

**ASOCIACIÓN INTERNACIONAL
DE PRESUPUESTO PÚBLICO**

Nº 57

Marzo - Abril 2005



ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DE PRESUPUESTO PÚBLICO

Avenida Belgrano 1370, Piso 5°, (C1093AAO)

Buenos Aires, Argentina

Tel / Fax: (5411) 4381-2139/9386

E-Mail: info@asip.org.ar

www.asip.org.ar

NÓMINA DE AUTORIDADES

CONSEJO DIRECTIVO:

Presidente: Antonio Amado (Brasil)

Vicepresidente 1ro.: Susana Vega (Argentina)

Vicepresidente 2 do.: Rubén Lemus (Guatemala)

Secretario: Jorge Cueva Morales (Ecuador)

Vocal Titular 1ro.: Omar Castillo (Panamá)

Vocal Titular 2do.: Edmundo Conde Zamorano (Colombia)

Vocal Suplente 1ro.: Manuel López García (Cuba)

Vocal Suplente 2do.: Humberto Guzmán (México)

Vocal Suplente 3ro.: Rodolfo Danery Funes (Honduras)

Vocal Suplente 4to.: Nelson Shack (Perú)

CONSEJO DELIBERANTE:

Presidente: María Jesús Sáez López (España)

Vicepresidente 1ro.: Eduardo Aguilera (Venezuela)

Vicepresidente 2do.: Martha Castillo Díaz (Costa Rica)

Secretario: Manuel Acosta Ferreira (Paraguay)

AUDITORES:

Auditor Titular: Oscar Berrueta Colombo (Uruguay)

Auditor Suplente: Gonzalo Valdivia (Chile)

SECRETARÍA EJECUTIVA:

Secretario Ejecutivo: Eduardo Delle Ville (Argentina)

Director de Capacitación: Marcelo Luis Acuña (Argentina)

REVISTA INTERNACIONAL DE PRESUPUESTO PÚBLICO 57

MARZO / Abril 2005

Año XXXIII

Nº 57

Revista Internacional de PRESUPUESTO PÚBLICO

Noviembre - Diciembre 2004

Comité Editorial

Consejo de Redacción:

ANTONIO AMADO, *Asociación Brasileña
de Presupuesto Público.*

ROBERTO MARTIRENE, *Asociación Argentina
de Presupuesto Público.*

OSCAR BERRUETA COLOMBO, *Asociación Uruguaya
de Presupuesto Público*

MARÍA JESÚS SAEZ LÓPEZ, *Asociación Española
de Presupuesto Público*

Director:

EDUARDO DELLE VILLE, *Asociación Internacional
de Presupuesto Público*

Secretario de Redacción:

MARCELO LUIS ACUÑA, *Asociación Internacional
de Presupuesto Público.*

Propósito y objetivos: La *Revista Internacional de Presupuesto Público* es editada por la Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP) y tiene como objetivos divulgar y fomentar las prácticas y los marcos teóricos que ayuden a aumentar la eficacia y estimular el desarrollo de modernas técnicas presupuestarias. Se publica periódicamente en forma cuatrimestral.

Editor Responsable: Asociación Internacional de Presupuesto Público.

Colaboraciones: La *Revista Internacional de Presupuesto Público* acepta colaboraciones de autores vinculados a las asociaciones miembros de la ASIP. Los artículos no deberán, en lo posible, exceder las veinte páginas tamaño carta escritas a doble espacio y deberán ser remitidos a la sede de la ASIP en la ciudad de Buenos Aires.

Suscripciones: La suscripción a la *Revista Internacional de Presupuesto Público* se realiza en la sede Buenos Aires de la ASIP consignando los siguientes datos:

Nombre _____

Números solicitados _____

Ciudad _____ Estado _____

Código Postal _____ País _____ Teléfono _____

Números atrasados: Los números atrasados pueden ser solicitados a la sede de la organización en Buenos Aires conforme a las condiciones indicadas para las suscripciones.

ÍNDICE

Nota editorial	7
----------------	---

Artículos:

Participación de los estados en las finanzas locales Dennis Strachota	11
---	----

El método directo de proyección de los ingresos tributarios: un modelo para su aplicación Fernando R. Martín	45
---	----

Indicadores de gestión en los servicios públicos Wally Meza San Martín	63
--	----

De la presupuestación por programas a la presupuestación por desempeño: el desafío para las economías de los mercados emergentes Jack Diamond	87
---	----

Nota editorial

La cuestión de la competitividad global y el impacto que ésta produce sobre los presupuestos públicos es notable, y forma parte de los más recientes análisis y debates que tienen lugar en los foros internacionales en los que se abordan los problemas más acuciantes que afectan a las finanzas públicas.

Algunos de los debates están centrados en la tendencia a realizar importantes recortes en los impuestos corporativos como una forma de competir por la inversión extranjera, tendencia que se observa en muchos países europeos y en los EE.UU. Entre los países que más han avanzado en ese sentido, se cuentan Irlanda, Portugal y Austria, seguidos por Finlandia, República Checa, Luxemburgo, Holanda y Bélgica, los que, también, han dado importantes pasos para reducir los impuestos empresariales.

Ésta es una manera efectiva de contribuir, desde el sector público, a que las economías sean más competitivas, pero genera, obviamente, un gran impacto sobre las estructuras tributarias y también, consecuentemente, sobre la programación del gasto.

Por otra parte, en América Latina, Brasil ha logrado que el Fondo Monetario Internacional acepte utilizar una parte del superávit fiscal primario para gastos en infraestructura, aunque el acuerdo no implica modificar la manera de calcular el superávit primario (recaudación menos gastos).

Si bien la cifra que podrá ser tomada del superávit no es demasiado significativa, la intención del gobierno es contar con mayores posibilidades de mejorar la competitividad global del país a partir de la utilización del gasto público para desarrollar sectores estratégicos —como el transporte, la energía o las comunicaciones— logrando, así, disminuir costos del sector privado para atraer inversiones.

Se trata de distintas visiones que tienen como objetivo común volver a las economías locales más atractivas para la inversión extranjera que busca bajos costos y un ambiente favorable para sus actividades. En todos los casos, los presu-

puestos públicos se ven afectados por estas presiones que surgen de una economía cada vez más globalizada que requiere, a su vez, distintas y novedosas formas de involucramiento estatal y, por cierto, una gestión pública de alta calidad para asegurar la optimización del gasto.

En línea con estas preocupaciones, en este número se han incluido diferentes artículos que tratan, directa o indirectamente, estas cuestiones tan importantes para quienes se desenvuelven en el sector público.

El artículo de **Dennis Strachota**, titulado *Participación de los estados en las finanzas locales*, explica la naturaleza y el alcance de la participación del estado en muchas actividades locales de financiamiento, examina los factores más influyentes y describe diversos roles regulatorios y de asistencia por parte de los estados, como así también sus implicancias para los objetivos de las finanzas locales.

