

**COORDINACIÓN PRESUPUESTARIA ENTRE DISTINTOS NIVELES DE GOBIERNO
EN UN MARCO DE PRESUPUESTO POR RESULTADOS**

Dra. Laura Sour**

Abril 2008

** La Dra. Laura Sour es profesora e investigadora de la División de Administración Pública del CIDE desde enero de 2001. Realizó sus estudios de licenciatura y maestría en Economía en el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM). Posteriormente obtuvo su maestría y su doctorado en la Escuela Irving. B. Harris School de Políticas Públicas de la Universidad de Chicago. Desde octubre de 2002 es la Coordinadora Ejecutiva del Programa de Presupuesto y Gasto Público CIDE. Actualmente es investigador nivel I en el Sistema Nacional de Investigadores (SNI). Su última publicación se titula "Democracia y transparencia en la aprobación presupuestaria mexicana" Perfiles Latinoamericanos, Año 15, No. 30, pp. 123-151, Julio-diciembre 2007. Dentro de sus líneas de investigación destacan los temas de presupuesto y gasto público, finanzas públicas, descentralización, cumplimiento del pago de impuestos y economía experimental.

RESUMEN

La pregunta que guía este trabajo es la siguiente: ¿cuáles son los desafíos que tiene México, Brasil y Argentina dentro de una reforma de la hacienda pública que abarque las actividades del gobierno federal, las entidades federativas y los gobiernos locales del país con miras a desarrollar un presupuesto por resultados? Con este objetivo en mente, en primer lugar se analiza la literatura contemporánea sobre el Presupuesto por Resultados (PPR) para dar luz sobre los alcances, las expectativas y el debate que esta herramienta sigue generado entre los investigadores interesados en el tema. Para ello se analiza en el primer punto el modelo conocido como Nueva Gestión Pública (NGP) y, con esto, la demanda por sistemas como el PPR. En el segundo punto del trabajo se muestra la percepción de los funcionarios públicos involucrados en la implementación del PPR a nivel internacional. Posteriormente se revisan aquellos casos en los que se hace un recuento sobre las condiciones previas a la implementación del PPR. Esta evidencia es importante pues muestra que no existe un camino único que garantice el éxito, ni el fracaso del PPR. En la tercera sección se revisa y organiza la literatura relevante y actualizada para reseñar los factores contables, organizacionales y políticos que afectan el éxito de la implementación del PPR. En la cuarta sección se expone sobre la generalidad con la que se ha definido el PPR y cómo este punto puede estar desencadenando que cada país busque objetivos diferentes mediante la reforma del PPR. En la quinta sección se describe cual es la capacidad para generar ingresos propios en cada uno de los niveles de gobierno de Argentina, Brasil y México y las posibilidades para subsanar la falta de recursos propios mediante la emisión de deuda pública. Posteriormente se describe el nivel de dependencia de los gobiernos subnacionales (estatales y municipales) de las transferencias intergubernamentales y su nivel de autonomía para ejercer el gasto público. En la sexta sección se analiza los retos y desafíos políticos, organizacionales y contables que Argentina, Brasil y México enfrentarían para la implementación del PPR. Finalmente, en las conclusiones se ofrece una serie de reflexiones para a la luz de sobre la metodología que se ha utilizado para evaluar el proceso de implementación del PPR a la luz de la evidencia internacional y los alcances que este sistema de evaluación de desempeño gubernamental puede prometer en un futuro en cada una de las federaciones analizadas.

1. Origen y naturaleza del Presupuesto por Resultados

Desde la década de los ochentas el modelo administrativo de la NGP aparece como una alternativa para satisfacer las demandas por mayor eficiencia y transparencia gubernamental. La NGP busca introducir en las acciones del gobierno dinámicas de las organizaciones privadas, tales como el enfoque de resultados. En este modelo los funcionarios públicos tienen objetivos claros y sus resultados son comparados contra sus metas previamente establecidas. Resulta entonces necesario otorgarles mayor flexibilidad en el uso de sus recursos para cederles plena libertad de acción para alcanzar sus metas. La apuesta de la NGP es que estas medidas motivarán a los administradores públicos para mejorar los procesos existentes (Moynihan, 2006).

En suma, la NGP promueve que los funcionarios públicos alcancen los resultados establecidos, por lo que de ahora en adelante la toma de decisiones y el control gubernamental deberá enfocarse en los productos y resultados (*outputs*), más que en el seguimiento de los procedimientos (*inputs*) (Schick, 1999). El nacimiento del Presupuesto por Resultados (PPR) se explica como el instrumento que permitirá la administración y la evaluación de la gestión gubernamental de acuerdo con las innovaciones que propone la NGP. El PPR dará vida a los conceptos de eficiencia y evaluación gubernamental pues instrumentará a los funcionarios públicos para que la asignación interna de recursos se realice de acuerdo con la evaluación de los resultados alcanzados, y los bienes y servicios producidos, en relación a los costos devengados (Guthrie y Carlin, 1999).¹ De aquí que la

¹ Costo devengado es aquel gasto ejercido en o antes de una fecha determinada, el cual es pagadero en fecha futura. Ejemplos: el interés devengado sobre un documento por pagar; los jornales pendientes de pago a una fecha dada

implementación de sistemas como el PPR haya tomado tanta importancia en el debate actual sobre la eficiencia y el control en la gestión gubernamental.

El enfoque del PPR es básicamente económico y sus reglas buscan imprimir en la gerencia pública un enfoque dirigido al “cliente”. Esto implica la disminución de asimetría de información que promueva la exitosa introducción de esquemas competitivos de mercados, o cuando menos la creación de cuasi mercados. Va de un énfasis en las políticas públicas a uno en las capacidades gerenciales, de un fuerte énfasis con los procesos a uno que se focaliza en los resultados (Arellano, 2002).

En la siguiente sección se revisan algunas de las experiencias internacionales más recientes para presentar la evidencia a nivel mundial sobre el impacto de la implementación del PPR en las organizaciones gubernamentales.

2. Experiencias internacionales

Resultado de la implementación del PPR

Pocas son los testimonios que utilizan evidencia empírica originaria de los datos presupuestarios para evaluar el impacto del PPR y probar el efecto de estas reformas en la administración pública, una vez que ya han sido implementadas. La mayoría de los estudios utilizan encuestas de percepción a políticos y funcionarios que trabajan directamente con el

presupuesto público para evaluar los beneficios, la eficiencia y el éxito de la puesta en práctica del PPR.²

Willoughby y Melkers (2005) encontraron que, en los gobiernos estatales y locales de los estados de la unión americana, la utilización de indicadores o medidas del desempeño para el PPR por los funcionarios que trabajan directamente con el presupuesto fue sorprendentemente exitosa para diversas actividades, incluida la toma de decisiones. Los indicadores de desempeño mejoraron la comunicación dentro de las agencias gubernamentales y permitieron que la discusión sobre la provisión de bienes y servicios del gobierno progresara al agregar la información sobre los costos de las actividades y políticas públicas dentro de la discusión de la toma de decisiones.

Willoughby (2002) encuentra diferentes percepciones entre los administradores de los gobiernos estatales de Estados Unidos de América: los funcionarios "presupuestales" (poder legislativo, Ejecutivo y Secretaría de Hacienda) tienen una visión más general del presupuesto, a diferencia de los funcionarios "organizacionales" (todas las demás entidades gubernamentales) que tienen una visión más detallada de las medidas de desempeño. Sin embargo, ambos grupos perciben que las medidas de desempeño han representado un gran apoyo para mejorar la comunicación entre los actores que participan en el presupuesto. Se ha creado una mayor conciencia y entendimiento de los resultados de las actividades del gobierno y se ha mejorado la calidad del servicio, facilitando de esta manera los cambios en las estrategias para alcanzar los resultados.

² Para conocer el detalle de cómo se originaron las reformas presupuestarias para la introducción del presupuesto por resultados en los casos más exitosos a nivel mundial (Australia, Estados Unidos, Inglaterra y Nueva Zelanda) véase Arellano (2002)

Por su parte, los encuestados por Ngoyi, Miller y Holzer (2004) coincidieron con los resultados reportados por Willoughby y Melkers (2005) en cuanto a los méritos de PPR para alcanzar objetivos presupuestales. Sin embargo, la mayoría de los funcionarios desconocieron que la restricción al aumento del gasto hubiese tenido como propósito estimular la efectividad y mejorar la disciplina fiscal, objetivo trazado inicialmente en la implantación del PPR.

Los resultados de Klase y Dougherty (1999) señalan que la percepción sobre el impacto del PPR está relacionada con el tamaño de las comunidades que manejan los funcionarios encuestados. En su estudio encontraron que para los funcionarios de las comunidades del estado de Virginia (la mayoría de ellas rurales), las finanzas públicas tienen mayor importancia que la administración de los recursos públicos. Es decir, los asuntos financieros ocupan un lugar más importante que todo lo relacionados con las cuestiones administrativas. Una posible explicación para estos resultados es que las localidades encuestadas administran montos de dinero relativamente pequeños comparados con la administración estatal o federal. Entonces, podría decirse que estas localidades están más preocupadas por la obtención de recursos que por su administración por resultados.

Nuestro conocimiento sobre los resultados de la implementación del PPR se basa en una fotografía construida principalmente por la información proveída por los funcionarios que realizan, administran y ejecutan el presupuesto. Klase y Dougherty (2004) encuentran que esta información puede estar generando conclusiones con base en puntos de vista sesgados sobre la efectividad del PPR. En respuesta Klase y Dougherty (2004) recomiendan utilizar las cifras de gasto público como herramienta alternativa para determinar el verdadero impacto del PPR en el desempeño gubernamental.

