirección General de Contrataciones Públicas del Ministerio de Hacienda.

Los procedimientos para las contrataciones públicas son los siguientes:

- Publicación de una convocatoria anunciando la intención de contratar un gasto por una cantidad determinada o estimada, especificando las condiciones que deberán cumplir quienes deseen optar por su adjudicación y estableciendo el plazo para que quienes optan a la adjudicación presenten sus ofertas.
- Análisis y evaluación de las ofertas presentadas y elaboración de una propuesta de adjudicación realizada por el comité de compras y contrataciones.
- Adjudicación en favor del oferente cuya propuesta cumpla con los requisitos y sea calificada como la más conveniente para los intereses de la institución contratante y del país, teniendo en cuenta el precio, la idoneidad del oferente y demás condiciones de la oferta, de acuerdo con las ponderaciones puestas en conocimiento de los oferentes a través del pliego de condiciones.
- Publicación de la resolución de adjudicación de contratos.
- Perfeccionamiento del contrato que es el momento en el que el contrato inicia su existencia, validez y vigencia y se compromete la apropiación presupuestaria.

Los gastos recurrentes como las remuneraciones y el servicio de la deuda pública se consideran compromisos anuales. En el primer caso debido a que la realización de dichos gastos viene determinada por la propia Ley en cuanto a las remuneraciones de carácter fijo. En el segundo caso porque se trata del cumplimiento de obligaciones contractuales aprobadas en su oportunidad por el Congreso Nacional.

En el caso de las obras a ejecutarse y bienes y servicios a recibirse durante varios ejercicios (compromisos plurianuales), el compromiso de los ejercicios futuros es la parte que se ejecutará o recibirá, respectivamente, durante cada ejercicio. Al respecto el numeral iv) inciso b) del artículo 54 de la LOP dispone lo siguiente:

“...En el caso de las obras a ejecutarse y bienes y servicios a recibirse durante varios ejercicios, el compromiso será registrado por la parte que se ejecutará o recibirá, respectivamente, durante cada ejercicio.”

La Ley no establece el número de ejercicios presupuestarios en los que se puede comprometer un gasto plurianual ni determina que el compromiso inicial deba coincidir con el ejercicio en el que se inicia la ejecución del gasto; en cambio, determina ciertas limitaciones a los tipos de gasto sujetos a compromisos plurianuales, tal como se establece en el párrafo anterior.

1.1.4. *Competencias para aprobar compromisos*

La competencia para adquirir compromisos de gasto corresponde a las Máximas Autoridades Ejecutivas de la institución. Al respecto el numeral 14 del artículo 28 de la LOAP establece lo siguiente:

“Son competencias comunes de los Ministros y Ministras:

14) Suscribir en representación del Estado, previo cumplimiento del procedimiento de selección de contratistas y demás exigencias establecidas en las leyes, los contratos relacionados con asuntos propios del Ministerio.”

La atribución de suscribir contratos puede ser delegada y subdelegada en los términos establecidos en los artículos 60 y 61 de la LOAP⁵⁷⁸.

Sobre la suscripción de contratos por los órganos delegados y órganos desconcentrados la LOAP determina lo siguiente:

“Artículo 69 capacidad de suscribir contrato. El órgano delegado tendrá capacidad de suscribir, en representación del ente público del que forme parte, los contratos necesarios para el cumplimiento de la delegación dentro del marco de las previsiones presupuestarias y los límites de monto que la misma determine y previo cumplimiento del procedimiento de selección de contratistas y demás exigencias establecidas en las leyes.”

“Artículo 76 capacidad de suscribir contrato. El órgano desconcentrado tendrá capacidad de suscribir, en representación del ente público del que forme parte, los contratos necesarios para el cumplimiento de la delegación dentro del marco de las previsiones presupuestarias y los límites de monto que la misma determine y previo cumplimiento del procedimiento de selección de contratistas y demás exigencias establecidas en las leyes.”

⁵⁷⁸ Artículo 60 Ley No. 247-12.

“Delegación de competencia. Cualquier órgano administrativo podrá, en base a la habilitación previa de la Ley, Decreto u Ordenanza que le instituye, transferir a un órgano subordinado o no, el ejercicio de parte de sus atribuciones...”

Artículo 61 Ley No. 247-12.

“Subdelegación. En el acto de delegación, el delegante originario podrá autorizar expresa y motivadamente la subdelegación por razones de eficacia y eficiencia administrativa, respetando los requisitos de forma y de forma de la delegación.”

1.1.5. *Devengado (reconocimiento de la obligación)*

El devengado en la legislación presupuestaria de República Dominicana es equivalente del reconocimiento de obligaciones de pago a cargo del Estado, siendo este un procedimiento estrictamente administrativo.

Cuando el tercero con quien la institución comprometió la realización de un gasto cumple con la entrega de los bienes y la prestación de los servicios entonces surge la obligación de pagar. El procedimiento para reconocer obligaciones a cargo del Estado se divide en dos fases:

En la primera fase, la institución, a través de la unidad de almacenes o de la unidad solicitante, recibe las obras, bienes y servicios y procede a su verificación y confirmación. El acto administrativo de recepción de obras, bienes y servicios tiene por objeto certificar el cumplimiento de las condiciones formales y materiales establecidas en el contrato o en la orden de compra o de servicio.

La segunda fase o liquidación de la obligación, consiste en establecer el cumplimiento de los requisitos del contrato como la recepción de los bienes y servicios, con este fin se utiliza documentación que respalda la recepción de los bienes o servicios y la factura, donde queda identificado el nombre del proveedor y el monto de la obligación reconocida.

En el reconocimiento de la obligación la institución procede formalmente a la liquidación de un gasto que previamente fue comprometido con un tercero (acreedor), dando por buena la prestación realizada por el proveedor y aceptando la existencia de una deuda por dicha prestación. El acto administrativo que reconoce la obligación es aprobado por la autoridad que tenga atribuida esta competencia.

El procedimiento para reconocer obligaciones con cargo al presupuesto tiene dos requisitos. El primero consiste en que las obligaciones reconocidas son invariablemente a favor del acreedor final (proveedor) en forma individual, el segundo requisito, consiste en que el reconocimiento de la obligación se realice siempre que exista, en forma previa, los respectivos respaldos del gasto (factura, conduce, etc.).

Sin embargo, existen dos excepciones a los requisitos descritos anteriormente, uno de ellos corresponde al reconocimiento de obligaciones a favor de varios acreedores, como es el caso de nómina y pensiones y, el otro, son los trámites en los que no se adjuntan, en forma previa, los justificantes de gastos, como es el caso de los fondos reponibles.

El reconocimiento de la obligación de pago es la última fase del proceso de ejecución del gasto, con este acto la apropiación presupuestaria queda consumida y, por tanto, ejecutado el presupuesto de la institución. Los procedimientos posteriores corresponden a la ordenación del pago y la realización del pago material.

1.1.6. *Competencia para reconocer obligaciones*

La competencia para reconocer una obligación (devengado) a cargo del Estado corresponde a los Ministros y a las Máximas Autoridades Ejecutivas de las Instituciones Autónomas y Descentralizadas no Financieras y de las Instituciones de Seguridad Social. Esta competencia puede ser objeto de delegación y subdelegación, de acuerdo con los artículos 60 y 61 de la LOAP⁵⁷⁹.

1.1.7. *Fases simultáneas de gasto*

El orden de las diferentes fases del gasto debe ser siempre el mismo (preventivo, compromiso y devengado), esto no significa que deben presentarse individualmente como etapas separadas, siendo permitido la agrupación de las mismas.

La acumulación en un mismo acto administrativo de varias etapas no solamente es posible, sino que, en muchos casos, es propio del tipo de gasto realizado y, en otros, simplemente conveniente por razones de eficiencia en los procedimientos administrativos.

En muchas circunstancias de la ejecución del presupuesto es normal realizar dos o más fases del gasto en un mismo momento, produciéndose un acto administrativo de carácter múltiple por el cual se autoriza un gasto, a la vez que se compromete o se reconoce una obligación y simultáneamente se ordena su pago.

Así por ejemplo, es común acumular las fases de preventivo y compromiso en las transferencias otorgadas, ya que al momento de autorizar la transferencia también se compromete el gasto con la organización que figura como beneficiaria de dichas transferencias en el presupuesto.

También es posible que por razones de eficiencia administrativa las autorizaciones de gastos se realicen hasta el momento en que se adopta la decisión en firme de comprometer el gasto, en este caso ambas fases (preventivo y compromiso) se formalizan en forma simultánea.

Las distintas combinaciones en la acumulación de etapas del procedimiento de gasto pueden ser:

- Preventivo y compromiso.
- Compromiso y devengado.
- Preventivo, compromiso y devengado.

⁵⁷⁹ *Ibidem.*

GRÁFICO 1
Fases de la ejecución del gasto



Fuente: Elaboración propia.

2. PROCEDIMIENTO DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES PÚBLICAS

2.1. ORDENACIÓN DEL PAGO

Lo ordenación del pago es una instrucción a la TN para que proceda con el pago de la obligación reconocida. En República Dominicana la orden de pago queda formalizada a través de un documento denominado libramiento de pago que es firmado por la misma autoridad que tiene competencia para reconocer obligaciones.

La competencia para ordenar pagos está incluida en el artículo 52 de la LOP que establece lo siguiente:

“El Presidente del Senado, el Presidente de la Cámara de Diputados, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia, los Ministros de Estado, el Contralor General de la República, el Presidente de la Junta Central Electoral, el Presidente de la Cámara de Cuentas y los Presidentes o Máximas Autoridades Ejecutivas de las Instituciones Descentralizadas o Autónomas no Financieras y de las Instituciones Públicas de la Seguridad Social serán los “ordenadores de pagos” originados en cada uno de los órganos que dirigen...”.

El párrafo de dicho artículo define que:

“la orden de pago será el instrumento administrativo a través del cual los ordenadores de pago, en este caso las Máximas Autoridades Ejecutivas de las instituciones, instruyen a quien corresponda a realizar la cancelación total o parcial de las obligaciones asumidas (reconocidas).”

El libramiento de pago reúne la información sobre el comprador, el proveedor, la descripción de los gastos realizados y el monto de la acreencia. En sentido estricto, el libramiento de pago resume en términos de información las diferentes fases realizadas en la ejecución del gasto.

Las instituciones realizan el trámite de los libramientos de pago ante la Contraloría General de la República (CGR). La nueva Constitución de la República (CdR) promulgada en la gestión 2010 establece en el artículo 247 lo siguiente:

“La Contraloría General de la República es el órgano del Poder Ejecutivo rector del control interno, ejerce la fiscalización interna y la evaluación del debido recaudo, manejo, uso de los recursos públicos y autoriza las órdenes de pago, previa comprobación del cumplimiento de los trámites legales y administrativos, de las Instituciones bajo su ámbito, de conformidad con la Ley”.

En virtud de la anterior disposición el procedimiento de pago inicia cuando la CGR interviene los libramientos de pago autorizando a la TN la realización del pago material.

La documentación que justifica la ordenación de pagos estará constituida por documentos que acrediten la existencia de una obligación liquidada que dio lugar a la expedición del correspondiente libramiento de pago y que serán revisados y validados por auditores de la CGR.

2.2. PAGO MATERIAL

El Ministerio de Hacienda, a través de la TN, es la instancia para hacer efectivo el pago de las obligaciones reconocidas con cargo al presupuesto, las instituciones sólo tienen la atribución de proponer el pago y la CGR le corresponde la autorización del respectivo libramiento de pago.

El pago es el medio a través del cual se cumple con las obligaciones reconocidas; en consecuencia, el pago extingue las obligaciones a cargo del Estado.

La recepción del libramiento de pago es la primera fase del procedimiento de pago que concluye con el pago material (cumplimiento de una obligación). A través del libramiento de pago la TN recibe la información sobre la existencia de una deuda con un proveedor que debe ser atendida, consecuentemente, el libramiento de pago resulta ser vinculante para la TN.