El artículo de **Fernando Martín**, que lleva por título *El método directo de proyección de los ingresos tributarios: un modelo para su aplicación*, tiene como objetivo tratar diversos aspectos de las proyecciones tributarias, que constituyen un aspecto central de la programación de la política fiscal, con el objetivo de aportar elementos que mejoren tanto los métodos que se utilizan como la comprensión de los resultados que con ellos se obtienen.

Wally Meza San Martín, en un artículo titulado *Indicadores de gestión en los servicios públicos*, sostiene que la evaluación cualitativa y cuantitativa del desempeño conlleva el compromiso de todos los involucrados en la generación del servicio o "producto" que ofrece su respectiva organización o unidad; ello permite detectar inconsistencias entre el quehacer de la institución y sus objetivos prioritarios, induciendo adecuaciones en los procesos internos y aportando mayor transparencia y calidad a la gestión pública.

Por último, el documento escrito por **Jack Diamond**, titulado *De la presupuestación por programas a la presupuestación por desempeño: el desafío para las economías de los mercados emergentes*, examina el modo con el cual muchas economías de mercados emergentes están tratando de mejorar su proceso de presupuesto al cambiar por la presupuestación basada en gestión, y explora las tareas que estos países en-

frentan con la conversión de sus sistemas de presupuestos actuales a este modelo.

Estas contribuciones son de gran importancia para estimular un debate necesario y actual en este foro que ofrece la Revista Internacional de Presupuesto Público, abierto a todos los especialistas y técnicos que son factores importantes en el cotidiano manejo de la administración financiera del sector público.

Participación de los estados en las finanzas locales*

Dennis Strachota

En el sistema federal estadounidense, las responsabilidades por los servicios y bienes públicos se comparten y dividen entre los diferentes niveles de gobierno. Al estipular la soberanía dual, la Constitución de Estados Unidos autoriza a las administraciones federales, tanto como a las estatales, a recaudar impuestos. No especifica, sin embargo, la división de la responsabilidad entre los dos niveles de gobierno. Por otra parte, la Constitución no menciona las responsabilidades del gobierno local dejando que las definan los estados.

Los gobiernos locales deben su existencia, estructura legal y autoridad fiscal a su estado. La constitución y la legislación de los estados definen muchos poderes y responsabilidades de los gobiernos locales. Salvo que funcionen bajo una concesión de autoridad de "autonomía", muchas de las funciones desempeñadas por las jurisdicciones locales serán establecidas para éstas.

El tema de la participación de los estados en las finanzas locales estaría incompleto sin un análisis más atento del sistema federal estadounidense. Después de delinear las responsabilidades federales, estatales y locales, este capítulo analiza

* Este artículo es una traducción del Capítulo 22 del libro titulado *Local Government Finance*, publicado por John Petersen y Dennis Strachota. Ha sido incluido en la actual edición de la *Revista Internacional de Presupuesto Público* con la autorización de la Government Finance Officers Association de los Estados Unidos y Canadá.

las funciones de los estados que ejercen su derecho de prioridad, proveen y prescriben normas y el modo en que se manifiestan en la legislación y la asistencia estatales. Por último, este capítulo analiza cinco factores cuya influencia es muy importante respecto del tipo y el alcance de la participación de los estados en las finanzas locales.

Funciones de gobierno en los niveles federal, estatal y local

El sistema de financiación y prestación de servicios públicos ha sufrido profundos cambios a lo largo del tiempo. John Shannon y James Edwin Kee identifican tres períodos de evolución en nuestro sistema federal.¹ En el período que va de 1789 a 1929, el papel del gobierno federal se limitaba, en gran medida, a las funciones enumeradas en la Constitución —defensa nacional, servicios postales, aduana y asuntos externos—. Los estados por sí mismos —y a través de sus gobiernos locales— satisfacían la mayoría de las necesidades internas del país.

Una serie de crisis nacionales entre 1929 y 1954, que comenzó con la caída del mercado de valores, centralizó el poder a nivel federal, lo cual trajo aparejada la participación federal en áreas anteriormente reservadas a los estados. Sostenido por un sistema de ingresos-impuestos lucrativo, el gobierno federal aumentó sus obligaciones durante este período, cuyo esfuerzo más breve y extraordinario fue la creación de los programas "Gran Sociedad". Shannon y Kee señalan que este período de centralización concluyó a fines de la década de 1970 con el inicio de presupuestos federales más ajustados y mayores compromisos federales destinados a defensa y pagos de transferencias a individuos. El federalismo fiscal está marcado, en la actualidad, por la competencia por el apoyo del contribuyente entre los niveles federal, estatal y local.

¹ John Shannon y James Edwin Kee, "El auge del federalismo competitivo", *Public Budgeting Finance*, invierno 1989, Vol. 9, No. 4 (New Brunswick, J.J.: Transaction Periodicals Consortium): 5-20.

El rol federal

Si bien el rol federal ha disminuido en la financiación de servicios estatales y locales, la influencia federal en los sectores estatales y locales sigue siendo fuerte.

La asistencia federal, tanto directa como indirecta, bajó desde el inicio del "federalismo competitivo". Entre 1978 y 1988, la asistencia federal directa a los gobiernos estatales y locales cayó \$17.200 billones en dólares constantes. Como porcentaje de los gastos estatales-locales, esta asistencia se redujo en un tercio, del 27 al 18%.² Los gobiernos locales sufrieron más ampliamente estos recortes debido a la eliminación de varios programas federales-locales, especialmente la distribución de ingresos federales. La ayuda federal indirecta, en forma de subsidios fiscales, a los estados y localidades, también sufrió una disminución durante este periodo. La eliminación de las deducciones por los impuestos a las ventas estatales y locales y las restricciones sobre los títulos exentos de impuestos, aplicados como parte de la Ley de Reforma Fiscal de 1986, representan una parte importante de los subsidios fiscales federales reducidos.

Si bien la ayuda federal cayó a fines de la década del '70, los requisitos federales de regulación no disminuyeron en la misma medida. La ayuda federal sigue manteniendo sus condiciones. Las que van más allá de los requisitos específicos del programa de subsidio-en-ayuda son "requisitos cruzados" y "sanciones de discriminación". Los requisitos cruzados —como las disposiciones de la Ley Davis-Bacon, que requieren el pago de los salarios corrientes en el caso de construcciones financiadas con dineros federales— se aplican a todos los programas de ayuda. Las sanciones de discriminación amenazan con la pérdida o reducción de la ayuda otorgada por un programa determinado si no se satisfacen los requerimientos de otro programa (por ejemplo, amenaza de pérdida de fondos para autopistas federales si los estados no sancionan una ley sobre edad mínima para beber). Además de estos requisitos

² Oficina General de Contabilidad de Estados Unidos, "Relaciones federales-estatales-locales, tendencias de la última década y cuestiones emergentes", GAO/HRD-90-34 (Washington: GAO, Marzo 1990), p.15.

para los subsidios, un estudio de la Oficina de Contabilidad General (GAO) reveló que las reglamentaciones federales que afectan a los gobiernos estatales y locales se incrementaron entre 1981 y 1986 en la mayoría de las dieciocho áreas de programas examinadas (por ejemplo, purificación del agua, educación, salud ocupacional y seguridad).³ Varios fallos clave de la Corte Suprema de Justicia estadounidense contribuyeron a esta mayor regulación federal, particularmente *García v. San Antonio Metropolitan Transit Authority* (1986) y *South Carolina v. Baker* (1988), los cuales afirmaron una mayor injerencia federal en los asuntos estatales y locales.