Desafortunadamente, esta evidencia arroja resultados insuficientes para esclarecer los resultados alcanzados, ya que los ahorros en gasto público no significan, *per se*, mayor eficiencia en la asignación de recursos. En algunas ocasiones los autores observan que el impacto depende del área funcional en cuestión (educación, salud, carreteras, etc.). Klase y Dougherty (2004) concluyen que en el futuro será la desagregación del estudio del PPR en áreas funcionales lo que permitirá evaluar el impacto del PPR. Sugieren a los interesados en realizar estudios empíricos definir una unidad de análisis apropiada, una variable dependiente adecuada, utilizar la información de rendimiento en el PPR, y establecer el papel que desempeña la política y otros factores en relación con el efecto en el PPR.

Podemos decir que el debate sobre cómo evaluar el PPR, una vez que éste ha sido implementado, aún no ha terminado. En la siguiente sección se revisan algunos casos en los que se realiza la evaluación, pero también se efectúa un recuento de condiciones preexistentes en algunos países antes de la implementación del PPR.

El camino hacia la implementación del PPR y sus resultados esperados

El PPR busca que los funcionarios públicos obtengan mayor flexibilidad, conocimientos y pericia para actuar, al mismo tiempo que intenta asegurar que no se rebase el principio de legalidad que regla el comportamiento gubernamental, y que la rendición de cuentas a los ciudadanos no se vea afectada por esta flexibilidad. Por ello, la implementación del PPR supone la existencia de sistemas contables adecuados, burocracias profesionales e instituciones que garanticen la transparencia y control. En concreto, estas circunstancias se entienden en la literatura como necesarias para la adopción de un sistema basado en resultados.

Schick (1999) revisa el caso Nueva Zelanda y observa que antes de la implementación del PPR existían mercados internos confiables para reforzar los contratos formalmente establecidos. En este sentido advierte a aquellos países que intenten adoptar el sistema PPR pues en la medida en la que cuenten con un porcentaje alto de economía informal, en vez de mejorar el desempeño gubernamental, se propiciará la corrupción y se retrasa el desarrollo económico esperado. Es decir, si en las relaciones contractuales entre privados no existen reglas legales bien desarrolladas, es poco probable que se puedan aplicar estas reglas en las transacciones que realiza el gobierno. Entonces, sería muy arriesgado confiar a los funcionarios públicos recursos públicos con la completa libertad de administrarlos, cuando ellos no tienen todavía internalizado el hábito de asignarlos de acuerdo a reglas prescritas. Para ser asequible la puesta en marcha del sistema PPR, es recomendable seguir una serie de pasos lógicos que disminuyan la informalidad, mientras se construye capacidad gerencial, confianza y experiencia.

Andrews (2006) revisa los contextos en los que países desarrollados implementaron exitosamente reformas hacia el PPR (Nueva Zelanda, Suecia, Inglaterra, entre otros) para enlistar los prerrequisitos que los países en desarrollo deberían de revisar antes de emprender una reforma hacia el PPR. Andrews (2006) llama a esta lista de condiciones los *basic first*, que cualquier país debe cumplir desde antes de la realización de reformas hacia un gobierno basado en resultados. Los *basic first* incluyen un presupuesto fuerte, controles de efectivo, contabilidad y reportes financieros confiables, auditoría efectiva y formalidad presupuestaria.

Andrews (2006) realiza un estudio de caso con siete países para el cual se plantea la siguiente pregunta: ¿los gobiernos que cumplen con los *basic first* progresan de manera

más exitosa hacia la aplicación de reformas que implementen el sistema de PPR a diferencia de los gobiernos que no los cumplen? A pesar de que la teoría del PPR condiciona el éxito de la implementación del PBB al cumplimiento de los *basic first*, Andrews encuentra que su cumplimiento no es determinante para que la adopción del sistema de PPR sea victoriosa. Tal es el caso de Tanzania, experiencia que provee de esperanza a aquellos gobiernos que aún no cuentan con los *basic first* completamente. En este país, a la par de que se fueron fortaleciendo los *basic first*, se implementaron las reformas hacia el PPR. Esto provee evidencia para afirmar que, en efecto, los *basic first* contribuyen hacia el progreso de las reformas mencionadas, pero su preexistencia no es necesaria para el éxito de la reforma para el PPR.

Andrews (2006) también encuentra evidencia de que gobiernos altamente centralizados y con entidades gubernamentales muy poderosas fracasan al tratar de fortalecer los *basic first*. En este sentido, estos gobiernos más allá de beneficiarse, pierden el control que tenían sobre su sistema al tratar de implementar un nuevo esquema de control que no es compatible con su organización y cultura. Este es el caso de Tailandia, cuyo gobierno altamente centralizado, al intentar construir los *basic first*, encontró que estos se tradujeron en una limitante para el progreso de la reforma. Así pues, los *basic first* pueden afectar tanto positiva como negativamente los procesos de reforma hacia un sistema de PPR.

Frente a las experiencias internacionales presentadas, persiste la duda sobre qué es lo que finalmente determina el éxito de un gobierno que implementa reformas hacia un PPR. En la siguiente sección los factores encontrados en la literatura contemporánea se agrupan en tres grupos para ahondar sobre el debate de cuáles son los elementos que

pueden afectar directamente la implementación del PPR, y de los cuales existe evidencia que cumplen una labor muy importante en el éxito o fracaso de dicho proceso.

3. Factores contables, organizacionales y políticos

Al revisar la literatura teórica y sobre evaluación del PPR, se puede agrupar el debate que existe en torno a este tema en tres niveles: contables, organizacionales y políticos. A continuación se describen cada uno de ellos y se presenta el estado actual de la discusión en relación a cada uno de ellos.

Factores Contables

La forma en que se registran contablemente las operaciones financieras de ingresos y egresos del gobierno es un factor determinante en la implementación del PPR. De acuerdo con algunos académicos (Shick, 1998; Sevic, 2004) y con organismos internacionales como el Banco Mundial, el método contable que permite instrumentar exitosamente el PPR es el gasto devengado. Este sistema es preferido sobre el de flujo de efectivo ya que proporciona elementos para facilitar una visión más real del estado que guardan las finanzas públicas – tanto presentes, pasadas como futuras- lo que en principio provee con herramientas más confiables a la planeación del gasto.

Desafortunadamente los países en desarrollo no cuentan con los esquemas de control y transparencia que les permita tener el sistema devengado. En el mejor de los casos, tienen un sistema devengado parcial. Sin embargo, el sistema devengado sólo representa una pequeña proporción del total del gasto público. Frente a la diversidad de sistemas contables, ha surgido un amplio debate, no únicamente sobre el mejor método

contable que garantice el éxito de la implementación del PPR, sino también sobre el camino que se debe tomar para transitar de un sistema a otro.

Chan (2003) propone un acercamiento gradual hacia un sistema presupuestal contable devengado simétrico. Este sistema, también llamado como de partida doble, significa que los activos se alinean a los pasivos de naturaleza y temporalidad similar. Esto limita el espacio para distorsiones y manipulaciones contables, como por ejemplo el que se reconozcan más activos que pasivos. Este sistema estimula el debate sobre la equidad intergeneracional; es decir, la idea de que cada generación debe financiar exclusivamente los bienes y servicios que le son provistos.

Los sistemas contables de Nueva Zelanda, Reino Unido y Suecia son analizados por Martí (2006). De esta comparación entre Nueva Zelanda -pionero a nivel mundial en la elaboración de estados financieros a nivel de gasto devengado- con Suecia -cuyo modelo contable es un híbrido entre el sistema europeo y el angloamericano- el autor concluye que no existe un modelo o clasificación homogénea entre los diferentes países que han implementado el PPR. A pesar de estas diferencias, los tres países han perfeccionado sus sistemas contables y están trabajando para acercarse a una contabilidad de gasto devengado completo.

Martí (2006) señala que la forma de clasificar el gasto y asignar los recursos públicos dependerá de la tradición cultural contable, de las necesidades de cada país y de la naturaleza del tipo de operación a registrar (gasto militar, pensiones, ingresos y gastos de las generaciones futuras, infraestructura, por ejemplo). Estos resultados coinciden con los reportados por Pina y Torres (2003) quienes, después de haber revisado los sistemas contables y presupuestarios devengados de los países de la OCDE, concluyen que no existe

un modelo contable único entre estos sectores públicos: cada uno de los diferentes países estudiados adecua su sistema contable a sus necesidades.

Sevic (2004) considera que ambos sistemas contables tienen grandes ventajas. Por una parte, el presupuesto de flujo de efectivo provee información muy valiosa para evaluar a corto plazo el impacto económico en la política fiscal del PPR, mientras que el devengado permite estimar el efecto financiero en el futuro de las decisiones tomadas el día de hoy. Según Sevic (2004) estos dos sistemas deben ser vistos como complementarios, no como métodos excluyentes o en competencia. Empero, reconoce y recomienda que -a pesar de que el sistema contable de flujo de efectivo no es en todos los aspectos superior al sistema contable devengado- la implementación del PPR funciona mejor si se tiene un sistema contable devengado (total o parcial) en todo el aparato gubernamental.

El IPSASB (The International Public Sector Accounting Standards Board), el ESA (the European System of National Accounts) y el GFSM (the Government Finance Statistics Manual) son considerados como puntos obligados de referencia para un mejor desempeño financiero y contable de los gobiernos, según Martí (2006). Sin embargo, es importante mencionar que la forma de contabilizar las operaciones del gobierno no debe ser vista como un fin en sí misma. La manera de registrar las operaciones no corregirá los problemas de control o en la administración gubernamental. Los registros contables son únicamente una herramienta útil para dar seguimiento a la actividad gubernamental, una vez que se fortalezcan los prerrequisitos de implementación y se ponga atención en factores como el control de los recursos, las existencia de auditorías externas adecuadas y que el Congreso tenga la facultad para pedirle cuentas a los poderes ejecutivos, tanto federal como a nivel estatal, por ejemplo.