Los libramientos de pago recibidos y registrados por la TN son contrastadas con el plan de caja y con la programación de cuotas de pago obteniéndose un listado de libramientos de pago autorizados que son transmitidos informáticamente para el proceso de generación de medios de pago.

La competencia para determinar los medios de pago a utilizar está atribuida a la TN. Actualmente se utiliza como medios de pago los cheques, las transferencias electrónicas de fondos y el efectivo.

Desde el punto de vista legal la obligación a cargo del Estado queda extinguida (pago) en el momento de la entrega del cheque o cualquier otro medio de pago al acreedor o cuando se ordena una transferencia al banco depositario o agente⁵⁸⁰.

2.3. CUENTA ÚNICA DEL TESORO

El marco normativo dispuesto por la Ley No. 567-05 de la Tesorería Nacional (LTN) y su decreto de aplicación N° 441-06 dispone la aplicación de la Cuenta Única del Tesoro (CUT) como mecanismo para centralizar el manejo de los fondos públicos.

El Título II de la LTN dispone que el sistema de CUT está conformado por la CUT en moneda nacional y la CUT en moneda extranjera las que son administradas por la TN.

La CUT en moneda nacional centraliza todos los ingresos y pagos del Gobierno Central y de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras. En cambio, la CUT en moneda extranjera concentra los recursos provenientes de ingresos tributarios y no tributarios, convenios y contratos nacionales e internacionales percibidos en moneda extranjera así como los pagos que se realizan con dichos recursos.

El sistema de CUT incluye las operaciones financieras de la TN, de las tesorerías institucionales del Gobierno Central y de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras en su relación con el sistema financiero, posibilitando la captura de los ingresos provenientes de las distintas fuentes de financiamiento incorporadas a la CUT y su aplicación en los pagos para cancelar las obligaciones reconocidas e impagas de las instituciones públicas.

3. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE EJECUCIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS

La LOP determina que todas las operaciones que realizan las instituciones que pertenecen a la Administración Pública son de naturaleza presupuestaria y, por tanto, deben seguir los procedimientos administrativos establecidos en la Ley para el desembolso de fondos con cargo al presupuesto.

Los fondos de terceros quedan al margen del procedimiento de gastos en virtud de la disposición del párrafo I del artículo 24 de la LOP que dispone lo siguiente:

“Los fondos de terceros depositados en la Tesorería Nacional, tales como los depósitos judiciales, fianzas y garantías, no serán considerados ni como ingresos ni gastos presupuestarios, al momento de su devolución”.

⁵⁸⁰ Véase el inciso b), numeral vi), artículo 54 de la Ley No. 423-06 Orgánica de Presupuesto del Sector Público.

Otra excepción al procedimiento de gastos está contenida en la LTN que establece un régimen de entrega de fondos sujeto a rendición de cuentas denominado fondos reponibles. El artículo 21 de dicha Ley dispone lo siguiente:

“El Ministro de Hacienda establecerá el régimen de anticipos de fondos reponibles que operará en el ámbito del Gobierno Central. Los pagos que se realicen con cargo a estos anticipos de fondos reponibles deben cumplir con las normas y procesos vigentes sobre ejecución presupuestaria. Se prohíben los pagos en efectivo con cargo a estos anticipos de fondos reponibles, salvo aquellos que se realicen a través de cajas chicas, constituidas a partir de los mismos. De igual manera no se podrá cubrir con cargos a estos fondos, el pago de sueldos de personal fijo, nominal, contratado o cualquier otro tipo de nombramiento. Todas las rendiciones de anticipos de fondos reponibles se realizarán en las fechas y de acuerdo con los procedimientos que establezca el Ministerio de Hacienda”.

Los fondos reponibles son provisiones de fondos (anticipos financieros) realizados a funcionarios designados para la atención de necesidades inmediatas incluidas en el presupuesto en determinados gastos. Posteriormente, y dentro del ejercicio fiscal en que los gastos se realizan, son aplicados a los objetos del gasto que correspondan de acuerdo con el presupuesto.

El procedimiento administrativo inicia con la solicitud de apertura del fondo reponible, luego continúa con la autorización de la dotación de fondos mediante resolución del Ministerio de Hacienda y, posteriormente, se reciben los fondos en la cuenta bancaria asignada para este tipo de gastos en cada una de las instituciones.

Periódicamente los responsables podrán solicitar la reposición de fondos constituyendo nuevamente el fondo para nuevos gastos menores. Al final del ejercicio fiscal o cuando determine la norma se realiza la rendición final del fondo, en los casos en que no se hayan utilizado completamente el fondo reponible las instituciones deben devolver el remanente de caja.

Los fondos reponibles están destinados a gastos que por su monto o urgencia no pueden seguir el trámite normal de ejecución del gasto, tiene como finalidad agilizar la ejecución de los gastos que dadas sus características de periodicidad y recurrencia o su cuantía, pueden prescindir o ver reducidas al mínimo los procedimientos formales para utilizar fondos públicos.

4. EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

El ingreso público es toda cantidad de dinero percibida por el Estado y las instituciones, cuyo objetivo principal es financiar los gastos públicos. Pueden distinguirse dos tipos de ingresos públicos. Los ingresos no financieros, constituidos por los impuestos, las tasas, los derechos, las contribuciones sociales, las rentas de la propiedad y la venta de bienes y servicios. Los ingresos financieros que son recursos que provienen de disminuciones de activos financieros e incremento de pasivos financieros.

Según la LOP el presupuesto de ingresos se considera ejecutado al momento de percibirse los ingresos del ejercicio⁵⁸¹. Esta disposición es aplicable a las instituciones que conforman el Presupuesto General del Estado (PGE) (Gobierno Central, Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras e Instituciones de Seguridad Social).

La ejecución del presupuesto de ingresos del Gobierno Central es competencia del Ministerio de Hacienda, mientras que las Máximas Autoridades Ejecutivas de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras y de las Instituciones de Seguridad Social son competentes para la ejecución de sus respectivos presupuestos de ingresos.

4.1. FASES DEL INGRESO

El inciso a) del artículo 54 de la LOP, establece que:

“...en materia de ingresos y desembolsos la liquidación es el momento en que se devengan los ingresos, en los casos que corresponda” y “que la recaudación efectiva es el momento del cobro de los ingresos”.

Para efectos presupuestarios los ingresos públicos del Gobierno Central están ejecutados en el momento de la recaudación o percepción del recurso⁵⁸², es decir, cuando los fondos públicos ingresan a las cuentas bancarias de la TN, independientemente del momento en que fueron liquidados los derechos de cobro.

No obstante, los ingresos públicos de naturaleza tributaria se realizan mediante un procedimiento propio de la administración tributaria que tiene las siguientes fases:

- Procedimientos de gestión tributaria (declaración tributaria y comprobación de la declaración - liquidación).
- Procedimiento de inspección tributaria.
- Procedimiento de recaudación.
- Procedimiento de sanción.

Desde el punto de vista de las fases del ingreso público, el procedimiento de gestión tributaria y, específicamente, los procedimientos de liquidaciones de impuestos estarán relacionados con el reconocimiento del derecho de cobro (devengado) del impuesto. En cambio, el procedimiento de recaudación tendrá analogía con el cobro de los tributos y, por consiguiente, con la ejecución del presupuesto de ingresos.

⁵⁸¹ Artículo 22 de la Ley No. 423-06.

“El presupuesto de ingresos del Gobierno Central, de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras y de las Instituciones de la Seguridad Social, se formulará considerando como ingresos del ejercicio, a todos aquellos que se prevé recaudar durante el período en cualquier oficina o agencia autorizada, representen o no entradas de dinero en efectivo. Se considerará efectivamente ejecutado el presupuesto de ingresos al momento de percibirse los ingresos del ejercicio”.

⁵⁸² *Ibidem*.

Los cobros de impuestos pueden presentar dos casos: Primero, cobros cuyo procedimiento permite la aplicación inmediata al presupuesto de los tipos de ingreso en el momento de producirse la entrada de fondos a la TN. Segundo, cobros cuyos tipos de ingreso se aplican al presupuesto con posterioridad a la entrada de fondos en la TN, ya que en el momento de cobro resulta difícil identificar el concepto del ingreso.

El devengado de los impuestos o liquidación de derechos se produce en el momento en que se entiende realizado el hecho imponible mediante su respectiva liquidación produciéndose el nacimiento de la obligación tributaria principal.

En cambio el devengado de las tasas y otros ingresos públicos similares se devengan cuando se liquida el derecho a cobro por la utilización de un determinado servicio público o el aprovechamiento de espacio público.

5. PROGRAMACIÓN FINANCIERA Y CALENDARIZACIÓN DE PAGOS

La Programación de la Ejecución del Presupuesto (PEP) en República Dominicana es un mecanismo de control del gasto desarrollado a partir de la programación temporal de compromisos y de su compatibilidad con los flujos de caja previstos por la TN.

El control de la ejecución del presupuesto de gastos está regulado en la LOP⁵⁸³ donde se establece que la programación de la ejecución tiene por finalidad hacer compatible los resultados previstos en el presupuesto con los recursos financieros disponibles.

Las disposiciones de la LOP y su reglamentación no solamente le dan el marco normativo general a la PEP, sino que también especifican que la ejecución del presupuesto debe estar realizada en un marco de equilibrio presupuestario, dicho objetivo es alcanzado cuando el grado de correlación entre compromisos y pagos es muy alto, de tal manera que la ejecución de los gastos tenga el respaldo financiero necesario.

En este contexto, el párrafo II del artículo 47 de la LOP dispone lo siguiente:

“La suma total de las cuotas de compromiso que se fijen durante el ejercicio presupuestario no podrá ser superior al monto de los ingresos estimados a percibirse durante el mismo y los desembolsos de los financiamientos concertados”.

⁵⁸³ Artículo 46 de la Ley No. 423-06.

“A fin de garantizar una adecuada ejecución de los presupuestos y la compatibilidad de los resultados esperados con los recursos disponibles, todos los organismos públicos (Gobierno Central e Instituciones Públicas Descentralizadas) comprendidos en este título, con excepción de las Instituciones Públicas de la Seguridad Social, deberán programar la ejecución física y financiera de sus presupuestos, con la periodicidad y características que emanen de las normas que dicte el Ministerio de Hacienda”.

La PEP es la etapa posterior a la aprobación del presupuesto y la fase previa a la ejecución del mismo, tiene como propósito planificar en sub-períodos los compromisos de gastos de las instituciones del Gobierno Central y de las Instituciones Descentralizadas y Autónomas no Financieras, para establecer su impacto en las disponibilidades de caja.

La PEP tiene como fundamento el principio de límite cuantitativo del presupuesto que establece que las apropiaciones presupuestarias aprobadas por el Congreso Nacional son el tope máximo de gasto, sujeto a la disponibilidad efectiva de los ingresos estimados.

Para que estos límites sean efectivos las instituciones no pueden comprometer gastos si previamente no tienen asignada la respectiva cuota periódica de compromiso; por tanto, dicha cuota constituye la autorización otorgada para realizar gastos en la ejecución del presupuesto, tal como indica el párrafo III del artículo 47 de la LOP que dice lo siguiente:

“Ninguno de los organismos incluidos en el régimen de programación periódica de la ejecución del presupuesto podrá comprometer gastos, si previamente no ha recibido la respectiva cuota periódica. La aprobación de las cuotas periódicas será la única autorización que se les otorga a los organismos para comprometer gastos.”

5.1. PROGRAMACIÓN DE CUOTAS DE COMPROMISO Y PAGO

El objetivo de la programación de las cuotas de compromiso y de pago es compatibilizar los flujos de recaudaciones efectivas con la programación de los compromisos y los pagos en sub periodos trimestrales y mensuales.