El rol de los estados en el sistema federal

Durante este período, la prominencia de los estados en los asuntos internos aumentó. En parte, este rol más importante es consecuencia de la reducción federal manifestada en forma de recortes presupuestarios, recortes fiscales y la consolidación de programas de ayuda categóricos. Los estados ampliaron sus agendas, extendiendo su participación a áreas como el comercio internacional, la vivienda, la atención de la salud y el medio ambiente, anteriormente dominadas por el gobierno federal. Esta incursión en nuevas áreas fue posible, en gran medida, gracias a la modernización del gobierno de los estados y al fortalecimiento de los sistemas de recaudación de los estados. Desde la Segunda Guerra Mundial, los estados han dado pasos significativos para aumentar su capacidad de gobernar a través de la aparición del gobierno con gabinete, las legislaturas funcionando a tiempo completo y una fuerza de trabajo profesional. Al mismo tiempo, los estados mejoraron sus sistemas de recaudación a través de la diversificación de la recaudación y las reformas fiscales. Este mayor papel en los asuntos internos se reflejó, también, en una mayor ayuda de los estados a las localidades durante el período en que disminuyó la asistencia federal directa a éstas.

Aún más evidentes son los costos asumidos por los esta-

³ *Ibid.*, p. 28.

dos. La mayoría de los estados asumieron los costos totales de la Ayuda a Familias con Hijos Dependientes y toda la parte no federal de los costos de Medicaid. Además, ha aumentado el número de estados que están asumiendo los costos del sistema judicial penal que antes soportaban las localidades (por ejemplo, tribunales y fiscales).⁴

La parte de los gobiernos locales

Los gobiernos locales no permanecieron ociosos mientras ocurrían estos cambios en los niveles federal y estatal. Los gobiernos locales se hicieron cargo de una parte cada vez mayor del aumento de los ingresos por servicios públicos. Entre 1977 y 1987, la participación de los ingresos generales locales aumentó 16%, de 60 a 69%.⁵ Si bien el impuesto a los bienes sigue siendo la fuente dominante de los ingresos locales, las tarifas y los cargos de servicios públicos y los impuestos a las ventas constituyen una porción mayor de la base del ingreso local.

Algunas de las principales obligaciones federales impuestas a los estados se llevan a cabo a nivel local. Por ejemplo, muchos de los requisitos relativos a la purificación del agua deben ser satisfechos por distritos, con objetivos especiales o con objetivos generales. Los estados pueden fijar las normas, pero los gobiernos locales asumen la responsabilidad de construir y operar las instalaciones de tratamiento de desechos del agua. Los gobiernos locales son los bastiones de los proveedores y productores de servicios públicos. En 1985, los gobiernos locales con objetivos generales prestaron, solamente, el 46% de todos los servicios públicos a los habitantes del estado.⁶

⁴ Gold, Steven D., *Reforming State-Local Relations: A Practical Guide* (Denver, Colorado: National Conference of State Legislatures, diciembre 1989), p. 98.

⁵ Oficina General de Contabilidad de Estados Unidos, "Comunidades en necesidad fiscal, el objetivo de los subsidios estatales ofrece ayuda limitada", GAO/HRD-90-69 (Washington: GAO, abril 1990), p. 10.

⁶ *Ibid.*

Sistemas de finanzas locales

Pese a la porción considerable de costos de servicios locales financiados por los gobiernos federal y estatal, los gobiernos locales son los principales proveedores de bienes y servicios públicos. Un componente importante de la "prestación" de servicio involucra las decisiones financieras. Estas decisiones se centran en cómo aumentar los ingresos y en qué gastarlos. Las respuestas a estas preguntas constituyen el resultado principal del sistema financiero local.

Los parámetros para estas decisiones financieras se establecen a través de las políticas financieras. Las políticas financieras, como las que limitan la cantidad de deuda emitida por una localidad, condicionan el resultado final. En el caso de los límites de crédito, si un gobierno local alcanzara su límite de deuda, son sus responsables políticos quienes deberían optar entre proceder a ese desembolso deseado, elegir otro mecanismo de financiación o cambiar su política de endeudamiento.

Las políticas financieras se llevan a cabo mediante prácticas financieras. Las prácticas financieras son los procedimientos utilizados para planear, manejar y controlar el proceso de decisión. Incluyen, entre otros, la contabilidad, las auditorías, los informes financieros, el presupuesto, el manejo del efectivo y la administración de la deuda.

Objetivos de las finanzas locales

Los sistemas financieros respaldan las operaciones de las organizaciones, haciendo posible que éstas cumplan con sus responsabilidades y funciones. Las funciones del gobierno local implican la regulación de las actividades privadas o la producción y el suministro de bienes y servicios. Los sistemas financieros están pensados para asegurar y favorecer la responsabilidad, la efectividad, la eficiencia y la equidad en el cumplimiento de las reguladoras locales y las responsabilidades de servicio.

Responsabilidad y control. Los gobiernos deben hacer frente a limitaciones legales en el desempeño de sus funciones; pueden hacer sólo aquello que están legalmente autorizados a

hacer. Como ya dijimos, estas limitaciones y restricciones son un lugar común. Los sistemas financieros establecen controles para garantizar que los recursos públicos se inviertan en fines autorizados. Los dirigentes públicos son considerados responsables ante los cuerpos legislativos, los acreedores, los contribuyentes y los garantes de las decisiones financieras sancionadas en presupuestos, acuerdos sobre títulos, subsidios, contratos, convenios de alquiler, acuerdos intergubernamentales y otros documentos legales.

Efectividad. Los sistemas financieros deben favorecer el uso efectivo de los recursos públicos. La efectividad depende del grado de cumplimiento de sus objetivos que logren los programas y servicios del gobierno. La efectividad puede medirse estableciendo si un servicio o programa es a la medida de las necesidades, los deseos y la disposición a pagar de los usuarios. El presupuesto distribuye recursos entre servicios y programas de gobierno, clasificando objetivos y niveles de servicio en competencia. Una vez que se han tomado las decisiones relativas a los recursos, los sistemas financieros deben evaluar la efectividad de los programas y servicios autorizados para controlar el desempeño y asistir con futuras asignaciones de recursos.

Eficiencia y equidad. Eficiencia implica diversos significados. La eficiencia económica se logra si los ciudadanos reciben los servicios que quieren y por los que están dispuestos a pagar. La ineficiencia sobreviene si un gobierno produce un servicio escaso o excesivo. La eficiencia técnica se alcanza si se logran economías de escala (por ejemplo, una disminución en el costo unitario promedio de producción al aumentar la escala de producción) o rentabilidad con respecto a los costos. La equidad se logra si se minimizan las disparidades fiscales entre los gobiernos locales. Estas disparidades se producen si los contribuyentes con ingresos similares, que viven en distintas jurisdicciones, pagan sumas diferentes por servicios similares. Los sistemas financieros deben promover la eficiencia técnica y económica y contribuir a asegurar la equidad en el suministro de servicios públicos. La participación del estado puede, en el mejor de los casos, ayudar a alcanzar estos objetivos financieros.