Factores Organizacionales

Para Sanderson (2001) la implementación de sistemas de PPR requiere de un cambio en la cultura organizacional para que la infraestructura administrativa apoye a los sistemas y procesos, y que al mismo tiempo, refuerce los comportamientos, prácticas y actitudes requeridas en las rutinas diarias. Asimismo, las autoridades gubernamentales deben acercarse a esquemas de administración gerencial mediante procesos estratégicos que articulen la visión, objetivos y propósitos claves, previendo así un marco de liderazgo y dirección. Por otra parte, es necesario desarrollar sistemas de evaluación, revisión y capacitación continua del personal, así como conocimientos, habilidades y experiencia necesaria para nuevas formas de pensar y trabajar.

Hay que evitar que la implementación de PPR desemboque en un proceso mecanicista; es decir, que la evaluación de los resultados termine siendo solamente una tarea automática, que deje de lado la revisión del cumplimiento y alcance de los objetivos. Esto requiere la continua participación de las autoridades en la elaboración y evaluación de las medidas de desempeño, particularmente en relación con los usuarios, ciudadanos y empleados de gobierno. Sanderson (2001) concluye que el éxito del PPR dependerá de la habilidad de las autoridades locales para desarrollar una cultura apropiada de evaluación y aprendizaje, y no solamente con la creación de estructuras, sistemas y procesos relacionados con la evaluación del desempeño.

Hepworth (2003) argumenta que para que un proceso de implementación sea exitoso, las dependencias gubernamentales necesitan estar preparadas culturalmente para reconocer y aceptar de forma voluntaria los beneficios que traerán consigo los cambios. Se

necesitará personal capacitado en el nuevo tipo de contabilidad, además de estar abiertos a apoyos de asesoría externa y personal de otras entidades del gobierno. A su vez, se debe establecer un programa de capacitación y entrenamiento a los funcionarios que estén relacionados con la contabilidad.

Los factores organizacionales naturalmente varían entre los países. Sin embargo, las modificaciones más comunes a que se refiere la reforma del PPR son las relacionadas con el aprovechamiento del tiempo, el liderazgo de los funcionarios públicos, la calidad de los sistemas de información, la capacitación del personal, la capacidad social para evaluar y monitorear el desempeño del gobierno y, el diseño de leyes y procedimientos formales, entre otros. Las deficiencias en los factores administrativos u organizacionales son, en muchos de los casos, reflejo de problemas culturales en países en desarrollo cuyo sistema político ha presenciado, durante largo tiempo, problemas de corrupción y falta de transparencia y control. Si bien es cierto que dentro de las reformas necesarias para la implementación del PPR contempla el fortalecimiento de aspectos administrativos, no debe perderse de vista que este factor organizacional debe tomarse en cuenta a la luz de la naturaleza de cada país. Esto implica que no existe una reforma única para el desarrollo del PPR y, además, las variables del sistema político también jugaran un papel muy importante dentro del proceso de reformas e implementación del PPR en cada país.

Factores Políticos

Chan (2003) afirma que el principal asunto para llevar a cabo el sistema de PPR es equilibrar las normas internacionales con las prácticas que cada país tiene en la forma de hacer el presupuesto. A lo largo del proceso presupuestal existen diversas etapas que van

desde la propuesta de gasto público hasta su ejercicio. En cada una de ellas existe una fuerte negociación política que, en muchos de los casos, el criterio que menos considera para asignar los recursos es el de la eficiencia. Otra situación posible es que en algunos países gran parte de los recursos están previamente comprometidos y se tiene un margen muy reducido para su reasignación. Es decir, el proceso presupuestal está íntimamente ligado con la ideología política de cada gobierno, su sistema económico y cultural.

Existen investigadores que han puesto atención en estos factores políticos y proponen nuevas estructuras presupuestales. Por ejemplo, Wallace (2003) sugiere un marco presupuestario que incluya variables como el cambio en la edad de las personas, la distribución del ingreso, la composición social y los cambios tecnológicos. Este enfoque genera que el proceso presupuestal tenga como punto de inicio la generación de los ingresos y que con base en las condiciones sociales, políticas y económicas de cada país se determine la asignación del gasto público.

En el ámbito político confluyen sistemas de valores distintos que dependen, por un lado, de la ideología que sigue cada grupo; y, por el otro de los valores éticos y morales que posee y comparte el grupo de personas al que se representa. También se resalta el juego de los diferentes actores como la burocracia, los partidos políticos, organizaciones civiles y los representantes de los tres poderes de la unión. Se tiene entonces un campo muy amplio de investigación con respecto a los factores que determinan claramente el comportamiento de los actores políticos en el tema del presupuesto público. Por ejemplo, Andrews (2006) señala que durante la reforma presupuestaria de Sudáfrica, el papel que jugó el Congreso en el logro de la implementación del PPR fue mayor que cualquier otra variable de las consideradas “básicas” por el Banco Mundial y académicos expertos en el tema.

Ante la evidencia aquí presentada se puede concluir que probablemente, frente a la complejidad institucional de cada país, los gobiernos requieran de sistemas de PPR contruidos en forma muy particular para que se ajusten a sus necesidades individuales. Esto nos lleva a pensar que, sin duda, un problema para evaluar el PPR es que posiblemente cada diseño ha respondido a diferentes demandas, y en este sentido, sus definiciones y alcances -desde el inicio- no han sido los mismos. Entonces queda pendiente contestar si no estaremos analizando reformas que sólo comparten el mismo nombre, pero que persiguen objetivos y metas diferentes en la práctica.

En este sentido vale la pena comentar que, a pesar de que cada país tiene sus propios retos en cuanto a los factores políticos, un primer paso consiste en transparentar y hacer más eficientes los procesos de asignación y, en especial, los esquemas de control y rendición de cuentas del presupuesto. Mientras no exista acceso a la información presupuestal en un nivel ampliamente desagregado, cualquier esfuerzo por profesionalizar el proceso político del presupuesto será en vano, ya que no habrá forma de que la sociedad conozca los resultados de la asignación y utilización de los recursos del país.

Es importante y responsable reconocer, que el simple cumplimiento de los requisitos básicos que se recomienda tener antes de emprender una reforma presupuestal dirigida a la evaluación por resultados, no son suficientes para asegurar el éxito de la implementación del PPR. La implementación del PPR es un proceso de reforma complejo y no lineal. Pero otro factor clave en el análisis de la implementación del PPR, radica en que existen diversas definiciones sobre este sistema, lo cual pone en evidencia que el objeto de estudio no está bien definido. En este sentido, la generalidad del objeto de estudio y la

diversidad en los sistemas sugiere que para cada país, la implementación de PPR implica un esfuerzo diferente. En la siguiente sección se discute esta problemática más a fondo.

4. Conceptos y definiciones del PPR

Robinson y Brumby (2005) encuentran por lo menos tres dificultades para evaluar el impacto del PPR. El primero es que la implementación del PPR es parte de una gama más amplia de reformas administrativas, lo cual representa un problema al tratar de determinar su impacto por separado del de las otras reformas. El segundo problema radica en que el éxito de la implementación del PPR no depende exclusivamente de su diseño técnico, sino de otros factores como el sistema político, cultural y el ambiente fiscal de cada país. Finalmente, el tercer problema tiene que ver con el mero concepto del PPR, el cual, no siempre está bien definido.

Es cierto, existen múltiples definiciones del PPR en la literatura. Por ello es necesario que todo estudio analítico comience por definir previamente el concepto del PPR que está considerando. Robinson y Brumby (2005) definen al PPR como los “procedimientos o mecanismos que pretenden fortalecer los vínculos entre los fondos provistos a las entidades del sector público y sus productos y/o resultados a través del uso de información formal sobre el desempeño de las decisiones sobre la asignación de recursos”. Estos autores muestran que algunos académicos delimitan al PPR como el reporte de la medición del desempeño en la documentación del presupuesto público. La OCDE considera que el PPR es “una forma de presupuestación que relaciona la asignación de los recursos con resultados medibles”. La definición del General Accounting Office

(GAO) considera al PPR como “el concepto que permite vincular la información del desempeño con el presupuesto”.

Estas cuatro definiciones muestran la dificultad que existe para definir el objeto del PPR. Por ejemplo, para Robinson y Brumby (2005) el PPR se enfoca en la existencia de mecanismos para el uso de indicadores e información del desempeño para las decisiones sobre la asignación de recursos. Por su parte, para los académicos el PPR es un mecanismo que se centra en agregar a la documentación del presupuesto los indicadores de desempeño. Claro está que para tener dichos indicadores, deben existir aquellos mecanismos que permitan generarlos, tal como lo indican Robinson y Brumby (2005).

Este problema sobre la diversidad de definiciones del PPR tiene como origen la también diversa gama de sistemas sobre PPR. Es decir, no solamente se puede definir de distintas formas según el objeto de estudio, sino que una vez definido, habrá que determinar que tipo de sistema presupuestario se encuentra vigente. Sin duda, esta complicada situación de definiciones y sistemas señala la falta de acuerdo (y probablemente no debe haberlo) sobre una definición única para el PPR ó para el sistema de PPR que deba implementarse (Ngoyi, Miller y Holzer, 2004). Esta claro que una vez que los países deciden entrar a la corriente de la NGP, se enfrentan a contextos económicos, políticos y sociales diferentes a la de otros gobiernos. Por tal motivo, cada gobierno tiene la necesidad de implementar un sistema de PPR acorde a sus necesidades y objetivos, tomando en cuenta sus particulares aspectos contables, administrativos y políticos. Esto permitirá, que cada país, de forma individual, defina su PPR y genere las reformas hacia un sistema de resultados propio.

Varios sistemas de PPR han sido aplicados en sistemas de gobierno alrededor del mundo, a saber son: i) clasificación del gasto en programas, ii) objetivos de productos y resultados vinculados al monto de recursos asignados, iii) presupuesto basado en fórmulas, iv) presupuesto basado en productos, v) presupuesto basado en resultados de calidad y, vi) justificación de presupuestos de las agencias mediante el uso de indicadores de desempeño.