Este proceso consiste en la programación anual de la ejecución del presupuesto realizada antes del inicio del ejercicio fiscal (programación mensual dividida en trimestres) y en la programación durante la ejecución del presupuesto, materializada antes del inicio del segundo, tercero y cuarto trimestres. La programación de las cuotas de compromiso y pago del primer trimestre es elaborada con datos de la programación anual de ejecución del presupuesto.

El proceso de programación de compromisos y pagos abarca inicialmente el ámbito institucional, una vez aprobada la propuesta de la PEP institucional por sus máximas autoridades, corresponde al Ministerio de Hacienda considerarla y aprobarla.

5.1.1. *Proyección de los ingresos*

La proyección de los ingresos es la base para la fijación de las cuotas de compromisos y de pagos y comprende a la totalidad de los ingresos (incluye deuda pública). Esta proyección consiste en la estimación de las recaudaciones para cada uno de los trimestres del año (cuatro trimestres) y en una dimensión mensual para el primer trimestre.

La proyección de los ingresos por trimestres parte de la última información sobre los ingresos anuales estimados (proyecto de presupuesto o presupuesto aprobado) producida a la fecha de la programación y utiliza el ingreso percibido.

El proceso de proyección de ingresos inicia con la distribución de la recaudación mensual del primer trimestre y continúa con la distribución de los restantes trimestres hasta completar la dimensión anual.

Las tareas de estimación de los ingresos son realizadas por las unidades administrativas de las instituciones que generan o tienen a su cargo la ejecución de ingresos institucionales y por las unidades de recaudación tributaria y desembolso de deuda en el Ministerio de Hacienda.

La institución que tenga a su cargo la recaudación de ingresos propios, desembolsos de préstamos o donaciones elabora sus proyecciones de acuerdo con las variaciones temporales o estacionalidad de los ingresos públicos que captan, del mismo modo que los hacen las unidades de recaudación tributaria.

Por su parte, los ingresos por recaudación tributaria y aduanera son calculados en base a las informaciones proporcionadas por los organismos recaudadores de impuestos, es decir, la Dirección General de Impuestos y la Dirección General de Aduanas. La TN calcula los ingresos que recauda directamente y la Dirección General de Crédito Público proyecta el ritmo de ejecución de los préstamos y desembolsos de deuda pública.

La proyección de las recaudaciones tiene como salida la programación trimestral de los ingresos (incluye deuda) para todo el ejercicio presupuestario y en forma mensual para el primer trimestre. Esta programación incluye los ingresos que tienen a su cargo las instituciones y los ingresos recaudados y administrados centralizadamente en el Ministerio de Hacienda (impuestos, deuda y donaciones).

5.1.2. *Programación de los compromisos y proyección de devengados*

La programación de los compromisos y la proyección de devengados es mensual agrupada por trimestres para todo el año.

La programación del devengado es de carácter indicativa y tiene como propósito facilitar el análisis y compatibilización de los compromisos de gastos con los flujos de pagos; además, es un dato que utiliza la TN para proyectar sus flujos de caja y para la determinación de las respectivas cuotas de pago.

La programación de compromisos de la nómina y del servicio de la deuda pública es anual, esto debido a que son altamente inflexibles, es decir, se incurrirán en ellos independientemente del nivel de actividad productiva a desarrollar. Los gastos de nómina y servicios de la deuda pública son comprometidos desde el inicio de la gestión, tal como lo dispone el artículo 47 del Decreto No. 492-07 que reglamenta la LOP.

Para la programación del primer trimestre la suma de los compromisos anuales de los gastos de nómina, deuda pública y otros de similar naturaleza no debe ser mayor al monto total de la apropiación presupuestaria anual (devengado).

5.1.3 Programación del pago

La programación del pago es una previsión de fondos que la TN calcula realizar mensualmente en base a la proyección de los devengados que elaboran las instituciones.

Los pagos son una consecuencia directa de las obligaciones reconocidas y, por tanto, la fuente de información para determinar su volumen es la programación de los compromisos cuya trascendencia legal obliga a las instituciones a estimar el futuro reconocimiento de las obligaciones por la recepción del bien o la prestación del servicio contratado.

La programación de pagos es mensual, tiene un enfoque estrictamente financiero y está delimitada por la suma de los siguientes componentes: (i) los pagos correspondientes al saldo de obligaciones reconocidas de ejercicios presupuestarios cerrados (pasivos de corto plazo), (ii) los pagos de los gastos a devengar proyectados y (iii) los requerimientos de fondos reponibles.

Las unidades responsables de la programación de primera instancia del compromiso y del devengado de las instituciones son también las encargadas de estimar la programación del pago, pero solamente los correspondientes al devengado mensual proyectado para la programación de las cuotas de compromiso.

Los dos componentes restantes (pagos de obligaciones de ejercicios presupuestarios cerrados y pagos de gastos no presupuestarios) son programados por la TN en base a información de sus registros contables. En esta programación (anterior al inicio del ejercicio), la programación debe ser mensual y alcanzará solamente al primer trimestre del nuevo ejercicio.

5.2. PROGRAMACIÓN DURANTE LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO

A más tardar el día 15 del mes anterior al comienzo de cada nuevo trimestre (segundo, tercero y cuarto) las instituciones envían a la Dirección General de Presupuesto (DIGEPRES) y la TN la programación revisada de los compromisos, la proyección de gastos devengados y la programación de pagos del próximo trimestre que incluye tanto los gastos operativos como la parte correspondiente a los proyectos de inversión.

En la realización de esta tarea se repiten los mismos roles funcionales y operativos, procedimientos y operaciones descritos en el punto anterior, con la diferencia que los trabajos corresponden exclusivamente a cada período trimestral (segundo, tercero y cuarto).

5.3. APROBACIÓN DE CUOTAS DE COMPROMISO Y PAGO

La aprobación de cuotas consiste en la autorización de los topes de compromiso y pago a los que estará sujeta la ejecución del presupuesto de gastos de las instituciones. Esta aprobación es competencia del Ministro de Hacienda⁵⁸⁴.

La DIGEPRES comunica a las instituciones las cuotas de compromiso aprobadas, antes del inicio del sub período para el cual se hayan establecido las mismas. Luego las instituciones proceden a realizar la distribución de las cuotas a nivel analítico.

La TN comunica a las instituciones las cuotas de pago aprobadas en los mismos plazos establecidos para las cuotas de compromiso. Las cuotas de pago no se distribuyen al interior de las instituciones.

6. LA CONTABILIDAD PÚBLICA

La Ley No.126-01 que crea la Dirección General de Contabilidad Gubernamental (LDGCG) es la norma que introduce un cambio significativo en materia de contabilidad pública. La promulgación de dicha Ley pone en vigencia un régimen de contabilidad pública con un mayor alcance al incorporar, al registro tradicional presupuestario, información sobre el patrimonio de los órganos del Estado e información para la toma de decisiones gerenciales y de orden político.

6.1. COMPETENCIAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Con anterioridad a la promulgación de la LDGCG tenía a su cargo el sistema de registro presupuestario. Es a partir de la promulgación de la referida Ley que el Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental (DIGECOG), adquiere las competencias en materia de contabilidad pública.

La LDGCG en el artículo 9 establece las siguientes competencias para la DIGECOG:

“Dictar las normas de contabilidad y los procedimientos específicos que considere necesarios para el adecuado funcionamiento del sistema de contabilidad.

Prescribir los manuales de Contabilidad General a utilizarse en todo el Sector Público.

Asesorar y asistir técnicamente en la implantación de las normas, procedimientos y Sistemas de Contabilidad que se establezcan.

Organizar el sistema contable de tal forma que permita conocer permanentemente la gestión presupuestaria, de tesorería y patrimonial de las Instituciones involucradas.

⁵⁸⁴ Véase el párrafo I, artículo 47, Ley No. 423-06 Orgánica de Presupuesto del Sector Público.

Llevar la Contabilidad General del Gobierno Central y elaborar los Estados Financieros correspondientes, realizando las operaciones de apertura, ajuste y cierre de la misma.

Elaborar el Estado de Recaudación e Inversión de las Rentas que debe presentar anualmente el Ministro de Hacienda ante la Cámara de Cuentas y los demás Estados Financieros que sean solicitados por el Congreso de la República.

Evaluar la aplicación de las normas, procedimientos y sistemas de contabilidad prescritos y ordenar los ajustes que estime procedentes.

Promover o realizar los estudios que considere necesarios de la normativa vigente en materia de Contabilidad Gubernamental, a los fines de su actualización permanente.

Coordinar la actividad de las oficinas de contabilidad de las Instituciones centralizadas y descentralizadas del Gobierno.

Elaborar las cuentas económicas del Sector Público, de acuerdo con el Sistema de Cuentas Nacionales.

Dictar las normas e instrucciones necesarias para la organización y funcionamiento del archivo financiero de instituciones centralizadas y descentralizadas del Gobierno.

Llevar a cabo entrenamiento y capacitación permanentes a sus servidores, conforme a las normas, principios y procedimientos vigentes en la materia”.

La competencia atribuida a la DIGEGOC para elaborar el Estado de Recaudación e Inversión de las Rentas (ERIR) la sitúa en el contexto del control y fiscalización de los fondos públicos establecidos en la CdR.

6.2. ALCANCE Y CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

La LDGCG es de aplicación general y obligatoria para todo el Sector Público dominicano lo que significa que sus disposiciones alcanzan, con las debidas particularidades, al Gobierno Central, a las Instituciones Descentralizadas y a las Empresas Públicas no Financieras y Gobiernos Locales⁵⁸⁵.

El artículo 8 de la LDGCG establece que el Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG) es un sistema único, uniforme, integrado y de uso obligatorio para todo el Sector Público fundamentado en los principios de contabilidad de aceptación general para el Sector Público.

A partir de la gestión 2015 el SCG tiene vigencia constitucional ya que la CdR en el artículo 245 determina que todas las instituciones del Sector Público estarán regidos por un sistema único, uniforme, integrado y armonizado de contabilidad.

⁵⁸⁵ Véase el artículo 2 de la Ley No. 126-06 que crea la Dirección General de Contabilidad Gubernamental.

6.3. MARCO CONCEPTUAL DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

El SCG es el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos que permiten evaluar, procesar y exponer los hechos económicos y financieros que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las instituciones del Sector Público⁵⁸⁶.

El SCG se sustenta en las disposiciones de la LDGCG, en los principios contables aplicables al Sector Público, en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), emitidas por la Federación Internacional de Contadores Públicos y en las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas por el *International Accounting Stándar Board*.

La estructura de instrumentos normativos del SCG estará compuesta por las políticas contables, el manual de contabilidad y las guías de contabilización.

6.4. ESTADOS FINANCIEROS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

El Decreto No. 562-09 indica los estados financieros que debe producir el SCG, dichos estados financieros son⁵⁸⁷:

- Estados financieros principales y auxiliares.
- Estados financieros de ejecución presupuestaria.
- Estados económicos.

La elaboración y presentación de estados financieros es de responsabilidad de las instituciones públicas consideradas como entes contables, la LOAP determina las unidades institucionales que tendrán personería jurídica propia y, por tanto, consideradas como entes contables.

Los entes contables definidos conforme a dicho marco legal deberán presentar los activos, pasivos, patrimonio y los resultados de su gestión operativa, económica y financiera; así como, la ejecución del presupuesto de ingresos, del presupuesto de gastos y del financiamiento.

La DIGECOG, además de elaborar la ERIR, debe elaborar las cuentas económicas del Gobierno General utilizando la metodología del Sistema de Cuentas Nacionales de la Organización de las Naciones Unidas y la consolidación de los estados financieros.

⁵⁸⁶ Véase el artículo 6 de la Ley No. 126-01 que crea la Dirección General de Contabilidad Gubernamental.

⁵⁸⁷ Véase el artículo 36, Decreto No. 562-09 que reglamenta la Ley No. 126-01.