Los estados ejercen su derecho de prioridad, proveen y prescriben

Los estados pueden adoptar tres funciones diferentes en las finanzas locales: ejercen su derecho de prioridad, actúan como proveedores y prescriben. Un estado no desempeña una función excluyendo las otras. De hecho, un estado con frecuencia desarrolla múltiples roles al mismo tiempo.

Al ejercer su derecho de *prioridad*, un estado evita algunas decisiones y prácticas financieras de los gobiernos locales. En esa función, los estados hacen uso de sus poderes legales superiores para usurpar la discreción local.

Cuando un estado actúa como *proveedor*, ofrece asistencia a los gobiernos locales. La asistencia financiera del estado o su asunción de funciones locales reduce la dependencia local de los ingresos de propia fuente y mitiga las disparidades fiscales. Del mismo modo, los estados pueden asistir a las unidades locales para que mejoren su gestión de las finanzas mediante programas de asistencia técnica y servicios financieros manejados por el estado.

Por último, en su función de *prescribir*, un estado dictamina la forma en que los gobiernos locales llevan a cabo sus funciones a nivel de las finanzas. Los estados regulan tanto las políticas como los procedimientos financieros locales.⁷ La aplicación de estas regulaciones varía según su grado de importancia para el estado.

Regulación estatal de las finanzas locales

Los estados regulan los sistemas financieros locales a través de un conjunto complejo de leyes y regulaciones. Frecuentemente, los requisitos de los estados se crean en forma desordenada en el tiempo, sin tener en cuenta su impacto colectivo en las operaciones locales. Los mismos están arraigados en

⁷ Para un estudio completo de la regulación estatal de la gestión financiera local, véase John E. Petersen, C. Wayne Stallings, y Catherine Lavigne Spain, *State Roles in Local Government Financial Management: A Comparative Analysis* (Washington: Government Finance Officers Association, junio 1979).

las leyes constitucionales emanadas del Parlamento así como en la regulación administrativa. Como es raro encontrar un organismo estatal con responsabilidades de supervisión, la fragmentación y las duplicaciones de los requisitos financieros estatales pueden ser considerables. El grado en que se apliquen los requisitos estatales dependerá de su origen, propósito e importancia relativa.

Regulación de la práctica financiera

Las prácticas financieras locales muchas veces se regulan para establecer "criterios mínimos". A los estados les preocupa la aplicación de procedimientos financieros adecuados para garantizar el control fiscal y la responsabilidad. Los intereses del estado y del pueblo en general se ven correspondidos cuando los gobiernos locales responden a ciertos requisitos uniformes.

Contabilidad, auditoría e información financiera. Las leyes estatales pueden fijar algunos requisitos básicos de control interno, como la separación de los deberes financieros, para garantizar responsabilidad y control fiscal apropiados. Sin embargo, cuando estos requisitos son tan específicos que detallan qué, cómo o cuándo se aplican determinados procedimientos, pueden derivar en prácticas conflictivas o ineficientes. Por ejemplo, las leyes que atribuyen la responsabilidad de llevar a cabo determinada obligación financiera a un funcionario local particular pueden ir en contra de una división más eficiente de las responsabilidades. En dichos casos, un gobierno local puede ver comprometida su efectividad a nivel organizacional si cumple con el dictamen del estado.

Los estados, generalmente, exigen que los gobiernos locales preparen informes financieros anuales o de mayor frecuencia. Estos informes pueden ser iguales o diferentes de los informes preparados por la jurisdicción para otros fines. Si su objetivo principal es la divulgación financiera, estos informes deben prepararse en concordancia con los principios contables generalmente aceptados (GAAP) para los gobiernos. No obstante, algunos estados no adhieren a estas normas reconocidas a nivel nacional en sus requisitos. Como consecuencia de ello, los gobiernos locales pueden enfrentar dos conjuntos diferentes de requisitos para los informes destinados, de

hecho, al mismo objetivo. Muchos estados también requieren que las localidades presenten informes financieros especiales. Estos informes pueden ser utilizados para controlar las finanzas de los gobiernos locales, estimar el impacto fiscal de la legislación estatal en las operaciones locales, aplicar los límites de recaudación y los controles de costos del estado, calcular la distribución de ciertos tipos de ayuda estatal y responder a una variedad de otros objetivos.

La mayoría de los estados exigen a los gobiernos locales auditorías anuales. Estas auditorías pueden ser realizadas por un organismo de auditoría del estado o una firma contable contratada por la jurisdicción local. Normalmente, estas auditorías son auditorías financieras realizadas de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (GAAS) para dar fe de la exactitud de los estados contables de la jurisdicción. Si una localidad recibe asistencia financiera federal pasada a través del estado, éste puede exigir una auditoría financiera y de conformidad para determinar si la localidad cumple con las condiciones del subsidio.

Presupuesto. Debido a su importancia en la asignación de recursos públicos, el proceso presupuestario local puede ser prescrito por la legislación del estado. La mayoría de los estados limitan la participación en este proceso a los requisitos para los presupuestos anuales, las audiencias públicas sobre presupuestos propuestos, y los procedimientos para la adopción del presupuesto y sus modificaciones. Algunos estados pueden dictar procedimientos presupuestarios específicos, entre otros, el tipo de presupuesto (a saber, inscripción por línea, programa), qué información se incluye en el documento del presupuesto y el proceso de revisión que debe seguir el órgano gobernante.

Algunos estados participan directamente en el proceso local. Por ejemplo, Nueva Jersey debe examinar y aprobar los presupuestos locales antes de que éstos entren en vigencia. En este caso, el estado interviene en el proceso de decisión local propiamente dicho. Durante la Depresión, la preocupación del estado por la solvencia y la estabilidad financiera de las localidades llevó a la creación de este requisito particular. El estado analiza los presupuestos locales para determinar el cumplimiento local de otros requisitos estatales, especialmente los

topes de ingresos y gastos impuestos a los condados y las municipalidades.

Gestión de la deuda. Otra área tradicional de regulación estatal es el crédito local. Como pedir préstamos implica comprometer ingresos futuros a largo plazo, estas decisiones generan una preocupación particular. Esta mayor preocupación está justificada, ya que el hecho de que una sola jurisdicción no cumpla con las obligaciones de la deuda puede debilitar los niveles de endeudamiento de otras localidades y del propio estado. Dejando de lado las restricciones sobre el importe del crédito local (tratado más adelante), las restricciones se aplican comúnmente a referendos sobre bonos, plazos de vencimiento máximos y al método de ventas de bonos.⁸

Según el tipo y el importe del crédito, la legislación del estado puede exigir a los gobiernos locales que realicen referendos entre los votantes para autorizar la emisión de deuda. Los requisitos para la aprobación de los votantes representan el máximo ejercicio de responsabilidad. En vez de delegar la responsabilidad de las decisiones de crédito a funcionarios electos, estos requisitos dejan la autoridad de decisión en manos de los propios ciudadanos contribuyentes.