Robinson y Brumby (2005) indican que independientemente del sistema o definición utilizada para el PPR, un ingrediente esencial es reducir la centralización de los controles y decisiones sobre el conjunto de insumos que utilizan las dependencias gubernamentales para proveer servicios públicos. Por tal motivo, antes de pensar en adoptar sistemas basados en resultados, es indispensable abrir el debate sobre cuáles son los objetivos de cada país y si en verdad las reformas que requiere un sistema de PPR son los mecanismos que lograrán el mejoramiento de la gestión pública.

5. Ingresos, deuda, transferencias y gasto en los gobiernos subnacionales de Argentina, Brasil y México

En esta sección se describe el proceso de descentralización fiscal vigente en estas tres federaciones. Se comienza por reseñar cuál es la capacidad para generar ingresos propios en cada uno de los niveles de gobierno y sus posibilidades para subsanar la falta de recursos propios mediante la emisión de deuda pública. Posteriormente, se describe el nivel de dependencia de los gobiernos subnacionales de las transferencias intergubernamentales y el grado de autonomía disponible para ejercer el gasto público.³

³ En lo que resta del documento se utilizará el término de “gobiernos subnacionales” para referirse tanto a los gobiernos estatales (provincias) como a los municipales.

Ingresos propios

Argentina es una federación constituida por 24 provincias. La capacidad de las provincias para generar ingresos propios es muy desigual. Sólo son cuatro las provincias que tienen menor dependencia de la Nación en cuanto a la generación de recursos propios: Buenos Aires, Ciudad de Buenos Aires, Mendoza y Santa Fé. De la recaudación nacional el 40 por ciento proviene de las provincias, y precisamente el 80 por ciento es generado por las provincias ya mencionadas. El otro 50 por ciento de la recaudación nacional es responsabilidad del gobierno central. El 10 por ciento restante proviene de los municipios.

Brasil está conformado por 26 estados y un Distrito Federal. Alrededor del 30 por ciento de los recursos nacionales es recaudado a nivel estatal, gracias a la existencia de un impuesto al valor agregado cobrado por los estados, el ICMS (Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios). El 70 por ciento restante de la recaudación está concentrada en el gobierno central.

México es una federación compuesta por 31 entidades federativas y un distrito federal que sigue dependiendo -en su mayoría- de los ingresos que obtiene por la venta del petróleo, no de sus contribuyentes. La capacidad para generar ingresos propios de los gobiernos subnacionales en México es mucho menor a la de Argentina y de Brasil, ya que en su conjunto sólo generan el 8 por ciento del total de ingresos de la Nación, mientras que más del 90 por ciento de la recaudación recae en manos del gobierno central.

El hecho de que en Argentina sólo cuatro de las provincias sean autosuficientes para generar sus recursos propios permite afirmar que existe una gran debilidad fiscal de la mayoría de las provincias en ese país. Sin embargo esta debilidad es mayor en el caso mexicano donde casi el total de la recaudación es responsabilidad del gobierno central.

Brasil es el caso intermedio, pero muy cercano a Argentina ya que también son pocas las provincias en las que se concentra la actividad económica, aunque la capacidad de generar ingresos en los gobiernos subnacionales es mayor que en Argentina.

Deuda pública

En el caso de Argentina, el Art. 25 del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal establece que cualquier nuevo endeudamiento requiere la autorización del Ministerio de Economía y Producción. Cabe recordar que el principal acreedor de la deuda de los gobiernos subnacionales es la Nación, y que en ocasiones recientes el gobierno central ha salido al rescate de algunas provincias pequeñas.

De acuerdo con el Art. 21 del Régimen Federal, el servicio de deuda de las provincias debe ser menor al 15 por ciento de los recursos corrientes que provienen de la Coparticipación Federal de Impuestos, descontando los recursos que se transfieren a los municipios.⁴ Asimismo, el Art. 22 establece que las jurisdicciones con más del 15 por ciento de servicio de deuda no están en posibilidad de acceder a un nuevo endeudamiento, a menos que se refiera a una renegociación de la deuda con condiciones más favorables -ya sea que esta esté encauzada por organismos internacionales o al amparo de un programa nacional. Sin embargo, existen casos en los que la Nación ha permitido excepciones a esta regla para el caso de algunas provincias.

La Ley de Responsabilidad Fiscal en Brasil promovió y fortaleció un cambio en la cultura fiscal, lo que resultó en una mejora de los déficits primarios y una disminución de la

⁴ La Coparticipación Federal de Impuestos es el mecanismo por medio del cual la Nación transfiere a las provincias los fondos que recauda a través de impuestos que son compartidos con las administraciones provinciales.

tendencia al endeudamiento. El gobierno federal realizó una serie de renegociaciones de la deuda y asumió todas las deudas de los gobiernos estatales. Así también, se firmaron pactos entre el gobierno federal y los gobiernos subnacionales para la no contratación de nuevos endeudamientos. El acceso de los gobiernos estatales y municipales al mercado de crédito fue eliminado y se regularizaron los pagos del servicio de la deuda renegociada. De esta forma, la situación mejoró al pasar de un déficit a un superávit (Rodríguez, 2004).

La constitución mexicana establece que los gobiernos subnacionales sólo pueden contratar deuda en moneda nacional y para inversiones productivas. Después de la crisis del tequila, son agencias calificadoras con buena reputación internacional quienes clasifican la deuda de los gobiernos subnacionales de acuerdo con su nivel de riesgo. Los préstamos que soliciten tanto las entidades federativas como los municipios deberán ser registrados ante el gobierno federal.

Se puede afirmar que México tiene un sistema de contratación de deuda subnacional que se rige por estándares de mercado, mientras que la crisis reciente en Argentina ha limitado la capacidad de endeudamiento, misma que está controlada por la Nación. El ambiente en Brasil es mucho más cordial en donde los estados han decidido cooperar en aras de mantener la estabilidad fiscal.

Transferencias intergubernamentales

En Argentina la Ley No. 23.548 establece que el 56.66 por ciento de la recaudación nacional –que no incluye los impuestos provenientes del comercio exterior y la nómina salarial- será transferido de forma automática a las provincias, y no a los municipios. Sin embargo, debido a una serie de reformas para afrontar la crisis, en la práctica las provincias

sólo están recibiendo el 30 por ciento de estos recursos coparticipables. De esta manera, los recursos ejercidos por más del 90 por ciento de las provincias argentinas provienen en su mayoría de las transferencias automáticas que reciben de la Coparticipación. El resto de los recursos tiene su origen en el gasto que ejerce directamente la Nación en las provincias y municipios mediante transferencias no automáticas, fondos especiales, subsidios y fondos fiduciarios.

En Brasil los recursos que se transfieren a los gobiernos subnacionales se definen en la Constitución y, provienen de los impuestos sobre la renta y productos industrializados. Dentro de las tres federaciones analizadas, Brasil es el único caso en el que el gobierno central puede establecer una relación directa con los municipios, sin pasar por los estados. La distribución de las transferencias incluye criterios que contabilizan el grado de recaudación directa que se logró a nivel estatal, así como también criterios distributivos. Sin embargo, los criterios de distribución de algunos fondos etiquetados se establecieron con base en coeficientes fijos, sin tener en cuenta la dinámica poblacional.

En México el 20 por ciento de la masa tributaria –que incluye los recursos obtenidos por los derechos sobre la extracción del petróleo- se distribuye a los estados a través del Fondo General de Participaciones de manera no etiquetada o condicionada para un uso específico. Por otra parte, los recursos que se transfieren a través del Fondo de Aportaciones Federales a Entidades Federativas y Municipios (AFEFM) o los recursos mejor conocidos como “Ramo 33” están etiquetados y para su distribución se combinan tanto criterios poblacionales como de equidad. Sin embargo, la evidencia empírica no siempre respalda estos criterios. Actualmente, el FAFEFM está compuesto por ocho fondos destinados a funciones diversas como son la educación, servicios de salud, infraestructura

social, fortalecimiento de municipios y las demarcaciones del Distrito Federal, la educación tecnológica y de adultos, la seguridad pública de los estados y del Distrito Federal, así como el fortalecimiento de los estados.

El sistema de transferencias intergubernamentales de Argentina y México es similar en el sentido de que las asignaciones que reciben los municipios dependen de las legislaciones vigentes en los estados y provincias, mientras que en el caso de Brasil los municipios pueden tener relación directa con el gobierno central.

Gasto público

Los gobiernos subnacionales de Argentina gastan alrededor del 50 por ciento del gasto nacional total. En la Constitución de Argentina se establece que todo lo que no está explícitamente dicho en este documento, será responsabilidad de las provincias el proveerlo. Así, la salud y educación están en manos de las provincias, ocasionando que el mayor porcentaje del gasto en este nivel de gobierno se destine a sueldos y -aunque no se trate de gastos etiquetados- sean rubros que no permiten gran margen de acción. Por otra parte el gasto en infraestructura también ya viene etiquetado por el gobierno central.

En Brasil la mayor parte de las transferencias intergubernamentales tienen su origen en la distribución de los recursos tributarios. Las transferencias tributarias no se condicionan a fines específicos, aunque tengan vinculaciones amplias con los programas de educación y salud; mientras que las no tributarias sí están condicionadas. Así, el Ejecutivo está en posibilidad, a todos los niveles de gobierno, de gestionar el presupuesto de acuerdo a sus prioridades, pues lo puede negociar directamente con el Congreso. Sin embargo, la

expansión y control de los gastos se realiza en conformidad a la política del gobierno central (Mussi, 2007).