6.5. ESTADO DE RECAUDACIÓN E INVERSIÓN DE RENTAS

La Ley dispone que el Ministerio de Hacienda presentará anualmente a la Cámara de Cuentas⁵⁸⁸, previa intervención de la CGR, el ERIR que contendrá como mínimo:

- El estado de ejecución y flujo de efectivo del presupuesto del Gobierno Central y de las instituciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la LDGCG.
- Los estados que demuestren los movimientos y situación de la Tesorería Nacional.
- El estado actualizado de la Deuda Pública interna y externa, directa e indirecta, de la Tesorería Nacional y los respectivos flujos del ejercicio.
- El estado de situación patrimonial del Gobierno Central, que incluya el valor de la participación del mismo en el patrimonio neto de otras instituciones.
- La gestión financiera consolidada del Sector Público no Financiero.
- El grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el PGE.

El procedimiento de rendición de cuentas queda establecido de la siguiente forma: la DIGEGOG elabora el ERIR, luego la CGR interviene dicha rendición de cuentas antes de ser presentado al Congreso Nacional.

Le corresponde a la Cámara de Cuentas el examen y evaluación de las evidencias que respaldan las operaciones, registros, informes, estados financieros y presupuestarios elaborados por la DIGEGOG en el ERIR.

6.6. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO

Mediante resolución No. 01/2015 la DIGEGOG dispone aprobar y poner en vigencia el nuevo Marco Normativo Contable (MNC) apoyado en las NICSP, que tendrá aplicación en el sector del Gobierno General (Gobierno Central, Instituciones Públicas Descentralizadas, Instituciones de Seguridad Social, el ayuntamiento del Distrito Nacional y los Municipios).

El nuevo MNC está compuesto por: i) el marco conceptual contable, ii) manual de políticas públicas, iii) guías de aplicación contable, iv) plan de cuentas contables y v) manual funcional del plan de cuentas contables para el Sector Público no financiero no empresarial.

⁵⁸⁸ Véase el artículo 13 de la Ley No. 126-01 que crea la Dirección General de Contabilidad Gubernamental.

Para la implementación del nuevo marco normativo la DIGECOG estableció períodos de transición y aplicación que abarcan, en términos generales, desde la gestión 2015 hasta la gestión 2016 para el Gobierno Central, las Instituciones Públicas Descentralizadas y las Instituciones de Seguridad Social. En tanto que para el sector de los Gobiernos Locales (ayuntamiento del Distrito Nacional y Municipios) los períodos de transición y aplicación corresponden a la gestión 2017 y 2018, respectivamente.

Tema 3

CONTROL

SUMARIO

1. EL CONTROL PÚBLICO. 1.1. Concepto. 1.2. Tipos. 1.3. Control público dominicano. 2. CONTROL POLÍTICO: CONGRESO NACIONAL. 2.1. Procedimientos de control y fiscalización. 3. CONTROL EXTERNO: CÁMARA DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA DOMINICANA. 3.1. Ámbito y funciones. 3.1.1. Ámbito de aplicación. 3.1.2. Normativa. 3.1.3. Judicatura fiscalizadora. 3.1.4. Labor de auditar. 3.2. Componentes y clases. 3.2.1. Componentes que incluye el control externo. 3.2.2. Clases de control externo – tipos e intervenciones –. 3.2.3. Declaración jurada de patrimonio. 4. CONTROL INTERNO: CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. 4.1. Ámbito y funciones. 4.1.1. Ámbito de aplicación. 4.1.2. El Sistema Nacional de Control Interno (SINACI). 4.1.3. Atribuciones. 4.1.4. Normas básicas de control interno. 4.1.4.1. Proceso de control interno. 4.1.4.2. Principios del proceso de control interno. 4.1.4.3. Componentes del proceso de control interno. 4.1.5. Auditoría interna. 4.1.6. Informes y evaluaciones. 4.1.6.1. Informes de las evaluaciones o inspecciones. 4.1.6.2. Interrelación con el control político. 4.1.6.3. Auditoría de calidad. 5. RESPONSABILIDADES. 5.1. Responsabilidad de los gestores públicos en el control externo: sujeto de fiscalización. 5.2. Responsabilidad de los gestores públicos: responsables del control interno. 6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN. 6.1. Transparencia y rendición de cuentas en el control externo. 6.1.1. Control presupuestario. 6.1.2. Informe anual al Congreso Nacional. 6.1.3. Informes específicos. 6.2. Transparencia y rendición de cuentas en el control interno: Estado de Recaudación e Inversión de las Rentas. 6.3. Control social: sociedad civil. 6.3.1. Comisiones de veeduría ciudadana. 6.3.2. Portales institucionales. BIBLIOGRAFÍA, NORMATIVA Y SIGLAS.

1. EL CONTROL PÚBLICO

1.1. CONCEPTO

El control es definido por el Diccionario de la Real Academia Española, como la comparación, inspección, fiscalización e intervención, y en una segunda aceptación: examen y crítica.

En la concepción de lo público, el control es una institución fundamental en el Estado Social y Democrático de Derecho.

En el marco de la democracia, el ejercicio del poder público adquiere su total dimensión y sentido dentro de un régimen de libertades y democracia, donde el ejercicio

del poder público está a cargo de diferentes órganos que constituyen la estructura fundamental del Estado, y que se controlan entre sí, de acuerdo con las competencias que les asigna respectivamente a las instituciones.

Las características de este control están vinculadas a los principios de, legalidad, universalidad, continuidad, obligatoriedad e interdisciplinariedad.

Por su parte, la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) ha indicado que el control mismo no representa una finalidad, sino que es “parte imprescindible de un mecanismo regular que debe señalar oportunamente las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o por lo menos, dificulten la repetición de tales infracciones en el futuro”.

1.2. TIPOS

La INTOSAI con la Declaración de Lima puntualizó las líneas básicas de la fiscalización, determinando que pueden ser considerados de diferentes formas⁵⁸⁹:

Control previo Control posterior

“El control previo es considerado cuando la revisión se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas, de lo contrario, de un control posterior.”

Control interno Control externo

“Los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada.”

Estos tipos de control, interno y externo, representan las vertientes clásicas, siendo el control interno ejercido por un órgano dependiente del Poder Ejecutivo que su función sería controlar dentro de ese nivel institucional, y el control externo ejercido por un órgano delegado del Poder Legislativo que su función sería controlar todo el universo institucional, pudiendo encontrarse sistemas jurídicos que establezcan en el control externo la judicatura de la fiscalización.

Los controles, previo *a priori* y posterior *a posteriori*, están relacionados con el momento del ejercicio del control. Existen sistemas jurídicos que contemplan ambos, el control interno y el control externo, para realizarse posterior *a posteriori*, no obs-

⁵⁸⁹ Véase la Declaración de Lima de la Organización internacional de entidades fiscalizadoras superiores (1977).

tante, existen sistemas jurídicos donde el control interno es previo *a priori* y el control externo es posterior *a posteriori*.

Es preciso indicar que, con la modernización de los textos jurídicos de las Constituciones Políticas, se introduce el principio de legalidad, asegurando así el sometimiento del poder del Estado a las normas previamente establecidas. Dando cabida a otros tipos de controles, a saber, político, social y judicial, siendo la rendición de cuentas el fin de la transparencia de las actividades ejercidas por el Estado.

A continuación, se procede a presentar el control público desde el derecho financiero de la República Dominicana.

1.3. CONTROL PÚBLICO DOMINICANO

La República Dominicana ha consagrado constitucionalmente ser un Estado Social y Democrático de Derecho, organizado en forma de República unitaria, fundado en el respeto de la dignidad humana, los derechos fundamentales, el trabajo, la soberanía popular y la separación e independencia de los poderes públicos.

Esta norma constitucional declara que la Función Esencial del Estado es garantizar el conjunto de Derechos Fundamentales, entre los que se encuentra el derecho a la información, siendo esta garantía una obligación de medios y de resultado a cargo del Estado, estando cumplido el Poder Ejecutivo⁵⁹⁰, actuar en este marco de actuación.

El ordenamiento jurídico está supeditado a la Constitución Política de la República Dominicana (Constitución), por ser ésta la norma suprema nacional⁵⁹¹.

Existen los alcances y límites legales a los actos del Poder Ejecutivo, debido a que la Administración Pública está sujeta a los principios para la referida administración, los cuales incluye a los principios de eficacia, transparencia, publicidad y coordinación, con sometimiento pleno al ordenamiento jurídico del Estado⁵⁹².

De igual forma, se consagra constitucionalmente los criterios para asignación equitativa del gasto público en el territorio, así como su planificación, programación, ejecución y evaluación, los cuales responderán a los principios de subsidiaridad y transparencia, y a los criterios de eficiencia, prioridad y economía⁵⁹³.

⁵⁹⁰ El Poder Ejecutivo en la República Dominicana es ejercido en nombre del pueblo por el Presidente de la República, en su condición de jefe de Estado y de gobierno, y es elegido por voto directo cada cuatro años.

⁵⁹¹ Véase el artículo 6 de la Constitución Política República Dominicana. Proclamada el 15 de junio de 2015.

⁵⁹² Véase el artículo 138 de la Constitución.

⁵⁹³ Véase el artículo 81 de la Constitución.

Asimismo, la Constitución establece la validez de la erogación, debido a que ninguna erogación de fondos públicos será válida si no estuviere autorizada por la ley y ordenada por funcionario competente⁵⁹⁴.

Aunado a lo anterior, el control público dominicano persigue la eficiencia de la gestión de los recursos financieros del Estado, debido a que el control y fiscalización sobre el patrimonio, los ingresos, gastos y uso de los fondos públicos se llevará a cabo por el Congreso Nacional, la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, la Contraloría General de la República, en el marco de sus respectivas competencias, y por la sociedad a través de los mecanismos establecidos en las leyes⁵⁹⁵.

Por lo cual la República Dominicana en el ejercicio del Estado Social y Democrático de Derecho, deberá por medio de los poderes públicos correspondientes, controlar y fiscalizar la administración del patrimonio, sus ingresos y gastos, estando las actuaciones administrativas sometidas a la norma, verbigracia, los funcionarios no pueden erogar fondos sin estar autorizado para ello.

El legislador, en el ámbito de sus funciones de garantizar el Estado Social y Democrático de Derecho, ha previsto por medio de normas adjetivas que constituyen junto a la Constitución el ordenamiento jurídico dominicano del control público, las siguientes leyes, a saber, i) Ley No. 10-04, del 20 de enero de 2004, de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana; ii) Ley No. 10-07, del 8 de enero de 2007, que instituye el Sistema Nacional de Control Interno y de la Contraloría General de la República; iii) Ley No. 311-14, del 8 de agosto de 2014, que instruye el sistema nacional autorizado y uniforme de declaración jurada de patrimonio de los funcionarios y servidores públicos; y iv) Ley No. 13-07, del 5 de febrero de 2007, que crea el Tribunal Contencioso, Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo.

Asimismo, el Poder Ejecutivo en el marco de sus atribuciones ha promulgado el Decreto No. 491-07, del 30 de agosto de 2007, que aprueba el Reglamento de Aplicación de la Ley No. 10-07, que instituye el Sistema Nacional de Control Interno y de la Contraloría General de la República, entre otras disposiciones.

De lo anterior se encuentran las particularidades del control público dominicano, las cuales son divididas en estos grandes grupos:

⁵⁹⁴ Véase el artículo 236 de la Constitución.

⁵⁹⁵ Véase el artículo 246 de la Constitución.

Tipo de Control	Órgano o instancia
Control Político	Congreso Nacional
Control Externo <i>a posteriori</i> No incluye judicatura de Fiscalización	Cámara de Cuentas de la República Dominicana
Control Interno <i>a priori</i>	Contraloría General de la República
Control Social	Sociedad Civil
Control Judicial	Tribunales del Poder Judicial y Tribunal Constitucional

2. CONTROL POLÍTICO: CONGRESO NACIONAL

El Poder Legislativo se ejerce en nombre del pueblo por el Congreso Nacional (Congreso), conformado por el Senado de la República y la Cámara de Diputados.