Los estados también pueden establecer fechas de vencimiento para distintas formas de deuda, definiendo el plazo en que el capital y el interés deben ser pagados por el gobierno local que tomó el préstamo. Estas fechas de vencimiento garantizan, en parte, que el plazo de reembolso no exceda la vida útil del activo de capital financiado con los fondos solicitados. De manera muy similar a los requisitos que afectan las licitaciones competitivas para la compra de bienes y servicios, los requisitos del estado para la venta competitiva de bonos están pensados para bajar los costos de crédito.

La aplicación de estos requisitos, a menudo, se ejerce activamente. Si bien algunos estados exigen la aprobación estatal de las emisiones locales de bonos, la mayoría confía en asesores de bonos que analizan los acuerdos de bonos para dar fe

⁸ Petersen, John E., Lisa A. Cole y Maria A. Petrillo, *Watching and Counting: A Survey of State Assistance to and Supervision of Local Debt and Financial Administration* (Washington: National Conference of State Legislatures and Municipal Finance Officers Association, octubre 1977), p. 3.

de la legalidad de la transacción, lo cual incluye la conformidad con las leyes del estado. Las leyes sobre deuda del estado pueden generar problemas a los gobiernos locales cuando se desperdician tasas favorables de interés debido a retrasos causados por los procedimientos de crédito prescritos por el estado. Las leyes del estado también pueden limitar las opciones de crédito local cuando se interpretan de manera tan estrecha que no se ajustan a los nuevos instrumentos de endeudamiento. Nuevamente, las localidades pueden incurrir en costos adicionales de crédito si las leyes del estado no son capaces de seguir el ritmo de los avances en el mercado.

Compra. Las prácticas de compra locales, en general, están sometidas a la regulación del estado. Los estados, frecuentemente, establecen algunos criterios mínimos para la compra local de bienes y servicios. Los requisitos típicos pueden cubrir los métodos de compra, los procedimientos de licitación competitiva y las disposiciones en caso de conflicto de intereses. La legislación del estado puede definir qué tipos de compras están sujetos a la licitación competitiva cerrada o, de lo contrario, a la negociación competitiva. En general, la compra de materiales y suministros, así como los contratos de construcción, están sujetos a la licitación competitiva cerrada, que confiere el contrato al oferente responsable más bajo. La ley, generalmente, especifica el precio mínimo de compra sujeto a la licitación competitiva; estos precios mínimos pueden ir de unos cientos a varios miles de dólares. La negociación competitiva, que considera factores adicionales como la experiencia del vendedor y el alcance de los servicios, está permitida, generalmente, para los servicios profesionales. La legislación del estado puede fijar normas específicas que rijan el proceso de licitación, entre otras los requisitos de publicidad, la inspección de las licitaciones y los requisitos contables.

La aplicación de estas disposiciones legales es despareja, porque, con frecuencia, no hay un solo organismo estatal que se encargue del control de las prácticas locales de compra. La aplicación es, en general, más firme si los procedimientos de compra se establecen para servicios o proyectos especiales financiados con la ayuda del estado. En estos casos, los organismos otorgantes del estado promulgan normas sobre adquisiciones hechas con fondos de subsidios. Por ejemplo, los or-

ganismos de transporte estatales, muchas veces, fijan especificaciones, habilitan licitaciones y conceden contratos para proyectos de autopistas locales que son financiados, en gran medida, con fondos estatales y federales.

Manejo de los subsidios. Los gobiernos locales, al igual que otros receptores de subsidios, deben cumplir una serie de requisitos como condición previa para recibir asistencia intergubernamental designada para fines específicos. Los organismos del estado responsables de manejar la ayuda federal derivada y la ayuda estatal categórica imponen requisitos especiales de gestión financiera a los receptores locales de subsidios. Estos requisitos, en general, se refieren a la contabilidad general, el manejo del efectivo, la información, la compra, la auditoría y otras normas financieras. Por ejemplo, un organismo otorgante del estado puede requerir a los subsidiados que lleven registros financieros independientes o prescribir requisitos mínimos para el sistema contable del subsidiado. Si lo que se ofrece es asistencia federal derivada, un organismo otorgante del estado puede agregar los requisitos federales, que se transfieren junto con los dólares federales. En cualquier caso, estos requisitos pueden exigir que el gobierno local receptor establezca registros y procedimientos contables independientes. Esta duplicación del esfuerzo puede, no sólo aumentar los costos administrativos, sino, también, debilitar la fiabilidad y la exactitud de la información financiera. Esta carga se ve fuertemente aumentada si un gobierno local recibe asistencia financiera de más de un organismo del estado, porque cada organismo puede establecer sus propios requisitos.

Regulación de las políticas financieras

Las políticas financieras fijan los parámetros para las decisiones de un gobierno local referidas a la recaudación de ingresos, el gasto y el crédito. Un estado puede restringir o apropiarse de estas políticas locales para garantizar la solvencia financiera, reducir los efectos de arrastre o proteger los intereses del estado. Las áreas políticas normalmente afectadas por la regulación del estado son las políticas de gasto, la diversificación de ingresos y los límites de endeudamiento.

Diversificación de los ingresos. Muchos gobiernos locales establecen políticas para diversificar su base de ingresos. Por ejemplo, una localidad puede fijar un objetivo que tenga mayor dependencia de las tarifas o cargos de usuario para financiar ciertos servicios o programas.

La legislación estatal, generalmente, aborda esta política de dos maneras. Primero, la ley del estado puede prohibir cargos locales por servicios particulares —como la inmunización contra las enfermedades infantiles— para eliminar, de esa forma, toda disuasión de utilizar el servicio. Segundo, el estado puede limitar el importe de la tarifa o cargo al mínimo necesario para cubrir el costo del servicio o regulación. La tarifa o cargo es sometida a pruebas para establecer si es razonable e igualitaria. Por ejemplo, las tarifas por parquímetro no pueden fijarse muy altas para, de este modo, generar un ingreso “excedente” que tenga el fin de apoyar otros programas y servicios.⁹

Los estados pueden inhibir o promover el uso local de otras fuentes de ingresos, especialmente los impuestos a las ganancias y a las ventas. Los estados regulan el uso de los ingresos locales para reducir las cargas fiscales, garantizar la administración uniforme y disminuir la competencia tributaria entre las jurisdicciones.

Límites de endeudamiento. Las localidades, normalmente, fijan políticas respecto de la cantidad de deuda que van a contraer, así como los objetivos para los cuales se la contraerá. Por ejemplo, un gobierno puede limitar la deuda de responsabilidad general a un porcentaje fijo de los ingresos de fondos de libre disposición para no comprometer un exceso de recursos a objetivos de endeudamiento. Lo mismo puede hacer la legislación del estado. Con frecuencia, la ley estatal limita la deuda de responsabilidad general a un porcentaje fijo (a saber 5%) de la valuación estimada de bienes imponibles dentro de la jurisdicción.