El arreglo fiscal actual en los diferentes niveles de gobierno en México surge a partir de 1980 con la creación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que introdujo el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Desde entonces, se han presentado una serie de cambios que han modificado las relaciones fiscales intergubernamentales en el país, a saber: en 1986 se otorga plena potestad para que los municipios cobren los impuestos a la propiedad; en 1988 se concede a los estados el derecho de cobrar el IVA; en 1991 se revisan y se cambian los criterios para las participaciones a los gobiernos estatales (se incluyen criterios como el tamaño de la población, impuestos asignables, y un mecanismo compensatorio).⁵ En 1996 las metas del ramo 26 se ampliaron a tres, específicamente: aliviar la pobreza, promover la participación y servir como instrumento de descentralización hacia los estados y municipios.⁶ Finalmente, en 1998 la mayor parte de los recursos del ramo 26 se transfirieron al Ramo 33 denominado AFEFM.⁷

⁵ En esta sección se presentan brevemente los principales cambios en el sistema fiscal mexicano que resultan más relevantes para el objetivo del trabajo, ya que existe una amplia disponibilidad de documentos que detallan los hechos ocurridos. Véase Courchene, Díaz Cayeros y Webb (2000) para una descripción a detalle, y muy actualizada, sobre los cambios más importantes en el sistema de transferencias federales en México durante las últimas décadas.

⁶ De hecho, desde su aparición en 1983, y hasta 1989, el ramo 26 fue el principal instrumento de la política regional en el país: se implementó como un programa federal de inversión operado por los gobiernos estatales. A partir de 1990, el objetivo primordial del ramo 26 fue aliviar la pobreza extrema por medio del Programa Nacional de Solidaridad.

⁷ En mayo de 1992 se inicia con la educación, un importante proceso de descentralización del gasto a los estados, hasta conformar lo que hoy se conoce como ramo 33: los gobiernos federales y estatales, conjuntamente con el Sindicato Nacional de Trabajadores de la Educación (SNTE) firmaron el acuerdo para la modernización de la Educación Básica y Normal (ANMEBN), el cual transfería a los gobiernos de los estados la operación y administración de los servicios de educación básica, incluyendo los activos relevantes y la relación contractual con el SNTE. El gobierno federal mantuvo las principales responsabilidades normativas, con el compromiso de proporcionar a los estados, cuando menos, el nivel de gasto devengado hasta esa fecha en servicios educativos en cada entidad federativa. Martínez Uriarte y Díaz Cayeros (2003) presentan una serie de casos que permiten entender a detalle cómo el proceso de descentralización del gasto

La creación de los Fondos del ramo 33 dio un giro significativo en las condiciones de repartición de los recursos descentralizados. Específicamente, en el ramo 26 las condiciones distributivas de los recursos estaban normadas dentro del Presupuesto de Egresos de la Federación, mientras que la distribución de los recursos del ramo 33, en cambio, pasó a ser regulada por la Ley de Coordinación Fiscal. Es decir, los recursos y funciones que se presupuestan en el ramo 33 eran transferidos a las entidades federativas y municipios a través de las dependencias del ejecutivo federal; mientras que, actualmente, son recursos descentralizados y controlados por las legislaturas estatales y bajo las actividades establecidas en cada fondo por la Federación, orientándose hacia actividades específicas de educación, de salud, de infraestructura básica, de seguridad pública y programas de alimentación y asistencia social.

Por ejemplo, dentro del ramo 33 se encuentra el FAISM (Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social Municipal). El FAISM es distribuido a los estados utilizando una fórmula que se basa en criterios de pobreza y de otros factores relacionados con el nivel de bienestar de la población. Los estados, a su vez, están obligados a transferir estos recursos a los gobiernos locales utilizando criterios similares. Así, los municipios sólo pueden utilizar el dinero del FAISM para financiar proyectos relacionados con la creación de infraestructura social básica.

Brasil se encuentra en una situación bastante parecida a la de Argentina, pues la proporción del gasto que ejercen sus gobiernos subnacionales está alrededor del 40 por

durante los noventa repercutió en la relación entre los estados y los municipios en México. Específicamente, en materia de educación, véase el trabajo de Gustavo Merino que aparece publicado en esta obra.

ciento. México presenta una ligera diferencia con Argentina ya que el gasto que se ejerce a través de los estados y municipios es aproximadamente del 38 por ciento nacional.

6. Desafíos para Argentina, Brasil y México para la implementación del PPR

En esta sección se describe brevemente las diferentes características de la estructura política y gubernamental de México, Brasil y Argentina para identificar las diferentes estrategias y acercamientos hacia el posible establecimiento del PPR en cada uno de estos países. Este análisis no intenta ser un estudio de caso a detalle. Su objetivo es trazar un mapa que sirva de guía para conocer los aspectos del sistema político, organizacional y contable en cada una de estas tres federaciones, y que oriente la discusión sobre las posibilidades y alcances que el PPR ofrece en estos casos.

Factores políticos

En Argentina la descentralización buscaba únicamente cumplir con objetivos de sustentabilidad fiscal. Actualmente en este país se vive un “federalismo centralizado”, donde la tendencia de los estados y el Congreso a ejercer poderes de veto logra que el gobierno central diseñe mecanismos de re-centralización (Samuels y Mainwaring, 2004). Por ello, estos dos países deberán buscar un balance entre el gobierno central y el estatal, así como entre los mismos gobiernos estatales. El objetivo es evitar el abuso de poder por parte de las coaliciones que se forman entre los estados más fuertes (Samuels y Mainwaring, 2004).

Actualmente, muchas de las provincias argentinas ya no ven con buenos ojos el haber cedido las potestades tributarias del comercio exterior a la Nación a cambio de un superávit en la balanza de pagos, pues todos los recursos que se generan por este concepto (retenciones) no forman parte de la Coparticipación. Así, la totalidad del superávit fiscal se explica con un impuesto que no se reparte a los gobiernos subnacionales, ya que no forma parte del fondo de coparticipación. La Coparticipación en Argentina carece de criterios de equidad y sus coeficientes fijos fueron determinados desde 1988 sin criterios explícitos. Desde 1994 se prometió una reforma a la Ley No. 23.548, misma que todavía no ha sido realizada. De igual manera, hay quienes afirman que los estados presionan para llegar a la descentralización fiscal sólo para obtener autonomía, exigir recursos fiscales y no asumir responsabilidades de política pública (Eaton, 2004; Samuels y Mainwaring, 2004).

La descentralización fiscal en Brasil se llevó a cabo como una medida para terminar con el manejo centralizado propio del régimen militar y favorecer el desarrollo de la democracia (Afonso, 2004). Así, Brasil se constituyó como un país federal como resultado de decisiones tomadas de manera centralizada. En Brasil los presidentes electos tienen la principal responsabilidad sobre las políticas económicas, y por tanto, suelen estar más preocupados con respecto a los resultados que se obtienen a nivel macroeconómico. Sin embargo, el presidente debe lidiar con poderes de veto ejercidos por el Congreso y los gobernadores estatales.

La carrera de los políticos brasileños no está sustentada en la lealtad que se muestre al partido, sino por los resultados que se obtengan. Aunque los gobernadores no tengan posibilidad de reelección resulta que sus incentivos e intereses están de alguna manera contrapuestos a los del Ejecutivo (Eaton, 2004). Por un lado, las preocupaciones del

Congreso están dirigidas a satisfacer las demandas particulares y clientelistas, lo cual no se contrapone al hecho de estar interesados en los resultados (Samuels y Mainwaring, 2004). Por el otro lado, los gobernadores -haciendo gala de su cada vez mayor autonomía- se niegan a asumir nuevas responsabilidades de política pública y, sin embargo, exigen cada vez más recursos fiscales, lo cual los posiciona en una situación bastante cómoda, pues la habilidad política del gobierno central para guiar o decidir las políticas públicas a implementarse era cada vez menor (Eaton, 2004; Samuels y Mainwaring, 2004).

En suma, el federalismo fiscal en Brasil ha ejercido mayor impacto sobre los resultados políticos aún antes del año de 1990, ya que en algunos casos ciertos estados estaban dispuestos a sacrificar parte de su autonomía a cambio de beneficios fiscales concedidos desde el centro. Así también, esta situación provocó que el gobierno central orientara el gasto sub-nacional hacia las prioridades del gobierno federal. Para lograr esto último, el centro buscó una forma de re-centralizar, es decir, disminuir la autoridad, autonomía y poder de los gobierno estatales. Entre sus estrategias está el uso o creación de conflictos estructurales entre los actores estatales, así como, la unificación del partido para lograr el control. En respuesta, no resulta sorprendente que sean los gobiernos estatales los principales promotores de la descentralización en ese país (Eaton, 2004).

México es una república federal y presidencial, así como, una democracia representativa. El poder legislativo está constituido por un congreso bicameral y actualmente existen tres partidos políticos importantes. Desde antes de 1980, el federalismo fiscal ha causado un fuerte impacto sobre la dinámica y los resultados políticos debido a que los gobiernos estatales y el Congreso han sufrido una disminución en sus poderes de negociación por las prácticas políticas que se han desarrollado y que han fortalecido al

sistema de partidos ((Samuels y Mainwaring, 2004y Díaz-Cayeros, 2004). Dichas prácticas políticas consisten en la asignación y control de los recursos financieros por parte de los líderes de los partidos con la intención de mantenerse en el poder (no a si mismos, pues la reelección no es una opción para los político ya electos). Con esto se concluye que la descentralización fiscal no ha logrado constituirse como un mecanismo que ayude en la disminución total de la discreción en la asignación de los recursos (Díaz-Cayeros, 2004). Por último, la descentralización fiscal es promovida desde el centro a la periferia, lo cual resulta singular.

Es importante señalar las diferencias entre estos países en cuanto a la definición política que hacen del municipio y cómo esto -junto con sus posibilidades de financiamiento- determina el margen de acción de los funcionarios locales en cada una de estas federaciones. Argentina incorpora la definición de los municipios en cada estado provincial, mientras que en México –el caso extremo- el municipio está definido desde la Constitución. En Brasil los municipios son reconocidos explícitamente como unidades de gobierno del Estado Nacional, con autonomía política, administrativa y financiera.