El Senado de la República se compone de miembros elegidos a razón de uno por cada provincia, 31 en total y uno por el Distrito Nacional, cuyo ejercicio dura cuatro años.

La Cámara de Diputados está compuesta por diputados elegidos por circunscripciones territoriales de acuerdo con la densidad poblacional, cuyo ejercicio dura cuatro años, así como existen diputados elegidos para la representación de la comunidad en el exterior.

Los presidentes de la Cámara del Senado de la República y la Cámara de Diputados realizan convocatoria a sus respectivos plenos la primera semana del mes de agosto de cada año, para rendirles un informe sobre las actividades legislativas, administrativas y financieras realizadas durante el período precedente.

El Congreso tiene quórum obligatorio para las sesiones, debido a que en cada cámara es necesaria la presencia de más de la mitad de sus miembros para la validez de las deliberaciones. Las decisiones se adoptan por la mayoría absoluta de votos, salvo los asuntos declarados previamente de urgencia, los cuales, en su segunda discusión, se decidirán por las dos terceras partes de los presentes⁵⁹⁶.

Entre las atribuciones del Congreso está legislar y fiscalizar en representación del pueblo, lo siguiente⁵⁹⁷:

⁵⁹⁶ Véase el artículo 84 de la Constitución.

⁵⁹⁷ Véase el artículo 93 de la Constitución.

Atribuciones generales en materia legislativa:

- Votar anualmente la Ley de Presupuesto General del Estado, así como aprobar o rechazar los gastos extraordinarios para los cuales solicite un crédito el Poder Ejecutivo;
- Legislar cuanto concierne a la deuda pública y aprobar o desaprobado los créditos y préstamos firmados por el Poder Ejecutivo, de conformidad con la Constitución y las leyes; y
- Aprobar o desaprobado los contratos que le someta el Presidente de la República, de conformidad con lo que dispone el artículo 128, numeral 2), literal d) de la Constitución, así como las enmiendas o modificaciones posteriores que alteren las condiciones originalmente establecidas en dichos contratos al momento de su sanción legislativa.

Atribuciones en materia de fiscalización y control:

- Aprobar o rechazar el estado de recaudación e inversión de las rentas que debe presentarle el Poder Ejecutivo durante la primera legislatura ordinaria de cada año, tomando como base el informe de la Cámara de Cuentas;
- Velar por la conservación y fructificación de los bienes nacionales en beneficio de la sociedad y aprobar o rechazar la enajenación de los bienes de dominio privado de la Nación, excepto lo que dispone el artículo 128, numeral 2, literal d) de la Constitución;
- Citar a ministros, viceministros, directores o administradores de organismos autónomos y descentralizados del Estado ante las comisiones permanentes del Congreso, para edificarlas sobre la ejecución presupuestaria y los actos de su administración;
- Examinar anualmente todos los actos del Poder Ejecutivo y aprobarlos, si son ajustados a la Constitución y a las leyes;
- Nombrar comisiones permanentes y especiales, a instancia de sus miembros, para que investiguen cualquier asunto que resulte de interés público, y rindan el informe correspondiente; y
- Supervisar todas las políticas públicas que implemente el gobierno y sus instituciones autónomas y descentralizadas, sin importar su naturaleza y alcance.

2.1. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL Y FISCALIZACIÓN

La norma constitucional establece que la regulación de procedimientos de control y fiscalización por parte del Congreso estará regulada por la ley, y ésta regulará los procedimientos requeridos por las cámaras legislativas para el examen de los informes de la Cámara de Cuentas, el examen de los actos del Poder Ejecutivo, las invitaciones,

las interpelaciones, el juicio político y los demás mecanismos de control establecidos por la Constitución⁵⁹⁸.

En lo respecta a las invitaciones, las cámaras legislativas, así como las comisiones permanentes y especiales que éstas constituyan, podrán invitar a ministros, viceministros, directores y demás funcionarios y funcionarias de la Administración Pública, así como a cualquier persona física o jurídica, para ofrecer información pertinente sobre los asuntos de los cuales se encuentren apoderadas. La renuencia de las personas citadas a comparecer o a rendir las declaraciones requeridas, será sancionada por los tribunales penales de la República⁵⁹⁹.

Asimismo, podrán interpelar a los ministros y viceministros, al Gobernador del Banco Central y a los directores o administradores de organismos autónomos y descentralizados del Estado, así como a los de entidades que administren fondos públicos sobre asuntos de su competencia, cuando así lo acordaren la mayoría de los miembros presentes, a requerimiento de al menos tres legisladores, y recabar información de otros funcionarios públicos competentes en la materia y dependientes de los anteriores⁶⁰⁰.

Aunado a lo anterior, existe un Proyecto de Ley Orgánica de Fiscalización y Control del Congreso, de iniciativa legislativa introducida por Senadores, que a la fecha de junio de 2017, se encuentra en la Cámara de Diputados luego de ser aprobada por la Cámara del Senado de la República. No obstante lo anterior, entre los elementos del Sistema Nacional de Control y Auditoría instruidos por la Ley No. 10-04, de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, establece que el Congreso Nacional ejercerá la fiscalización de los recursos públicos en base, entre otros, a los informes presentados por la Cámara de Cuentas, de conformidad con las normas constitucionales y esta ley⁶⁰¹.

Por todo lo anterior, el control político del Congreso está enfocado en fiscalizar las actuaciones del Poder Ejecutivo.

Por su parte, el Poder Ejecutivo en sus funciones de jefe de Estado y de gobierno, deberá realizar las siguientes rendiciones o aprobación por ante el Congreso:

- Rendir sobre la administración presupuestaria, financiera y de gestión ocurrida en el año anterior, acompañada de un mensaje explicativo de las proyecciones macroeconómicas y fiscales, los resultados económicos, financieros y sociales esperados y las principales prioridades que el gobierno se propone ejecutar

⁵⁹⁸ Véase el artículo 115 de la Constitución.

⁵⁹⁹ Véase el artículo 94 de la Constitución.

⁶⁰⁰ Véase el artículo 95 de la Constitución.

⁶⁰¹ Véase el artículo 7 de la Ley No. 10-04, de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

dentro de la Ley de Presupuesto General del Estado aprobada para el año en curso⁶⁰²;

- Someter a la aprobación del Congreso, los contratos cuando contengan disposiciones relativas a la afectación de las rentas nacionales, a la enajenación de bienes del Estado, al levantamiento de empréstitos o cuando estipulen exenciones de impuestos en general, de acuerdo con la Constitución. El monto máximo para que dichos contratos y exenciones puedan ser suscritos por el Presidente de la República sin aprobación congresual, será de doscientos salarios mínimos del sector público⁶⁰³, y
- Depositar ante el Congreso, al iniciarse la primera legislatura ordinaria el 27 de febrero de cada año, las memorias de los ministerios y rendir cuenta de su administración del año anterior⁶⁰⁴.

A modo de conclusión, desde la perspectiva del Control Político, el Congreso como organismo bicameral (senadores y diputados), deben velar, observar y requerir informaciones financieras de conformidad con la norma, por lo que sus funciones están encaminadas a contribuir desde su competencia el control de los fondos públicos.

3. CONTROL EXTERNO: CÁMARA DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA DOMINICANA

La Cámara de Cuentas de la República Dominicana (Cámara de Cuentas), es el órgano superior externo de control fiscal de los recursos públicos, de los procesos administrativos y del patrimonio del Estado. Tiene personalidad jurídica, carácter técnico y goza de autonomía administrativa, operativa y presupuestaria⁶⁰⁵.

La Cámara de Cuentas está compuesta por cinco miembros, elegidos por el Senado de la República de las ternas que le presente la Cámara de Diputados, por un período de cuatro años y permanecerán en sus funciones hasta que sean designados sus sustitutos.

3.1. ÁMBITO Y FUNCIONES

3.1.1. *Ámbito de aplicación*

1. Los poderes públicos, órganos constitucionales y sus dependencias;

⁶⁰² Véase el artículo 114 de la Constitución.

⁶⁰³ Véase el artículo 128 de la Constitución.

⁶⁰⁴ *Ibidem*.

⁶⁰⁵ Véase el artículo 248 de la Constitución.

2. Los órganos que conforman la administración pública central;
3. Las instituciones autónomas y descentralizadas del Estado y sus dependencias;
4. Las entidades de derecho público creadas por ley o decreto;
5. Los ayuntamientos municipales, sus dependencias y otras corporaciones edilicias, así como el organismo regulador de los mismos;
6. Las sociedades o empresas cuyo capital esté integrado, aunque sea parcialmente, por aportes del Estado, los municipios o las instituciones autónomas; y
7. Las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, que recauden, reciban o administren, a cualquier título, recursos públicos, o que estén vinculados contractualmente con el Estado, los municipios o las instituciones autónomas.

3.1.2. *Normativa*

La Cámara de Cuentas tiene a su cargo regular el funcionamiento del Sistema Nacional de Control y Auditoría, lo cual lo realiza con la aplicación obligatoria de las siguientes normativas:

1. Políticas de auditoría externa que sirvan de guía general para las actividades que se realicen en el ámbito de aplicación de la Ley No. 10-04;
2. Normas y guías técnicas de auditoría externa gubernamental que especificarán requisitos generales y personales del auditor, naturaleza, características, amplitud, calidad de los procesos de planificación y ejecución, y la presentación, contenido y trámite de los informes;
3. Reglamentos, manuales, instructivos y demás disposiciones necesarios para la aplicación de la Ley No. 10-04;
4. Normativas para evaluar la calidad de los controles internos institucionales y su grado de aplicación.

3.1.3. *Judicatura fiscalizadora*

Con la promulgación de la Ley No. 13-07, sobre el Tribunal Superior Administrativo, las atribuciones de judicatura de fiscalización que estaban atribuidas a la Cámara de Cuentas, fueron desmontadas.

La Ley No. 13-07 establece que la Cámara de Cuentas remitirá en el más breve plazo y bajo inventario al Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, todos los expedientes que actualmente se encuentren en curso de instrucción o pendientes de fallo, a los fines de que continúen su curso por ante el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo⁶⁰⁶.

⁶⁰⁶ Véase el artículo 9 de la Ley No. 13-07, que crea el Tribunal Contencioso, Tributario y Administrativo.

Por su parte, la Ley No. 10-04 estableció que la Cámara de Cuentas continuaría desempeñando las funciones de Tribunal Superior Administrativo hasta que entre en vigor una nueva legislación que asigne estas funciones a otro organismo⁶⁰⁷, siendo esta nueva legislación la Ley No. 13-07.

Actualmente el Tribunal Superior Administrativo, es la instancia legal para recibir los sometimientos sobre la fiscalización del uso de los fondos públicos, en caso de indicios de expedientes relacionados a materia penal, son instrumentados ante el Ministerio Público.

3.1.4. *Labor de auditar*

La Cámara de Cuentas se limita a la labor de auditar, en caso de que las auditorías figuren indicios que pudieran comprometer la responsabilidad penal del titular auditado, estos informes se remiten al Ministerio Público y a las demás instituciones del Estado que corresponda.

Dentro de la estructura organizativa del Ministerio Público ejercida a través de la Procuraduría General de la República, existe la Procuraduría Especializada de Persecución de la Corrupción Administrativa, y ésta es la encargada de perseguir y someter conforme a los hechos de corrupción que afectan al sector público del Estado dominicano.

3.2. COMPONENTES Y CLASES

3.2.1. *Componentes que incluye el control externo*

- 1) El examen y evaluación de las evidencias que respaldan las operaciones, registros, informes, estados financieros y presupuestarios, elaborados por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental y todas las entidades u organismos sujetos a la Ley No. 10-04. El dictamen u opinión profesional correspondiente deberá ser suscrito por un contador público autorizado con capacidad legal para ejercer sus funciones;
- 2) La legalidad de las operaciones;
- 3) La evaluación del control interno institucional;
- 4) La eficiencia, economía y transparencia en el uso de los recursos humanos, ambientales, materiales, financieros y tecnológicos; y
- 5) Los resultados de las operaciones y el cumplimiento de objetivos y metas.