Una cuestión clave es si estos límites de crédito constituyen prácticas comerciales sólidas o requerimientos arbitrarios. Si no hay una correlación fuerte entre la limitación y la

⁹ Comisión Asesora en Relaciones Intergubernamentales, *Local Revenue Diversification of User Charges* SR-6 (Washington, ACIR, octubre 1987), p. 41

capacidad de endeudamiento de un gobierno, estas restricciones representan una carga financiera innecesaria. Un gobierno con una capacidad de endeudamiento inadecuada puede verse obligado a depender de la compra con arrendamiento –o “financiación con pago a medida que se recibe la renta”– en el caso de alcanzar su límite de crédito demasiado rápido.

Políticas de gasto. Como parte del proceso presupuestario, los gobiernos locales elaboran pautas que limitan la suma que los organismos y departamentos pueden pedir o gastar en sus presupuestos de explotación. Algunas pautas presupuestarias, como los márgenes salariales, atraviesan las fronteras entre departamentos y pueden diferirse de un año presupuestario al siguiente. Otras pautas, como los recortes generalizados, se instituyen sólo cuando las condiciones financieras justifican una restricción sustancial del gasto. Los requisitos del estado pueden suplantar estas políticas de gasto apropiándose las decisiones financieras locales.

Poner límites a los impuestos o al gasto es un método de apropiación disponible para los gobiernos de los estados. El objetivo es el mismo –fijar un máximo o reducir el gasto local–, independientemente de que estas restricciones se apliquen a los ingresos o a los gastos locales. Las dos formas más utilizadas de limitación son los límites a la tasa del impuesto a los bienes y los topes máximos a los ingresos por impuestos a las ganancias. El límite a la tasa fiscal restringe la tasa fiscal nominal; por ende, restringe la cantidad de impuesto que puede imponerse sobre cada dólar de valuación estimada. Los límites a los ingresos por el impuesto a las ganancias restringen el aumento del porcentaje de ese ingreso de un año al siguiente. El aumento anual permisible puede estar atado a un número específico (a saber, 5% anual) o a un indicador económico (a saber, la tasa de inflación). La efectividad de estas limitaciones dependerá de factores como el porcentaje de aumento permitido, las exenciones a las limitaciones y las disposiciones para sobrepasarlas.¹⁰

¹⁰ Para una investigación sobre los límites de ingreso y gasto, véase Steven D. Gold y Martha A. Fabricius, “Cómo limitan los estados los impuestos a los bienes y el gasto de las ciudades y condados” (Denver, Colorado: National Conference of State Legislatures, marzo 1989) (35 pp.)

Otro medio que pueden utilizar los estados para apropiarse las decisiones locales relativas a las finanzas son los mandatos. Si bien todo requerimiento impuesto por los estados a los gobiernos locales puede calificarse como "mandato", mandato, aquí, se refiere a un servicio o función que los gobiernos locales tienen la obligación de llevar a cabo. Como la base legal de la autoridad del gobierno local se origina en la legislación constitucional o legislativa del estado, los estados tienen un margen mucho mayor que el gobierno federal para modificar programas y servicios. En muchos casos, los estados imponen programas o funciones por razones de equidad y eficiencia. Por ejemplo, la ley estatal puede exigir que las ciudades ofrezcan determinados servicios de salud (a saber, atención médica domiciliaria) a individuos con derecho a recibirlos quienes, de otro modo, podrían ver negado su acceso a servicios esenciales porque no son residentes. En otros casos, los estados pueden exigir que los condados desempeñen algunas funciones (a saber, sistemas de justicia penal) en nombre del estado debido a las deseconomías de escala. Los condados pueden ofrecer dichos servicios a un costo más bajo por unidad del que debería pagar el estado si llevara a cabo esa función. Si es un servicio o función que la localidad no llevó a cabo anteriormente, el costo de cumplir con el mandato puede ser alto. Por otro lado, una comunidad que ya ofrece los servicios obligatorios puede no sufrir ningún aumento en los costos o, solamente, costos incrementales como consecuencia de la acción del estado. Además de la cantidad de actividad previa, las características demográficas locales y las condiciones fiscales locales son los determinantes más significativos de los aumentos de costos relacionados con los mandatos.¹¹

Asistencia del estado en las finanzas locales

La asistencia ofrecida por el estado a los sistemas financieros locales adopta tres formas principales: asistencia financiera, asistencia técnica y servicios financieros. Como no in-

¹¹ Fix, Michael y Daphne A. Kenyon, eds., *Coping with Mandates: What Are the Alternatives?* (Washington: The Urban Institute Press, 1990), p. 34.

tenta ejercer coerción sobre los gobiernos locales, la asistencia, en general, no se topa con la resistencia local que, a menudo, enfrenta la acción reguladora del estado. Para alcanzar sus objetivos, los estados pueden emplear una combinación de tipos de asistencia, así como una combinación de regulación y asistencia.

Asistencia financiera del estado

La asistencia financiera afecta la recaudación de ingresos, así como las decisiones de gastos que toman los gobiernos locales. Aunque no se ha puesto ningún valor monetario a la asistencia técnica y a los servicios financieros, es posible afirmar que la asistencia financiera constituye la forma más cara de asistencia ofrecida por los gobiernos estatales. La asistencia financiera implica tanto el pago directo de dólares de ayuda a las jurisdicciones locales como la asistencia indirecta en forma de pagos a individuos y la asunción, por parte del estado, de servicios y funciones locales.

Asistencia directa. La asistencia directa es ofrecida a los gobiernos locales en forma de ayuda "por categoría" e "irrestringida". La *ayuda por categoría* brinda apoyo financiero para objetivos específicos; los dólares de ayuda deben gastarse sólo en programas y servicios designados. La proporción única mayor de fondos de ayuda por categoría del estado financia la educación primaria y secundaria a nivel local.¹² El objetivo principal de la ayuda categórica es aumentar el gasto local en funciones y programas particulares, en un esfuerzo por aumentar su eficacia. Teniendo en cuenta que ciertos programas, como la educación primaria y secundaria, aportan beneficios derivados a posteriori, el estado tiene un interés socioeconómico en apoyar los programas educativos. Si los dólares de ayuda por categoría se distribuyen en base a las necesidades de programas (a saber, número de estudiantes) o la capacidad local de ingresos (a saber, la capacidad de una localidad para recaudar ingresos destinados a financiar

¹² Comisión Asesora en Relaciones Intergubernamentales, *Significant Features of Fiscal Federalism*, Vol. 2: Ingresos y gastos, M-169-II (Washington: ACIR, agosto 1990), tabla 25, p. 29.

un nivel de servicio dado), el programa de asistencia financiera también responde, entonces, a algunos fines de eficiencia y equidad.

La *ayuda irrestricta* adopta la forma de asistencia general, impuestos compartidos y pagos de impuestos in situ. Los programas de ayuda son considerados "irrestrictos" cuando los estados no ponen condiciones; los gobiernos locales pueden gastar los dólares de ayuda en los objetivos que consideren apropiados.