En lo relacionado con el financiamiento a nivel municipal, en Brasil un porcentaje de éste se define desde la Constitución, a diferencia del caso Argentino donde el municipio está contemplado hasta la legislación de cada estado provincial, lo que origina múltiples sistemas de transferencias entre municipios y provincias. Es decir, cada estado o provincia argentino tiene plena autonomía para fijar los criterios de distribución que emplee en los municipios de su territorio. El caso mexicano ocuparía un lugar intermedio, ya que los criterios de distribución hacia los estados sí contemplan factores poblacionales, de

recaudación y de equidad. Sin embargo, la distribución hacia los municipios depende de la Ley de Coordinación Fiscal vigente en cada uno de los estados.

A pesar del papel que el marco jurídico otorga a los municipios, en Argentina y México existen pequeños márgenes de discrecionalidad para el ejercicio del gasto pues los recursos transferidos están en su mayoría etiquetados o destinados al pago de nóminas y pensiones. Si bien en Brasil cualquier orden de gobierno tiene autonomía plena e irrestricta de decisión y mando sobre el gasto autorizado por su presupuesto, para poder definir con más claridad su grado de autonomía es conveniente analizar el tipo de bienes y servicios que se proveen. Por ejemplo, ya que si la mayoría de este gasto se destina al pago de servidores públicos, estas erogaciones permiten muy poca libertad de acción a los funcionarios públicos.

Factores organizacionales

Un determinante clave para las posibilidades de éxito o fracaso del PPR es la delimitación clara de los responsables del gasto público. Para Argentina, la Oficina Nacional de Presupuesto recibe los Anteproyectos de Presupuesto de las distintas instituciones de la Administración Pública Nacional. Con base en un análisis exhaustivo de los resultados de los años anteriores, de las políticas y los objetivos contemplados en los programas del gobierno se formula el presupuesto, el cual se remite al Congreso de la Nación para que lo revise y apruebe.

En Argentina se tiene la particularidad de que cada cuatro años, el presupuesto es formulado por una administración que no lo ejecutará. Además, el Congreso no participa en la asignación de recursos extras, por lo que el Ejecutivo cuenta con una amplia discreción

para determinar en qué se utilizarán dichos recursos. Por otro lado, el Jefe de Gabinete de Ministros cuenta con facultades para modificar el presupuesto aprobado por el Congreso y, por lo tanto, para autorizar modificaciones en los gastos (ASAP, 2007).

En la búsqueda por implementar herramientas del PPR, en Argentina durante 2000 y 2001 se elaboró una reforma de la macroestructura del sector público, así como la creación de la carta compromiso con el ciudadano. Sin embargo, uno de los principales impedimentos para su implementación lo conformó la fuerte burocracia. De igual forma, la sociedad civil no pudo hacer efectiva la rendición de cuentas, pues sólo se concentró en protestas espontáneas, sin ningún tipo de articulación efectiva (Makon, 2007).

En Brasil el Congreso participa en la revisión del presupuesto y los diputados y senadores tienen la posibilidad de negociar individualmente modificaciones directamente con el Ejecutivo. Aunque se realizan consultas a los gobiernos locales y a la sociedad civil sobre los principales proyectos en cada estado, resulta difícil que en todos los casos sus decisiones o recomendaciones sean incluidas y/o monitoreadas a nivel federal. Si bien son los Consejos de Desarrollo y Sectoriales (salud, educación, seguridad social, entre otros) los que disfrutan del mayor apoyo, éstos no tienen trato directo con la formulación del presupuesto. Por otro lado, la información que pone a disposición del escrutinio público presenta altos grados de dificultad para su análisis (Mussi, 2007).

Entre los principales retos que enfrenta Brasil para el PPR se encuentra la poca coordinación entre los diferentes niveles de gobierno, y la multiplicidad en sus tareas. Tal es el caso de la Coordinación de Contabilidad, a la cual se le amplió su actuación para consolidar las cuentas públicas de los tres órdenes de gobierno, ante la ausencia del Comité de Gestión Fiscal previsto en la Ley de Responsabilidad Fiscal (Foro Iberoamericano de

Contabilidad Pública, 2006). También, el rol del Ministerio Público y de los órganos de control debe definirse con mayor claridad (Mussi, 2007).

La gran yuxtaposición de tareas en los tres niveles de gobierno en Brasil también se encuentra presente en México, lo que dificulta la ejecución de acciones públicas al no haber un único responsable de ellas. En México es evidente la necesidad de establecer de forma clara las pautas que den como consecuencia una mejor relación entre las oficinas presupuestales de cada una de las diferentes agencias y la agencia controladora de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). Se busca definir mayores responsabilidades y capacidades para garantizar buenos resultados de las oficinas presupuestales en la persecución del cumplimiento de las misiones institucionales, el Plan Nacional de Desarrollo y la mejora en los parámetros macroeconómicos (Arellano y Gil, 2004). Por otro lado, la burocracia dispone de altos niveles de discreción para negociar tanto sus metas como sus medidas e indicadores de desempeño, pues la evaluación de desempeño se enfoca sólo a nivel organizacional. Son pocos los incentivos para lograr la cooperación de la burocracia el actual desarrollo del servicio civil de carrera (Arellano y Gil, 2004).

Factores contables

Entre las primeras consideraciones que se han hecho con respecto a la contabilidad pública de Argentina desde hace varios años, es la necesidad de fijar sistemas de costos en los sectores públicos de orden nacional, provincial y municipal en todas aquellas jurisdicciones que aún no los posean. Sin embargo, también se hace referencia a aquellas dependencias o

jurisdicciones que a pesar de ya tener la obligación de hacerlo, hagan efectiva la aplicación de las normas que imponen el control integral de la Hacienda Pública. En consecuencia, se requiere de un marco conceptual propio que incluya las particularidades de los costos en el Sector Público cuyos alcances difieren de los del Sector Privado. La importancia de esto, deviene de la aplicabilidad de los criterios de economía, eficiencia y eficacia en el Sector Público (los cuales son considerados como los parámetros de referencia según los cuales deben actuar los entes públicos para la fijación de los objetivos y metas), los cuales requieren del uso de herramientas que implican el conocimiento de los costos de los procesos operativos e inclusive de la presupuestación por programas (Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, 2004).

Por ello, en la Ley 24.156 sobre Administración financiera y en los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (2006), establece la obligación de mantener un registro contable actualizado sobre el endeudamiento público. Así como, procesar y producir información que se pueda utilizar en la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión público financiera. En consecuencia, el sistema de contabilidad debe cumplir con las siguientes características:

- Ser común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del sector público nacional.
- Estar orientado a la determinación de los costos de las operaciones públicas.
- Estar basado en principios y normas de contabilidad y aceptación general.
- Permitir la integración de información presupuestaria, del Tesoro y patrimonial de cada entidad entre sí y, a su vez, con las cuentas nacionales.

- Exponer la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas.

Sin embargo, a pesar de estas consideraciones, no es claro si se han llegado a solventar todas las preocupaciones, pues al final de cuentas, la orientación hacia los costos no se hace obligatoria en la Ley para todos los órdenes de gobierno.

En Brasil no existe información acerca de la gestión gubernamental. Su sistema de contabilidad no está en tiempo real, los datos contables no son compatibles, ni consistentes y se presenta multiplicidad de cuentas bancarias (Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública, 2006). Por otro lado, se definen los ciclos presupuestarios a cinco años, y se hace hincapié en el límite constitucional de no crear nuevos gastos sin identificar a los ingresos. Así mismo, se busca la consolidación de las cuentas públicas de los tres niveles de gobierno, se establece en la Ley el Sistema de Contabilidad de Costos con el objetivo de tener capacidad para evaluar y gestionar las acciones presupuestarias, financieras y patrimoniales. Además, se establece la estandarización de cuentas y se desea cambiar a un sistema de contabilidad devengada (Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública, 2006).

México tiene un sistema de contabilidad mixto. Sin embargo, no existe un marco claro de contabilidad de costos. Por otro lado, la reforma fiscal incluye la decisión de armonizar la contabilidad en los tres niveles de gobierno y de implementar acciones cuyo objetivo principal es lograr información útil para la evaluación, toma de decisiones, transparencia y rendición de cuentas.

La puesta en marcha de un proyecto como el PPR requiere la presencia y coordinación de diferentes factores organizacionales e institucionales, pero antes que nada,

demanda el desarrollo de sistemas de información confiables y relevantes para realizar la evaluación de resultados e impactos (Zapico, 2006). Sin embargo, la situación en México es crítica en cuanto a la información y al sistema que registra todas las operaciones financieras del gobierno. Más aún, cuando el ya mencionado Art. 134 Constitucional también obliga la incorporación del PPR y su evaluación en los tres órdenes de gobierno, por lo que, uno de los problemas de mayor importancia en México se refiere a que la contabilidad gubernamental emplea términos, metodologías, criterios y formatos de presentación que, por regla general, son diferentes en cada año y entre cada uno de los distintos entes y niveles gubernamentales.

Conclusiones

Argentina, Brasil y México son países que están organizados como federaciones. Sin embargo, se trata de federaciones muy heterogéneas entre sí y las posibilidades del PPR toman diferentes tonalidades. El primer paso para enriquecer la discusión sobre los alcances y el éxito esperado por la implementación del PPR es tomar conciencia de las diferencias económicas, políticas y organizacionales de estos países.