⁶⁰⁷ Véase el artículo 58 de la Ley No. 10-04, de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

3.2.2. *Clases de control externo tipos e intervenciones*

La Cámara de Cuentas realiza el control externo mediante auditorías financiera y de gestión, estudios e investigaciones especiales, debiendo los servidores responsables de su ejecución, en todos los niveles jerárquicos, cumplir las leyes, disposiciones reglamentarias y normativas aplicables y el Código de Ética del Auditor Gubernamental.

- La auditoría financiera se realiza con el propósito de emitir observaciones, conclusiones, opiniones, disposiciones y recomendaciones sobre la legalidad y confiabilidad de la información presentada en los estados financieros y presupuestarios de las entidades sujetas al control de la Cámara de Cuentas;
- La auditoría de gestión tiene por finalidad determinar si los resultados esperados por las instituciones del Estado y sus programas se están logrando con observancia de la ética, así como con criterios de eficiencia, de economía y adecuado cuidado del ambiente por parte de la administración de que se trate; y
- Los estudios e investigaciones especiales se realizan en los casos en que se presume la existencia de irregularidades tipificadas por el Código Penal o por leyes especiales, tales como crímenes o delitos contra el patrimonio público.

3.2.3. *Declaración jurada de patrimonio*

La Cámara de Cuentas, a través de su Oficina de Evaluación y Fiscalización del Patrimonio de los Funcionarios Públicos, es el órgano responsable del control, fiscalización y aplicación de la Ley No. 311-14, la cual instituye la Declaración Jurada de Patrimonio de los siguientes funcionarios titulares de carteras institucionales y unidades administrativas:

- Poder Ejecutivo;
- Órganos descentralizados y autónomos;
- Poder Legislativo;
- Poder Judicial;
- Tribunal Constitucional;
- Tribunal Superior Electoral;
- Ministerio Público;
- Defensoría del Pueblo;
- Junta Central Electoral;
- Administración Local;
- Servicio Exterior y Cancillería;
- Cámara de Cuentas de la República Dominicana;
- Contraloría General de la República;
- Tesorería Nacional;
- Banco Central;
- Junta Monetaria;
- Consejo Nacional de Seguridad Social;
- Fuerzas castrenses y Policía Nacional;
- Bancos y empresas estatales;
- Universidad estatal; y
- Hospitales públicos.

Incluyendo a los servidores públicos que desempeñan funciones de directores administrativos y financieros, así como encargados de compras y contrataciones.

Por todo lo anterior, el control externo ejercido por la Cámara de Cuentas en función delegada del Poder Legislativo, es posterior *a posteriori*. La Cámara de Cuentas realiza auditorías financieras y de gestión, estudios e investigaciones especiales, asimismo ejerce el control presupuestario que da como resultado el informe que se presenta anualmente al Congreso.

4. CONTROL INTERNO: CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

La Contraloría General de la República (Contraloría) es el órgano del Poder Ejecutivo rector del control interno, ejerce la fiscalización interna y la evaluación del debido recaudo, manejo, uso e inversión de los recursos públicos y autoriza las órdenes de pago, previa comprobación del cumplimiento de los trámites legales y administrativos, de las instituciones bajo su ámbito⁶⁰⁸, de conformidad con la Ley No. 10-07.

El control interno dominicano desde la norma constitucional, es previo *a priori*, en la práctica el compromiso constituido como obligación contractual, en contrato u orden de compra, debe contar con la revisión de la Contraloría y toda ordenación de pago debe contar con la previa aprobación de este órgano rector para procesar éste.

Desde la ley adjetiva, Ley No. 10-07, se regula el control interno de la gestión de quienes administran o reciben recursos públicos en las entidades u organismos sujetas al ámbito de la ley, con el propósito de lograr el uso ético, eficiente, eficaz y económico de tales recursos y además, con el debido cuidado del ambiente, además de asegurar el cumplimiento de las normativas vigentes y la confiabilidad en la información gerencial, así como facilitar la transparente rendición de cuentas de los servidores públicos.

Siendo éstos responsable antes de darle trámite de, realizar, autorizar y ordenar o expedir la respectiva orden o libramiento de pago, de aplicar controles internos previos o autocontroles con la finalidad de determinar su veracidad, exactitud y cumplimiento de las normas de ejecución del presupuesto y demás disposiciones legales que las regulen.

4.1. ÁMBITO Y FUNCIONES

4.1.1. *Ámbito de aplicación*

- Gobierno Central Poderes del Estado u organismos constitucionales ;
- Instituciones Descentralizadas y Autónomas;
- Instituciones Públicas de la Seguridad Social;

⁶⁰⁸ Véase el artículo 247 de la Constitución.

- Empresas Públicas con participación Estatal mayoritaria; y
- Gobierno local.

Se reconoce que los Poderes Legislativo y Judicial, en el marco de la independencia y coordinación de los Poderes, la Cámara de Cuentas y la Junta Central Electoral, así como otros organismos constitucionales, establecerán y mantendrán su propio control interno, incluyendo el establecimiento de una Unidad de Auditoría Interna, conforme a sus objetivos, planes y políticas, para lo cual deberán tomar como referencia la presente ley y las normas que emita la Contraloría⁶⁰⁹.

Es por ello, que la ley establece el alcance de este ámbito de aplicación, pues en principio sería que toda institución que dependa del Poder Ejecutivo está dentro del ámbito total de aplicación, y las instituciones como los demás Poderes, deberán observar las normas que se dicten de control interno.

De igual forma, la ley establece en el proceso de control interno, bajo rectoría y evaluación permanente de la Contraloría, será ejecutado por la dirección superior y los servidores públicos de todos los niveles institucionales del ámbito de aplicación de la Ley No. 10-07.

Estableciendo la figura de concomitancia, entre la Contraloría y los ejecutores institucionales, debido a que los órganos institucionales del control interno serán, a saber, la Contraloría, las entidades u organismos comprendidos en el ámbito de aplicación de la ley, las Unidades de Auditoría Interna de cada entidad u organismo sujeto al ámbito de la ley⁶¹⁰.

4.1.2. *El Sistema Nacional de Control Interno (SINACI)*

El SINACI tiene objetivos para asegurar:

1. El ejercicio del control interno, sobre bases técnicas uniformes, por las entidades u organismos incluidos en el ámbito de la ley;
2. El logro de los objetivos y metas institucionales previstas en el presupuesto de las respectivas entidades u organismos, de manera coherente con los planes, programas y políticas de gobierno;
3. La adecuada recaudación y el debido manejo, uso e inversión de las rentas y recursos públicos de conformidad con los principios de eficacia, eficiencia, economía, responsabilidad, transparencia, confiabilidad, legalidad y probidad;
4. La adecuada protección del ambiente y la minimización de los costos e impacto ambiental de las operaciones y de los proyectos de obras públicas;

⁶⁰⁹ Véase el artículo 2, párrafo II, de la Ley No. 10-07, que instituye el Sistema Nacional de Control Interno y de la Contraloría General de la República.

⁶¹⁰ Véase el artículo 6 de la Ley No. 10-07, que instituye el Sistema Nacional de Control Interno y de la Contraloría General de la República.

5. El establecimiento de procedimientos con el propósito de que la información administrativa, financiera y operativa, obtenida por los sistemas de registros sea útil, confiable y oportuna para la toma de decisiones; y
6. La cuantificación de los factores de riesgo que puedan afectar a las entidades que conforman el sistema.

4.1.3. *Atribuciones*

La Contraloría, en el ejercicio de la rectoría del SINACI, tiene las siguientes atribuciones:

1. Definir, emitir y desarrollar los principios rectores del Sistema;
2. Dictar las normas básicas de control interno;
3. Fijar los plazos y condiciones, si fuere el caso, para que las entidades u organismos, bajo el ámbito de esta ley, elaboren las normas secundarias de control interno; y
4. Evaluar que las disposiciones, sistemas y procedimientos establecidos por cada entidad u organismo, son concordantes con las normas básicas.

4.1.4. *Normas básicas de control interno*

Con anterioridad a la Ley No. 10-07, en el año 2004 fueron dictadas las Normas Básicas de Auditoría Interna, por medio de la Resolución Contraloría 66-2004, las cuales estuvieron vigentes hasta que fue emitida la Resolución Contraloría 01-2011, que dispone la puesta en vigencia de las Normas Básicas de Control Interno del Sector Público (NOBACI) de primer y segundo grado, y deroga las normas básicas de la Resolución Contraloría 66-2004.

La variación conceptual entre ambas normas básicas se refiere a la inclusión de los considerandos del artículo 24, de la Ley No. 10-07, que aborda los componentes del proceso de control interno.

Las NOBACI están diseñadas bajo las directrices del modelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) de 1992 o COSO I, la actualización al COSO 2013 o COSO II está entre los pasos a seguir de la Contraloría.

Las normas básicas de primer grado son normas fundamentales del proceso de control interno y las de segundo grado son normas básicas generales, que desarrollan los elementos de las normas básicas fundamentales. Ambos grados de normas están bajo la responsabilidad de la Contraloría.

En cuanto a la aplicación de las NOBACI, es de carácter obligatorio para todos los niveles institucionales del ámbito de aplicación de la Ley No. 10-07.

4.1.4.1 Proceso de control interno

1. Proporcionar seguridad razonable de la adecuada recaudación y el debido manejo e inversión de los recursos públicos;
2. Lograr los objetivos institucionales de: a) Efectividad, eficiencia y economía operacional; b) Protección de activos; c) Confiabilidad de la información; d) Responsabilidad, transparencia, legalidad y probidad de la gestión; y e) Cuidado y protección del ambiente; y
3. Rendir cuentas de la gestión institucional.

4.1.4.2. Principios del proceso de control interno

El proceso de control interno para todos los niveles instituciones del ámbito de la Ley No. 10-07, deberá satisfacer los principios de autorregulación, auto control, auto evaluación y evaluación independiente, estando su desarrollo a cargo de la Contraloría.

4.1.4.3. Componentes del proceso de control interno

1. Ambiente de Control;
2. Valoración y Administración de Riesgos;
3. Actividades de Control;
4. Información y Comunicación; y
5. Monitoreo y Evaluación.

4.1.5. *Auditoría interna*

La Contraloría, en adición a su rol de control interno, tiene a su cargo la auditoría interna que es desempeñada a través de Unidades de Auditoría Interna (UAI) que se conformarán en cada nivel institucional que la Ley No. 10-07 así lo determine.

La auditoría interna, conforme la ley, es parte integral del control interno y el personal de la UAI es independiente de la entidad u organismo que audita.

Estas UAI dependerán normativa, administrativa y financieramente de la Contraloría, y tienen entre sus atribuciones, i) Promoción de la importancia del control interno; ii) Evaluar: Efectividad del proceso de control interno, cumplimiento de la aplicación de los controles previos, confiabilidad de la información financiera y administrativa, cumplimiento de las disposiciones legales aplicables; iii) Registrar, con fines de control interno posterior, los contratos de las entidades; iv) Emisión de los respectivos informes de las evaluaciones, exámenes, e investigaciones preliminares que efectúe, incluyendo los comentarios, conclusiones, y recomendaciones; y v) Coordinación con el control externo y colaboración con el control social y las actividades anti-corrupción, entre otras.

4.1.6 *Informes y evaluaciones*

4.1.6.1 Informes de las evaluaciones o inspecciones

Las UAI y el Contralor General, en los casos establecidos en la ley, tienen el deber de emitir informes de las evaluaciones o inspecciones a las instituciones que alcanza la norma para ello. Estos tipos de informes están enfocados en tres grandes campos, a saber, auditoría financiera, auditoría de gestión y auditoría especial.