La *asistencia general*, usualmente, se distribuye a las localidades en base al origen, la necesidad o el objetivo de la base imponible o como una combinación de todos estos elementos. Si la distribución se basa en el origen, lo cual es común para los *impuestos compartidos*, el estado recauda los ingresos y devuelve la totalidad o una parte de éstos a las localidades, "según la proporción de la base imponible que se encuentra dentro de sus fronteras".¹³ Por ejemplo, una porción de los impuestos a las ganancias recaudados por un estado podría distribuirse a las comunidades en base a la cantidad de impuestos generados en dichas comunidades. La distribución por este medio no sirve de mucho para manejar los problemas de equidad. Sucede lo contrario con la asistencia financiera distribuida en base a la necesidad o el objetivo de la base imponible, siendo este último el que mejor enfrenta los problemas de equidad. La distribución en base al objetivo de la base imponible, medido por la capacidad fiscal, el esfuerzo tributario u otro factor, reduce de manera más eficiente las disparidades entre las localidades que están mejor y peor.¹⁴

Asistencia indirecta. La asistencia financiera es indirecta si un estado gasta dineros que benefician a los gobiernos locales pero no ofrece apoyo financiero directo a esos gobiernos locales. Hay asistencia indirecta de todos los tamaños y medidas; sin embargo, no se ha hecho ningún esfuerzo sistemático por catalogar los esfuerzos estatales en esta área. Dos métodos de asistencia indirecta que han sido ampliamente documentados son la asunción de costos locales por parte del es-

¹³ Oficina General de Contabilidad de Estados Unidos, "Comunidades en necesidad fiscal", p.26.

¹⁴ *Ibid.*

tado y los llamados "circuit-breaker programs" (brindan alivio fiscal sobre la propiedad a algunos contribuyentes que son propietarios o alquilan sus lugares de residencia).

El tipo más común de estos programas reduce el gravamen del impuesto a los bienes para los contribuyentes de ingresos bajos y moderados a través del sistema del impuesto a las ganancias del estado. Normalmente, un solicitante presenta un formulario adicional con la declaración del impuesto a las ganancias estatal. Se calcula el "gravamen excedente" para el impuesto a los bienes local y la cantidad de alivio se deduce de la deuda de impuesto a las ganancias del solicitante. Si el solicitante no tiene una deuda de impuesto a las ganancias, el estado emite un reintegro. En muchos casos, estos programas son iniciativas de equidad para los contribuyentes y reducen la carga desproporcionada que los impuestos a los bienes locales imponen, generalmente, a los contribuyentes de menores ingresos.¹⁵ Si bien estos programas no ofrecen ingresos adicionales a los gobiernos locales, sí reducen la carga fiscal creada por el gasto del gobierno local, que puede, a su vez, disminuir la resistencia de los contribuyentes a los aumentos de impuestos a los bienes locales.

La asunción de programas y servicios locales por parte del estado tiene un efecto más fuerte en el sistema financiero local. Cuando el estado asume el costo total o parcial de un programa local o implementa un programa que compite con una función local o la suplanta, ofrece a las localidades el equivalente de la asistencia financiera. En las décadas de 1970 y 1980, los estados asumieron una porción mayor de los costos de salud y seguridad social de los programas administrados a nivel local. Por ejemplo, la mayoría de los estados asumieron la parte estatal-local de los costos de los programas federales para la pobreza -Ayuda a las Familias con Hijos Dependientes (AFDC) y Medicaid-. La mayoría de los estados también toman a su cargo el costo de los programas de asistencia general, es decir, los programas de mantenimiento del ingreso que ofrecen cobertura a los indigentes que

¹⁵ Comisión Asesora en Relaciones Intergubernamentales, *Property Tax Circuit-breakers: Current Status and Policy Issues*, M-87 (Washington: ACIR, febrero 1975), pp. 1-17.

no son aptos para acceder a los programas federales. Un estado puede llegar a asumir el costo de un servicio o función local debido a los beneficios a posteriori, a las economías de escala, a la reasignación de responsabilidades o por una cantidad de otras razones.

La asistencia técnica del estado

La asistencia técnica del estado aprovecha los recursos estatales para mejorar políticas y prácticas financieras a nivel local. En algunos casos, esta asistencia apunta a complementar y reforzar las regulaciones estatales; en otros casos, está pensada específicamente para atender necesidades y problemas locales.

Cuando los estados refuerzan la regulación a través de la asistencia técnica, ayudan a las localidades a cambiar o adaptar sus prácticas y políticas financieras locales para responder a objetivos de los estados. Por ejemplo, los estados pueden capacitar al personal de finanzas local para adaptar los planes contables prescritos por el estado a los sistemas contables locales. Estos planes se utilizan para clasificar y registrar la información financiera de un modo que facilite los estados contables para el estado. La capacitación es más eficaz si el personal del estado conoce los sistemas y prácticas locales y puede relacionar los requisitos del estado con los procedimientos locales. De este modo, los esfuerzos de asistencia del estado pueden ganar credibilidad y, potencialmente, mayor aceptación entre los funcionarios locales.

Dichos esfuerzos son más creíbles si no dependen ni sirven de precursores de la acción reguladora del estado. En dichos casos, el estado trata de mejorar las prácticas y políticas locales como una manera de ayudar a las localidades a manejar, en forma más efectiva, sus propios programas y servicios. Por ejemplo, el personal del estado puede capacitar a los administradores locales en las técnicas de elaboración de presupuesto para que puedan tomar mejores decisiones respecto de las asignaciones. Más allá de que la asistencia técnica refuerce la regulación o ayude a los gobiernos locales a ayudarse a sí mismos, con frecuencia, dicha asistencia se brinda en forma de asesoramiento y consulta o capacitación y publicaciones.

Asesoramiento y consulta. Los funcionarios estatales con conocimiento y solvencia en finanzas pueden ayudar a los funcionarios locales a implementar nuevas y mejores prácticas financieras. Esta asistencia, generalmente, se traduce en servicios de información técnica ofrecidos por los organismos de ingresos o finanzas estatales, los departamentos estatales de asuntos relativos a la comunidad u organismos estatales dedicados a programas que trabajan en estrecha relación con sus organismos homólogos a nivel local. En la forma más simple y menos costosa, el personal del estado responde a dudas telefónicas o escritas. Este método puede resultar bastante efectivo para responder a averiguaciones muy específicas, como preguntas sobre el significado de varias leyes y regulaciones del estado. Los servicios de información también pueden resultar útiles si la persona que pregunta busca información general o fuentes de información. En estos casos, el personal del estado puede, también, identificar las publicaciones o las personas capaces de ofrecer información adicional.

La consulta in situ es, quizás, el método más efectivo de asistencia técnica. El personal del estado puede observar directamente problemas y condiciones locales y recomendar mejoras adaptadas a las circunstancias individuales. Por ejemplo, el personal de auditoría del estado puede llegar a asistir al personal de finanzas local para automatizar sus sistemas contables. Debido a que esta asistencia requiere tiempo y trae aparejados costos en viajes y otros viáticos, constituye la forma más costosa de asistencia técnica. No obstante, y a menos que tenga mucho personal y un presupuesto adecuado para ofrecer ayuda in situ, el estado, no siempre, podrá llegar a una gran cantidad de gobiernos locales.