Muchos de los que promueven las reformas orientadas hacia el PPR encuentran en la falta de corresponsabilidad fiscal entre los diferentes niveles de gobierno una justificación para la implementación de esta herramienta. Es decir, el hecho de que el mayor porcentaje de gasto público en los gobiernos subnacionales no provenga de recursos propios, sino de transferencias intergubernamentales, abre un espacio en la agenda pública para la promoción de un PPR. El punto a señalar es que en estos países estudiados las asimetrías fiscales se explican principalmente porque la generación de la riqueza se encuentra

concentrada en unos cuantos estados o provincias. Esa asimetría horizontal imposibilita que la mayoría de los estados generen sus propios recursos. Así, en Argentina, Brasil y México donde la base tributaria está distribuida desigualmente entre los gobiernos estatales y provinciales no tiene mucho sentido hablar de corresponsabilidad fiscal. No obstante, en la actualidad no existe evidencia empírica que sustente que la provisión de bienes y servicios en los diferentes niveles de gobierno mejora una vez que se logra la corresponsabilidad fiscal.

Sin embargo, existe una ventana de oportunidad en cada una de las federaciones para evaluar el desempeño del gobierno central en lo que respecta al gasto ejercido en las transferencias y cuya responsabilidad sea competencia sólo de la Nación. El hecho de que la principal fuente de ingresos en Argentina no se comparta con las provincias, aunado a que la deuda de las provincias está contratada con el gobierno central permite afirmar que hoy más que nunca el federalismo en Argentina está en una situación crítica. El actual descontento popular hacia la Nación sobre la política tributaria aplicada al comercio exterior lleva a cuestionar la idoneidad del ambiente político para permitir siquiera la inserción del tema PPR en la agenda pública de las provincias y municipios. Más bien, esta es una oportunidad que el gobierno central debe tomar para mejorar el conocimiento sobre las transferencias de recursos hacia la región, especialmente en aquellas en donde el rezago es más alto y en los rubros que permitan mejorar las posibilidades de desarrollo de la población como salud e infraestructura. En el caso argentino las funciones de los niveles de gobierno están delimitadas con mayor claridad en comparación con Brasil y México, lo cual facilitaría las cosas en la federación argentina.

En México el punto de inicio para implementar el PPR serían aquellos recursos que se transfieren a los gobiernos subnacionales mediante convenios y subsidios a los estados a través de los ramos administrativos. Tanto en Argentina como en México la idea de que el gobierno central implemente el PPR en los programas que se encuentran bajo su responsabilidad podría interpretarse como un esfuerzo por fortalecer al poder ejecutivo. En consecuencia, algunos analistas argumentarán que se está buscando debilitar el poder de las provincias y estados con el propósito de re-centralizar el control y la supervisión de los recursos públicos. Lo anterior se vislumbra como un posible curso de acción, pues una actitud paternalista de monitoreo y evaluación unilateral de un nivel de gobierno hacia los demás no parece factible de tener éxito en un ambiente en donde lo que quiere promoverse es el federalismo.

¿Hasta que punto las experiencias exitosas del PPR que se han producido en federaciones como Estados Unidos son un modelo a seguir en federaciones como Argentina, Brasil y México? En principio, las expectativas de que los gobiernos subnacionales estén interesados en promover la implementación del PPR parecen estar limitadas a aquellos estados o provincias que sean autosuficientes y no dependan del centro para ejercer sus funciones. Sin embargo, a medida que el interés de estos niveles de gobiernos por promover el PPR aumente, la probabilidad de éxito de esta herramienta aumentará en estas federaciones. Por otra parte, recordemos la evidencia de algunas localidades americanas pequeñas donde el tamaño de la localidad es lo que impide a estos niveles de gobierno el interés por promover el PPR, pues resulta ser más importante obtener recursos para el siguiente año fiscal que definir los resultados que con este dinero se buscan lograr.

Ante esta perspectiva, en Argentina empieza a surgir la demanda por la implementación del presupuesto participativo (Buenos Aires y Rosario). En estos casos se debe revisar que su sistema de contabilidad gubernamental esté basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general del sector público nacional. Este sistema debe ser común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del Sector Público Nacional. Además, debe permitir la integración de la información presupuestaria, del tesoro y del crédito público de cada entidad entre sí y con las cuentas nacionales. En consecuencia, debe exponer la ejecución presupuestaria, los movimientos y la situación del Tesoro, así como las variaciones, composición y situación del patrimonio de los Entes Públicos. Por último, el registro debe estar enfocado en los costos.

Brasil tiene un sistema basado en los Presupuestos Fiscales y de la Seguridad Social y el Plan Plurianual, además de que se establece el uso de metas e indicadores en los presupuestos por regiones, todo esto fundamentado en la Constitución de 1988. Así también, Brasil cuenta con el presupuesto participativo en algunos municipios. Este tipo de presupuesto consiste en realizar consultas a las comunidades para determinar cómo se van a realizar las inversiones en infraestructura u otros gastos. Sin embargo, esto no es nuevo, pues desde fines de la década de los sesenta se establece una larga tradición de planificación y presupuestación, lo que incluye planes nacionales y presupuestos por programas a lo largo de los diferentes niveles de gobiernos.

De igual forma, en el 2000 se estableció en la Ley de Responsabilidad Fiscal una serie de aspectos fundamentales en la presupuestación y ejercicio de los recursos como reglas, metas, riesgos, entre otros. Aunque la introducción de las metas y los indicadores en los presupuestos se ha llevado de forma gradual, todas estas medidas contribuyen a

establecer un marco normativo que favorece al aumento de la transparencia, como la elaboración de informes sobre la ejecución del presupuesto. Esto último ha implicado dificultades en la elaboración de programas y proyectos pues ahora también debe incluirse el diseño e introducción de metodologías de elaboración, monitoreo y evaluación del presupuesto (Mussi, 2007).

A pesar de ciertos avances, existen una serie de temas sobre los que se debe trabajar. Por ejemplo, se requiere mejorar la capacidad técnica para la formulación y ejecución de los proyectos. De igual manera, se requiere actualizar las Normas Generales de Derecho Financiero, de acuerdo con los lineamientos establecidos en la Constitución Federal. Por último, el gobierno brasileño debe transitar de una visión presupuestaria de mediano plazo a una de largo plazo (Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública, 2006).

Finalmente en el caso mexicano, el PPR ya cuenta con antecedentes de un marco jurídico que le ha dado sustento hasta el actual establecimiento de medidas e instrumentos orientados a su implementación, tal como PRONAFIDE (Programa Nacional de Financiamiento de Desarrollo), PROMAP (Programa de Modernización de la Administración Pública Federal), la NEP (Nueva Estructura Programática), y el SED (Sistema de Evaluación de Desempeño). Actualmente, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria busca el establecimiento de evaluaciones continuas del desempeño de los programas y proyectos gubernamentales.

La propuesta de Reforma Integral de la Hacienda Pública reconoce la necesidad de fortalecer o en su caso establecer los mecanismos adecuados para evitar el mal gasto de los recursos públicos. Así, de acuerdo al Art. 134 Constitucional, la implementación del PPR es prácticamente una realidad en México, ya que representa un esfuerzo por lograr la

legitimidad de las acciones del gobierno. Con la implementación del SED se debe permitir tanto el análisis y estudio del funcionamiento de los criterios de asignación de recursos, como la evaluación de impacto del gasto.

El éxito del PPR dependerá de la habilidad de las autoridades locales para desarrollar una cultura apropiada de evaluación y aprendizaje, y no solamente con la creación de estructuras, sistemas y procesos relacionados con la evaluación del desempeño. Las deficiencias en los factores administrativos u organizacionales en estas federaciones son, en muchos de los casos, reflejo de complicaciones culturales en países en desarrollo cuyo sistema político ha presenciado, durante largo tiempo, problemas de corrupción y falta de transparencia y control. Si bien es cierto que dentro de las reformas necesarias para la implementación del PPR se contempla el fortalecimiento de aspectos administrativos, no debe perderse de vista que el factor organizacional debe tomarse en cuenta a la luz de la naturaleza de cada país.

Esto implica que no existe una reforma única para el desarrollo del PPR, así como debe considerarse que las variables del sistema político también juegan un papel muy importante. En este sentido, promover que los congresos estatales tengan la facultad y el interés de pedir cuentas a los gobernadores parece un mecanismo que deberá analizarse como posible detonador del tipo de reformas necesarias para implementar el PPR. El perfeccionamiento de los registros contables es una herramienta útil y necesaria para dar seguimiento a la actividad gubernamental. Sin embargo, la existencia de auditorías externas creíbles y que los congresos asuman su papel y ejerzan la facultad para pedirle cuentas a los poderes ejecutivos estatales se antojan como dispositivos eficaces para que los funcionarios públicos presten atención a su desempeño. Esto último obedece a que el PPR debe verse

como una herramienta más para mejorar la provisión de bienes y servicios públicos, cuya implementación exitosa debe surgir como una forma de control interno de los diferentes niveles de gobierno en respuesta a presiones de actores externos, ya sean ciudadanos o competidores de la carrera política.

Una última consideración es que el análisis funcional de gasto en los niveles de gobierno, hoy más que nunca, es necesario en estas tres federaciones puedan orientar el diálogo sobre las posibilidades de la implementación del PPR. Se necesita que la información de los tres niveles de gobierno sea comparable y muestre qué porcentaje del gasto total por niveles de gobierno puede incluirse dentro del PPR. Es decir, si el mayor porcentaje del gasto público se destina a la provisión de bienes públicos como seguridad, pensiones o deuda pública ¿cómo se evaluarán sus resultados? Hay quien afirma que el porcentaje de recursos que se pueden evaluar es muy bajo y que por ello el impacto que el PPR puede tener a nivel agregado es de esperarse que sea pequeño. En estos casos, sería mejor hablar no de un PPR, sino de un presupuesto informado por resultados.

Por otra parte, habría que incorporar también en el análisis el grado de autonomía que gozan los funcionarios públicos para el ejercicio de estos recursos. Se tiene como ejemplo el caso de las provincias argentinas, donde el 70 por ciento del gasto está destinado a salud y educación pero la mayor proporción de estos rubros se asigna para pagar sueldos y salarios.