- La auditoría financiera, comprende la auditoría de estados financieros y la auditoría de informes de ejecución presupuestaria;
- La auditoría de gestión, evalúa el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores y funcionarios, respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la legislación presupuestaria o por la institución que haya aprobado el programa o la inversión correspondiente; y
- La auditoría especial, puede comprender o combinar la auditoría financiera de un alcance menor al requerido para la emisión de un dictamen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas con la auditoría de gestión destinada, sea en forma genérica o específica, a la verificación del manejo de los recursos presupuestarios de un período dado, así como al cumplimiento de los dispositivos legales aplicables.

4.1.6.2. Interrelación con el control político

La Ley No. 10-07 establece los mecanismos de interrelacionar del control interno con el control político, indicando que los informes de las evaluaciones, investigaciones y auditorías internas, efectuadas en ejercicio de control interno, debidamente aprobados por la Contraloría, podrán ser solicitados por el Congreso al Contralor General con fines de nutrir el control político de los resultados de la gestión de las entidades u organismos que forman parte del SINACI.

El Congreso podrá citar al Contralor General, para interpellarlo sobre asuntos específicos de su competencia o requerirle informes escritos al respecto.

4.1.6.3. Auditoría de calidad

La evaluación de la calidad de los sistemas y procesos técnicos de la Contraloría, está estructurada en la ley para efectuarse cada tres años, donde la Presidencia de la República contrataría una firma consultora especializada en la materia, para realizarla.

Por todo lo antes indicado, el control interno en la República Dominicana es tutelado o rectorado por la Contraloría, dependencia del Poder Ejecutivo. El control interno está establecido en la Constitución, la ley y su reglamento indican las fórmulas jurídicas para su aplicación, estando relacionadas a las NOBACI.

5. RESPONSABILIDADES

5.1. RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS EN EL CONTROL EXTERNO: SUJETO DE FISCALIZACIÓN

Todo titular de una entidad u organismos auditado, es el sujeto fiscalizado.

Los funcionarios y servidores públicos de las entidades u organismos del sector público sujetos al ámbito la Ley No. 10-04, están obligados a colaborar con los auditores de la Cámara de Cuentas, en los términos que establece la normativa legal.

Asimismo, están obligados a comparecer como testigos ante los auditores para proporcionar los elementos de juicio que sean pertinentes.

Para los sujetos de fiscalización de las entidades financieras, deberá cumplir con lo dispuesto en la norma para la preparación de los saldos de cuentas, operaciones de crédito, de otros servicios bancarios y de los saldos pendientes de pago, en los tiempos fijados.

En el caso de sujetos de fiscalización de personas jurídicas y físicas que reciban o manejen recursos públicos o estén vinculadas contractualmente con el Estado, deberán disponer de las informaciones requeridas por escrito sobre operaciones y transacciones que hayan efectuado con dichos recursos.

En cuanto al régimen de responsabilidades, la Ley No. 10-04, establece las siguientes responsabilidades por las inobservancias a las disposiciones legales, de parte de los servidores públicos y los que administración fondos públicos.

La responsabilidad administrativa de los servidores públicos de las entidades y organismos sujetos a la Ley No. 10-04, se establecerá por inobservancia de las disposiciones legales y reglamentarias, así como por el incumplimiento de sus atribuciones, facultades, funciones y deberes o estipulaciones contractuales, que les compete.

La responsabilidad civil de los servidores públicos de las entidades y organismos sujetos a la Ley No. 10-04, se determinará en correlación con el perjuicio económico demostrado en la disminución del patrimonio sufrido por dichas entidades u organismo respectivo, debido a su acción u omisión culposa.

En relación a los indicios de responsabilidad penal, se determinará cuando los resultados de auditorías, estudios e investigaciones practicados por los auditores de la Cámara de Cuentas se establezcan los referidos indicios y la Cámara de Cuentas informará al Ministerio Público, a los organismos especializados de la prevención e investigación de la corrupción, a las autoridades administrativas y judiciales competentes y a la autoridad nominadora de los funcionarios o empleados involucrados en los hechos punibles, así como de todos aquellos que causen perjuicio al patrimonio público, por acción u omisión del funcionario, empleado público o de terceros que actúen en calidad de contratistas o receptores de subsidios o reciban asignaciones de fondos públicos, acompañando su denuncia con las evidencias recopiladas que respaldan sus

observaciones, disposiciones, conclusiones y recomendaciones, a los fines de que las precitadas autoridades pongan en movimiento la acción pública contra las personas en relación con las cuales hayan surgido indicios de responsabilidad penal.

Asimismo, la responsabilidad puede ser directa, principal, conjunta, solidaria, subsidiaria, por acción u omisión.

5.2. RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES PÚBLICOS: RESPONSABLES DEL CONTROL INTERNO

El titular de cada entidad u organismos es el principal responsable del establecimiento y cumplimiento del control interno en la respectiva institución.

Los servidores públicos en los diferentes niveles de responsabilidad de la entidad u organismo, responderán por el mantenimiento y cumplimiento del control interno de las operaciones o actividades a su cargo.

Es por ello por lo que, los servidores públicos de las entidades y organismos bajo el ámbito de la Ley No. 10-07, deben dar cuenta al Poder Ejecutivo y responder administrativa, civil o penalmente, por acción u omisión en el ejercicio de sus funciones, deberes y atribuciones asignadas a su cargo y por los resultados obtenidos por su gestión⁶¹¹.

De igual forma, la ley establece la competencia a la Contraloría a establecer responsabilidades de carácter administrativo y civil a los servidores públicos, que detecte en el ejercicio de sus atribuciones y funciones, con base en el respectivo informe de evaluación o Auditoría Interna, sin perjuicio de las atribuciones de la Cámara de Cuentas o de cualquier otro organismo sobre la materia⁶¹².

Asimismo, se establece que el Contralor General, podrá invitar a comparecer como testigos a las personas físicas o representantes legales de personas jurídicas privadas u organizaciones no gubernamentales. Por su parte, los servidores públicos y las personas físicas o representantes legales de personas jurídicas privadas u organizaciones no gubernamentales podrán interponer los recursos de ley respecto a los actos administrativos del Contralor General de la República en que se establezcan responsabilidades administrativas, de acuerdo con las normas reglamentarias⁶¹³.

⁶¹¹ Véase el artículo 8 de la Ley No. 10-07, que instituye el Sistema Nacional de Control Interno y de la Contraloría General de la República.

⁶¹² Véase el artículo 15 de la Ley No. 10-07, que instituye el Sistema Nacional de Control Interno y de la Contraloría General de la República.

⁶¹³ *Ibidem*.

6. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN

6.1. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN EL CONTROL EXTERNO

6.1.1. Control presupuestario

La Cámara de Cuentas realiza el análisis y evaluación oportuna del Presupuesto General del Estado cada año, que tendrá como finalidad determinar si la ejecución de ese instrumento se ajustó al presupuesto aprobado para los órganos competentes y, subsecuentemente, verificar el cumplimiento de la normativa constitucional, legal y técnica aplicable, según las circunstancias.

6.1.2. Informe anual al Congreso Nacional

La Cámara de Cuentas presenta al Congreso, en la primera legislatura ordinaria de cada año, el informe de los resultados del análisis y evaluación de la ejecución del Presupuesto General del Estado aprobado en el año anterior, así como del presupuesto de los ayuntamientos y entidades descentralizadas y autónomas.

Este informe estará acompañado de los resultados de las auditorías, estudios e investigaciones especiales practicados durante el mismo período, debiendo poner en conocimiento de la sociedad, por medios electrónicos o cualesquier otros contemplados en su presupuesto, dichos resultados.

El referido informe que prepara cada año la Cámara de Cuentas, toma de base para auditar y analizar al ERIR, y el sometimiento al Congreso de este informe, debe realizarse a más tardar el 30 de abril del año siguiente, para el conocimiento y decisión de éste.

6.1.3. Informes específicos

Independientemente del informe citado, la Cámara de Cuentas está facultada para hacer de conocimiento del Congreso, extensivo a la sociedad en general, los resultados específicos de cualquier auditoría, estudio o investigación realizados conforme a lo preceptuado por la ley.

6.2. TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN EL CONTROL INTERNO: ESTADO DE RECAUDACIÓN E INVERSIÓN DE LAS RENTAS

La Constitución establece que cada año, el Poder Ejecutivo presentará al Congreso la rendición de cuentas del ejercicio presupuestario anterior, la cual integrará información sobre la administración presupuestaria, financiera y de gestión, ocurrida en ese período.

Esta rendición de cuentas es denominado Estado de Recaudación e Inversión de las Rentas (ERIR), que conforme las disposiciones de la Ley No. 126-01, del 27 de julio de 2001, que crea la Dirección General de Contabilidad Gubernamental y su Reglamento de Aplicación, contenido en el Decreto No. 526-09, del 21 de julio de 2009, es preparado anualmente por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, dependencia del Ministerio de Hacienda, y previo a su remisión oficial, debe contar con la intervención de la Contraloría.

Anterior a la proclamación en el año 2010 de un nuevo texto constitucional, que trajo consigo la Constitución actual, el ERIR era elevado por el Ministro de Hacienda a la Cámara de Cuentas a más tardar el 1ro. de marzo del año siguiente al que correspondiera el documento, sin embargo, en consonancia con la norma suprema vigente, el Poder Ejecutivo eleva anualmente el ERIR al Congreso antes del 31 de marzo, y luego la Cámara de Cuentas prepara su informe de auditoría tomando de base el ERIR.

El proceso de preparación sigue a cargo de la DIGECOG y la Contraloría realiza la intervención previa.

El ERIR tiene como mínimo las siguientes informaciones, a saber, 1.- El estado de operación de la ejecución y flujo de efectivo del presupuesto del gobierno central y de sus instituciones indicadas en la ley; 2.- Los estados que demuestren los movimientos y situación de la Tesorería Nacional; 3.- El estado actualizado de la deuda pública interna y externa, directa e indirecta de la Tesorería Nacional y los respectivos flujos del ejercicio; 4.- El estado de situación patrimonial del gobierno central, que incluya el valor de la participación del mismo en el patrimonio neto de las instituciones indicadas en la ley; y 5.- Un informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público no financiero durante el ejercicio y muestre sus resultados operativos, económicos y financieros.

Contendrá además una evaluación, a saber, 1.- El grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en la Ley de Presupuesto; y 2.- El comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública.

6.3. CONTROL SOCIAL: SOCIEDAD CIVIL

El control social es ejercido por la ciudadanía en general, la Constitución establece en su artículo 2 que la soberanía reside exclusivamente en el pueblo, de quien emanan todos los poderes, los cuales ejerce por medio de sus representantes o en forma directa, en los términos que establecen la Constitución y las leyes⁶¹⁴.

De igual forma, la ciudadanía tiene un conjunto de derechos, entre los que se encuentran, formular peticiones a los poderes públicos para solicitar medidas de interés público y obtener respuesta de las autoridades en el término establecido por las leyes

⁶¹⁴ Véase el artículo 2 de la Constitución.

que se dicten al respecto; y denunciar las faltas cometidas por los funcionarios públicos en el desempeño de su cargo⁶¹⁵.

La norma constitucional extiende la protección del control social con la instauración del Defensor del Pueblo, el cual tiene como función esencial contribuir a salvaguardar los derechos fundamentales de las personas y los intereses colectivos y difusos establecidos en la Constitución y las leyes⁶¹⁶.

En el ámbito de disposiciones legales, la Ley No. 200-04, del 28 de julio de 2004, General de Libre Acceso a la Información Pública, regula las vías de accesos de toda persona a solicitar y a recibir información completa, veraz, adecuada y oportuna, de cualquier órgano del Estado dominicano, y de todas las sociedades anónimas, compañías anónimas o compañías por acciones con participación estatal sobre los temas del interés público.

Por su parte las leyes sobre control interno y control externo instituyen la figura del control social bajo los preceptos siguientes:

“Ley No. 10-04, artículo 7: Elementos del Sistema Nacional de Control y Auditoría, 4) Control social. La sociedad dominicana a través de sus entes auténticamente conformados y con representación legítima, tiene el derecho y la obligación de contribuir con los organismos de control externo e interno y con los especializados en la prevención e investigación de la corrupción, para que los recursos públicos sean utilizados dentro del marco de la ley, con transparencia, eficiencia, eficacia y economía. Para tal efecto, los organismos públicos deberán facilitarle la información pertinente y la asesoría y mecanismos de coordinación, dentro del marco de su competencia.

A los fines indicados en el acápite anterior, las organizaciones de la sociedad civil tendrán acceso a la Cámara de Cuentas para canalizar sus observaciones y sugerencias.”

“Ley No. 10-07, artículo 10.- Interrelación con el Control Social. El control social como medio de fiscalización y participación ciudadana en defensa del gasto público en programas de impacto social y comunitario y en procura del adecuado manejo de los recursos públicos, se interrelaciona con el Sistema Nacional de Control Interno mediante la provisión de información relevante a la Contraloría General de la República.”

6.3.1. *Comisiones de veeduría ciudadana*

Debido a que el Presupuesto General del Estado tiene gastos rígidos – pago nóminas, pago deuda pública, pago de alquiler, entre otros – y existen una proporción de las apropiaciones presupuestarias destinadas a las compras públicas, convirtiéndose éstas en un punto de interés para la sociedad civil.

Los gastos rígidos sin bien son de igual forma observados por el control social, en los últimos tiempos las compras públicas por su relación directa con la corrupción

⁶¹⁵ Véase el artículo 22 de la Constitución.

⁶¹⁶ Véase el artículo 191 de la Constitución.

administrativa y la búsqueda de la transparencia, hace que su enfoque sea resaltado a los fines de fortalecer las instituciones públicas y su resultado tangible para la sociedad en general.

En ese sentido, la Dirección General de Contrataciones Públicas, dependencia del Ministerio de Hacienda, inició en 2013 una campaña para insertar en el seguimiento de las compras a los gremios de la sociedad civil interesados en el tema.

A razón de ello el Gobierno dominicano, por medio del Decreto No. 188-14, del 4 de junio de 2014, define y establece los principios y las normas generales que servirán de pautas a las Comisiones de Veeduría Ciudadana para observar, vigilar y monitorear los procesos de compras y contrataciones que se realicen en las instituciones donde fueren integradas.

Con el sistema de veedurías ciudadanas se crea un mecanismo de participación directa y control social a través del cual representantes de la sociedad civil organizada dan seguimiento al cumplimiento de las obligaciones, compromisos, competencias y funciones de las entidades públicas en las que están asignados, con el único fin de velar y supervisar los procesos de compras y contrataciones de obras, bienes, servicios y concesiones ejecutados.

Uno de los objetivos esperados con el sistema de veedurías ciudadanas es contribuir con la disminución de los riesgos que puedan afectar la transparencia, eficiencia y eficacia de la gestión en el marco de la normativa legal vigente.

Existen iniciativas legislativas para normar los derechos de participación ciudadana y mecanismos de control social, sin embargo, han perimido sus proyectos de ley en la Cámara del Senado de la República. No obstante lo anterior, el señor Presidente de la República en agosto 2016, ha indicado que presentará al Congreso un proyecto de ley sobre el sistema de veedurías para todas las dependencias del Estado.

6.3.2. *Portales institucionales*

Actualmente existen mecanismos automatizados de acceder a las informaciones financieras públicas a través de portales institucionales, entre los que se encuentran el Portal de Transparencia Fiscal, administrado por el Ministerio de Hacienda, siendo su ruta virtual: <http://transparenciafiscal.gob.do/>.

En esta misma tesitura, está el Portal Institucional de la Dirección General de Presupuesto, dependencia del Ministerio de Hacienda, siendo su ruta virtual: <http://www.digepres.gob.do/>.

De igual forma, se encuentra el Portal de Compras Dominicanas de la Dirección General de Contrataciones Públicas, dependencia del Ministerio de Hacienda, siendo su ruta virtual: <http://www.comprasdominicana.gov.do/>.

Por todo lo presentado se observa cómo la inserción de la sociedad civil en los temas estatales y ejerciendo el Control Social.

Bibliografía, normativa y siglas

- ARANDA HERNÁNDEZ, C., & RIERA ESTORCH, M. (2011): *El presupuesto como herramienta de modernización de la gestión pública*.
- CÁMARA DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA DOMINICANA (2016): *Informe evaluación de la ejecución presupuestaria y la rendición de cuentas generales del Estado, año fiscal 2015*.
- CEPAL. (2003): *Planificación estratégica y gestión pública por objetivos*. Recuperado a partir de <http://www.cepal.org/es/publicaciones/7284-planificacion-estrategica-y-gestion-publica-por-objetivos>.
- JENNIFER FOX. (2012): *Lineamientos para el desarrollo de elementos claves para el presupuesto plurianual. República Dominicana*, agosto del 2012.
- LAZO VITORIA, X. (2008): *El Control interno del gasto público estatal, un estudio desde el derecho administrativo*. Editoriales Tecnos, Madrid, España.
- ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (1977): “Número 1, Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización”, IX Congreso Internacional de la INTOSAI, Lima, Perú.
- REAL ACADEMIA DE LA LENGUA. (2014): *Diccionario de la lengua española*. Edición XXIII. Madrid, España.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. (2011): *Derecho Administrativo*, Parte General. Editorial Tecnos, Madrid, España.
- VILLEGAS, H. (2001): *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. VII Edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina.

Normativa

- CONGRESO NACIONAL DE LA REPÚBLICA DOMINICANA:
Constitución Política de la República Dominicana. Proclamada el 15 de junio de 2015.
- Ley No. 126-01, del 27 de julio de 2001, que crea la Dirección General de Contabilidad Gubernamental, que funcionará bajo la dependencia de la Secretaría de Estado de Finanzas.
- Ley No. 10-04, del 20 de enero de 2004, de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana.
- Ley No. 200-04, del 28 de julio de 2004, General de Libre Acceso a la Información Pública.
- Ley No. 122-05, del 8 de abril de 2005, para la regulación y fomento de las asociaciones sin fines de lucro en República Dominicana.
- Ley No. 567-05, del 30 de diciembre de 2005, de Tesorería Nacional.
- Ley No. 6-06, del 20 de enero de 2006, de Crédito Público.
- Ley No. 340-06 y sus modificaciones, del 18 de agosto de 2006, sobre Compras y Contrataciones de bienes, servicios, obras y concesiones.
- Ley No. 423-06, del 17 de noviembre de 2006, Orgánica de Presupuesto para el Sector Público.
- Ley No. 498-06, del 28 de diciembre de 2006, Planificación e Inversión Pública.
- Ley No. 10-07, del 8 de enero de 2007, que instituye el Sistema Nacional de Control Interno y de la Contraloría General de la República.

Ley No. 13-07, del 5 de febrero de 2007, que crea el Tribunal Contencioso, Tributario y Administrativo.

Ley No. 137-11, del 13 de junio de 2011, Orgánica del Tribunal Constitucional y de los procedimientos constitucionales.

Ley No. 1-12, del 25 de enero de 2012, Orgánica de Estrategia Nacional de Desarrollo 2030.

Ley No. 247-12, del 9 de agosto de 2012, Orgánica de Administración Pública.

Ley No. 107-13, del 6 de agosto de 2013, de Derechos de las personas en sus relaciones con la Administración y de Procedimiento Administrativo.

Ley No. 311-14, del 8 de agosto de 2014, que instruye el sistema nacional autorizado y uniforme de declaración jurada de patrimonio de los funcionarios y servidores públicos.

Ley No. 690-16, del 2 de diciembre de 2016, Presupuesto General del Estado del año 2017.

Iniciativa 00069-2016-SLO-SE, Proyecto de Ley Orgánica de Fiscalización y Control del Congreso Nacional. (2015-2016)

Iniciativa 02180-2015-PLO-SE, Proyecto de Ley Orgánica sobre los Derechos de Participación Ciudadana y Mecanismos de Control Social. (2014, 2015).

MINISTERIO DE ECONOMÍA PLANIFICACIÓN Y DESARROLLO DE LA REPÚBLICA DOMINICANA. (2016):

Plan Nacional Plurianual del Sector Público 2017 – 2020.

Panorama Macroeconómico 2017-2018. (2017)

MINISTERIO DE HACIENDA DE LA REPÚBLICA DOMINICANA:

Portal de Transparencia Fiscal. <http://transparenciafiscal.gob.do/>

Portal de Compras Dominicanas. <http://www.comprasdominicana.gob.do/>

MINISTERIO DE HACIENDA DE LA REPÚBLICA DOMINICANA – DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTO:

Manual de clasificaciones presupuestarias. (2013)

Política Presupuestaria, para el proyecto de Ley de Presupuesto General del Estado del año 2017.

MINISTERIO DE HACIENDA DE LA REPÚBLICA DOMINICANA – DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL:

Resolución No. 01/2015 que pone en vigencia el nuevo marco normativo contable para el Sector Público no financiero: Gobierno Central, Instituciones Descentralizadas y Autónomas e Instituciones Públicas de Seguridad Social, Ayuntamiento del Distrito Nacional y Municipios.

Resolución s/n Norma de anticipos financieros (fondos en avance, reponibles y liquidables). Diciembre, 2015.

Resolución No. 08/2016 que modifica un artículo de la norma de anticipos financieros.

Plan Estratégico de Implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) – República Dominicana.

Marco conceptual contable para el Sector Público Dominicano. (2013).

Manual para elaboración de estados financieros del Gobierno Central. (2009).

PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DOMINICANA

Decreto No. 492-07, Reglamento de aplicación de la Ley No. 423-06.

Decreto No.493-07. Reglamento de aplicación No. 1 para Ley No. 498-06, de planificación e inversión pública.

Decreto No. 526-09, Reglamento de aplicación de la Ley No. 126-01.

Decreto No. 543-12, Reglamento de aplicación de la Ley No. 340-06.

Decreto No. 188-14, del 4 de junio de 2014, Comisiones de Veedurías Ciudadanas.

Decreto No. 183-15, Reglamento que regula el funcionamiento de las comisiones de veeduría ciudadana.

Decreto No. 491-07, del 30 de agosto de 2007, que aprueba el Reglamento de Aplicación de la Ley No. 10-07.

Discurso de Rendición de Cuentas. (2016)

Discurso de Juramentación o Toma de Posesión. (2016)

Estado de Recaudación e Inversión de las Rentas (2015).

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DOMINICANO

Sentencia TC/0001/15, de fecha 28 de enero de 2015.

Sentencia TC/0305/14, de fecha 22 de diciembre de 2014.

Siglas

Cámara de Cuentas	Cámara de Cuentas de la República Dominicana
CdR	Constitución de la República
CGR	Contraloría General de la República
Congreso	Congreso Nacional
Constitución	Constitución Política de la República Dominicana
Contraloría	Contraloría General de la República
CUT	Cuenta Única del Tesoro
DIGECOG	Dirección General de Contabilidad Gubernamental
DIGEPRES	Dirección General de Presupuesto
END	Estrategia Nacional de Desarrollo
ERIR	Estado de Recaudación e Inversión de las Rentas
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LDGCG	Ley que crea la Dirección General de Contabilidad Gubernamental

OAP	Ley Orgánica de la Administración Pública
LOP	Ley Orgánica de Presupuesto
LTN	Ley de la Tesorería Nacional
MNC	Marco Normativo Contable
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público
NOBACI	Normas Básicas de Control Interno del Sector Público
PEP	Programación de la Ejecución del Presupuesto
PGE	Presupuesto General del Estado
PNPSP	Plan Nacional Plurianual del Sector Público
PP	Política Presupuestaria
SCG	Sistema de Contabilidad Gubernamental
SINACI	Sistema Nacional de Control Interno
TN	Tesorería Nacional
UAI	Unidades de Auditoría Interna



MINISTERIO
DE ASUNTOS EXTERIORES, UNIÓN EUROPEA
Y COOPERACIÓN

MINISTERIO
DE HACIENDA