En la medida en la que se desarrollen políticas sectoriales nacionales con base en programas puntuales con objetivos definidos claramente, donde se conozca el punto inicial y se puedan calcular los avances, la probabilidad de éxito del PPR aumentarán. Es importante evitar que la implementación de PPR desemboque en un proceso mecanicista; es

decir, que la evaluación de los resultados termine siendo solamente una tarea automática, que deje de lado la revisión del cumplimiento y alcance de los objetivos. Esto requiere la continua participación de las autoridades en la elaboración y evaluación de las medidas de desempeño, particularmente en relación con los beneficiarios, ciudadanos y empleados de gobierno. En la medida que esta herramienta se retroalimente tanto de los beneficiarios como de los funcionarios, se abrirá un espacio para la innovación y el diálogo que permita un mayor consenso social sobre las ventajas del PPR.

Bibliografía

- Afonso, Jose Roberto (2004) Seminario sobre gasto, impuestos y transferencias. Experiencias Internacionales en relaciones fiscales intergubernamentales: el caso de Brasil en www.joserobertoafonso.ecn.br
- Andrews, Mathew. (2006) Beyond "best practice" and "basics first" in adopting performance budgeting reform. World Bank, DC, USA. *Public Administration Development*. 26, 147-161
- Arellano, David. (2001) *Dilemas y potencialidades de los presupuestos orientados a resultados: límites del gerencialismo en la reforma presupuestal*. Document presented as a paper at the 6th International Congress of the CLAD on the Reform of State and the Public Administration. Buenos Aires, Argentina.
- Arellano, David (2002). *Nueva Gestión Pública: ¿El meteorito que mató al dinosaurio? Lecciones para la Reforma Administrativa en países como México*. Documento de trabajo de la División de Administración Pública, número 108. CIDE. México.
- Arellano, David y Ramón, Gil (2004). "Public Management Policy and Accountability in Latin America: Performance-Oriented Budgeting in Colombia, México, and Venezuela (1994-2000)" en *International Public Management Journal*. Vol. 7, No. 1.

- Andrews, Mathew. (2006) Beyond "best practice" and "basic first" in adopting performance budgeting reform. World Bank, DC, USA. *Public Administration Development*. 26, 147-161
- Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP), (2007). *Informe Sobre el Proyecto de Presupuesto 2008*. Argentina.
- BID, 2008. <http://www.iadb.org.uy/res/ipes/2006/chapter11.cfm?language=Spanish>
- Centrángolo, Oscar (2007) “Financiamiento municipal y combate contra la pobreza: ejes de análisis”, Revista de la CEPAL, Serie Medio Ambiente y Desarrollo, No. 134, Santiago de Chile, Diciembre 2007.
- Centrángolo, Oscar (2007) “Búsqueda de cohesión social y sostenibilidad fiscal en los procesos de descentralización”, Revista de la CEPAL, Serie Políticas Sociales, No. 131, Santiago de Chile, Abril 2007.
- Centrángolo, Oscar *et al* (2002) “Las Finanzas Públicas Provinciales: situación actual y perspectivas” Revista de la CEPAL, Serie Estudios y Perspectivas, No. 12, Buenos Aires, Diciembre 2002.
- Chan, James L. (2003) Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*. (January). 23 (1). 13-20.
- Chávez Presa, Jorge A. (2000). Para Recobrar la Confianza en el Gobierno, Hacia la transparencia y mejores resultados con el presupuesto público. *Fondo de Cultura Económica*, México.
- Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas No. 15 (2004). “Por una profesión comprometida con la Etica, la Capacitación y la Excelencia”. Salta, Argentina.
- Courchene, Thomas, Alberto Díaz Cayeros y Steven Webb. “Transfers and the Nature of the Mexican Federation.” en Giugale, Marcelo M. y Steven Webb (eds.). *Achievements and Challenges of Fiscal Decentralization. Lessons from Mexico*. Washington D.C.: World Bank, 2000, pp. 200-236.
- Díaz-Cayeros, Alberto (2004). “Do Federal Institutions Matter? Rules and Political Practices in Regional Resource Allocation in México” en Ed. Edward L. Gibson *Federalism and Democracy in Latin American*. The Johns Hopkins University Press Baltimore and London.
- Eaton, Kent (2004). *Politics Beyond the Capital. The design of Subnational Institutions in South America*. Stanford University Press, Stanford, California.

- Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública (2006). <http://www.fic.igae.pap.meh.es/>
- Fraccarolo, Nora. (2008). Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal. Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias, http://www2.mecon.gov.ar/foro_presupuesto/trabajos/CharlaResp.FiscalNoraFraccaroli.pdf
- García, Roberto y Jorge, Kaufmann (2007). Línea de Base de Argentina para un Sistema Integrado de Gestión para Resultados. Resultados Preliminares. PRODEV, Buenos Aires, Argentina.
- Guthrie, James and Tyrone Carlin. (1999) A review of Australian Experiences of Output Based Budgeting: a critical perspective. *Presented at the Critical Management Conference, Manchester University, UK.* (July).
- Hepworth, Noel. (2003) Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *Public Money & Management.* (January). 23 (1), 37-44.
- Hoge, Jeff and Martin, Ed. (2006). Linking Accounting and Budget Data: a Discourse. *Public Budgeting and Finance.* 26, 2:121
- Klase, Kenneth A. and Michael J. Dougherty. (2004) Establishing a Research Agenda for Empirically Testing the Effects of Performance Budgeting. *Paper Prepared for the Annual Meeting of the Association of Budgeting and Financial Management (ABFM) of the American Society for Public Administration, Chicago, IL.* (October).
- Klase, Kenneth A., Michael J. Dougherty, AND Soo Geun Song (1999). The Needs and Financial Problems of Small and Rural Localities: The Case of West Virginia. *Public Budgeting & Finance.* (Fall)
- Makón, Marcos (2007). *El modelo de gestión por resultados en los organismos de la administración pública nacional.* V Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Santo Domingo, Rep. Dominicana.
- Martí, Caridad. (2006) Accrual budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. *Public Budgeting and Finance.* 26, 2:45
- Martínez Uriarte, Jacqueline y Alberto Díaz Cayeros (coord.). *De la Descentralización al Federalismo: Estudios Comparados sobre el gobierno Local en México.* México, D. F.: CIDAC- Miguel Ángel Porrúa, 2003.
- Ministerio de Planeación y Ordenamiento de Gestión (2007), Brasil.

- Moynihan, Donald. (2006) Managing for Results in State Government: Evaluating a Decade of Reform. *Public Administration Review*. (January-February). 77-89
- Mussi, Carlos (2007). *Presupuestar en Brasil: Experiencias de Rigidezes, Reglas y Planificación*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)- Naciones Unidas. Seminario “Presupuestar en America Latina”, Santiago.
- Ngoyi, Mwabilu L., Gerald J. Miller and Marc Holzer. (2004) Outcome Budgeting: Assessment of its Goals and Objectives across Government Levels.
- Pina, Vicente and Lourdes Torres. (2003) Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*. (December).
- Rezende, Fernando (2007) Descentralización y Transferencias Intergubernamentales de Recursos en América Latina: Argentina, Brasil y Colombia. MIMEO.
- Robinson, Marc y Jim Brumby (2005) “Does performance budgeting work? An analytical review of the empirical literature”, IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department, WP/05/210.
- Rodríguez, José R. (2004). “Las relaciones intergubernamentales dentro de Brasil” en *Revista de la CEPAL* No. 84, Diciembre.
- Samuels, David y Scott, Mainwaring (2004). “Strong Federalism, Constraints on the Central Government, and Economic Reform in Brazil” en Ed. Edward L. Gibson *Federalism and Democracy in Latin American*. The Johns Hopkins University Press Baltimore and London.
- Sanderson, Ian. (2001) Performance Management, Evaluation and Learning in “Modern” Local Government. *Public Administration*. (Summer),79, 2: 297-313.
- Schick, Allen. (1999). *Oportunity, Strategy, and Tactics in Reforming Public Management*. Paper presented at the OECD Symposium, Government of the future: Getting from Here to There, (September) 14-15, Paris. Citado por Donald P. Moynihan en *Managing for Results in State Government Evaluating a Decade of Reform*. *Public Administration Review*, January –February 2006
- Schick, Allen. (1998) Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand Reforms. *The World Bank Research Observer*.13, 1:123–31.
- Sevic, Zeljko. (2004) Accounting aspects of NPM: Accrual Accounting in the Public Sector. *Journal of finance management In Public Services*. Volume 4, number 1.

- Smith, Ken and Rita Cheng. (2004) Assessing Reforms of Government Accounting and Budgeting. *Presented at ABFM Conference, Chicago, IL.* (November).
- Scorsone, Eric A. (2005). Looking for Explanations: The Relationship Between Performance Based Budgeting and Government Appropriations. *Association for Budgeting and Financial Management Annual Meeting, Washington, D.C.*
- Wallace, Sally. (2003) Fiscal Architecture: A Framework for analysis of Public Expenditure Needs and Revenue Capacity. *Prepared for the World Bank Thematic Group On Taxation and Tax Policy.* (April).
- Willoughby, Katherine G. and Julia E. Melkers. (2005). Models of performance-Measurement Use in Local Governments: Understanding Budgeting, Communication, and Lasting effects. *Public Administration Revie.* (March/April) 65, 2:180-190.
- Willoughby, Katherine G. and Julia E. Melkers. (2004) Performance Measurement and Budget Balance: State Government Perspective. *Public Budgeting & Finance.* (Summer), 24 (2), 21-39.
- Willoughby, Katherine G. (2002) Performance Measurement Importance to State Budget Process and Deliberation. *Presented at the annual meeting of the Association of Budgeting and Financial Management of ASPA.* (January).

Leyes consultadas:

Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, México.

Ley 24.156, Administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional (2006). Argentina.

Sitios web consultados:

www.ifai.org.mx

www.funcionpublica.gob.mx