Capacitación y publicaciones. Los programas de capacitación y las publicaciones técnicas son dos formas de llegar a un público más amplio con un costo menor.

Como los viajes y los presupuestos para capacitación, normalmente, están muy limitados para los gobiernos locales, los esfuerzos por ofrecer programas de capacitación en diferentes regiones de un estado o, conjuntamente, con otras reuniones, pueden tener un efecto positivo en los niveles de participación. En el área de finanzas, la capacitación sirve, en general, para dos fines: (1) aumentar el conocimiento o la conciencia y

(2) desarrollar capacidades e idoneidad técnica. A los funcionarios estatales les interesa elevar la conciencia local respecto de los temas, las leyes y las técnicas financieras para que los funcionarios locales puedan adaptarlos a sus propios gobiernos. En una capacitación más intensa, el personal del estado puede formar al personal local en el uso de prácticas y técnicas financieras específicas. La formación basada en capacidades tiene más chances de producir un cambio; también lleva más tiempo y es más cara.

El estado también puede desarrollar conciencia y capacidades técnicas a través de boletines, guías y manuales técnicos. Si brinda una guía paso a paso, estas publicaciones pueden resultar tan efectivas como la capacitación. Si se combinan con la capacitación, las publicaciones técnicas pueden tener un impacto aún mayor en las prácticas locales. No obstante, es importante que las publicaciones técnicas ofrezcan instrucciones detalladas que se ajusten a las necesidades y los problemas locales. De lo contrario, los esfuerzos de asistencia técnica por parte del estado pierden credibilidad. Los boletines pueden difundir, rápidamente, información sobre prácticas innovadoras, así como sobre nuevas leyes y regulaciones que pueden resultar de interés para los funcionarios locales.

Los que se encargan de la capacitación y las publicaciones suelen ser algunos de los mismos organismos que ofrecen servicios de asesoramiento y consulta. No se trata de formas mutuamente excluyentes de asistencia. Para brindar este servicio, los organismos del estado también pueden firmar contratos con firmas o universidades privadas. En algunos estados, como Tennessee, el estado ofrece programas de capacitación a través de sus colleges y universidades. Por medio de las economías de escala, el estado puede ofrecer asistencia que, de lo contrario, no estaría al alcance de los gobiernos individuales o les resultaría demasiado costosa.

Servicios financieros

Las economías de escala son la fuerza impulsora de otra forma de asistencia estatal a los gobiernos locales constituida por los servicios financieros. Los servicios financieros se defi-

nen, aquí, como las funciones de gestión financiera que desempeña el estado en nombre de las jurisdicciones locales. Estos servicios pueden, o no, suplantar totalmente la función local en las finanzas; en la mayoría de los casos, ofrecen otra opción a los responsables de las decisiones locales. Por ejemplo, los fondos de inversión manejados por el estado no reemplazan las actividades de inversión local sino que, más bien, representan otro vehículo de inversión en el cual, quienes manejan efectivo a nivel local, pueden invertir en la cartera de su gobierno. Por otro lado, los sistemas de retiro estatales, normalmente, sustituyen los planes de pensiones administrados por las localidades.

Cuatro de los servicios financieros más comunes, ofrecidos por los estados, son los "pools" o fondos de inversión, las mejoras crediticias, los sistemas de retiro y la compra en cooperativa.

Fondos de inversión. Más o menos la mitad de los estados ofrecen a los gobiernos locales la oportunidad de participar en fondos de inversión. Estos fondos combinan el efecto de los gobiernos locales para invertir en una cartera diversificada, pagando las ganancias a los gobiernos participantes en proporción a su inversión total. Normalmente, los fondos son operados por consejos de inversión o tesoreros del estado. En algunos casos, los fondos locales se mezclan con fondos del estado. En otros casos, se establece un fondo aparte para los gobiernos locales.

En cualquier caso, los fondos ofrecen varias ventajas a las localidades. Las jurisdicciones locales, especialmente las pequeñas, pueden no poseer o afrontar la pericia en inversiones necesaria para invertir en valores con mayor rendimiento. Los fondos del estado pueden emplear personal técnico o contratar a administradores de dinero profesionales para invertir en inversiones más complejas, ya que pueden distribuir los costos administrativos entre un gran número de participantes. Los fondos del estado también ofrecen la ventaja de una cartera mucho más diversificada. Debido a las restricciones estatales a las opciones de inversión locales, muchas localidades no pueden comprar algunos de los valores que más rinden (a saber, instrumentos negociables) que sí están disponibles para los fondos del estado.

La única ventaja mayor que se consigue a través de los fondos del estado es la liquidez. Como las localidades pueden, en general, retirar sus fondos del "pool" a corto plazo, ello hace que mejoren el panorama de su cashflow sin recurrir a inversiones menos rentables con vencimientos breves.

Asistencia crediticia. Los estados pueden ayudar a los gobiernos locales a bajar sus costos de crédito mediante una serie de programas de mejora crediticia.¹⁶

A través de garantías estatales, el estado asume la obligación de pagar los costos de endeudamiento si una localidad no cumple con sus obligaciones de deuda. Un programa popular utiliza los derechos a la ayuda estatal como una forma de garantía —si una jurisdicción local no puede hacer frente a su obligación de pago, el estado retiene suficiente ayuda estatal para responder a los pagos de la deuda de la localidad—. ¹⁷ Mediante estas garantías, las localidades pueden obtener mayores niveles de crédito, lo cual, a su vez, baja los costos de éste. Los estados ofrecen servicios financieros de deuda cuando actúan como intermediarios, emitiendo la deuda y luego prestando el producido a los gobiernos locales. Dos programas de fondos crediticios que se utilizan actualmente son los bancos de bonos y los fondos de crédito rotativos. A través de los bancos de bonos, los estados venden bonos. El producido de estos bonos lo utilizan para comprar bonos a los gobiernos locales o reúnen varias emisiones de deuda locales pequeñas en una emisión grande que se vende en el mercado de títulos. Los fondos rotativos difieren de los bancos de bonos en la capitalización inicial de los bonos. Además, los fondos de los fondos rotativos se reciclan para formar créditos adicionales. Como el gobierno federal aporta el dinero de base para que los fondos rotativos estatales financien los servicios de tratamiento de aguas locales, es probable que los fon-

¹⁶ Para un análisis de los principales programas estatales de asistencia crediticia, véase John E. Petersen, Susan Robinson, Percy Aquila, Joni L. Leithe y William Graham, "Fondos de crédito para la infraestructura de finanzas: un examen de los bancos de bonos estatales, los fondos estatales rotativos y los fondos crediticios subestatales" (informe de investigación) (Washington: Government Finance Officers Association, septiembre 1988).

¹⁷ Standard & Poor's, "El estado ofrece fuertes aumentos de crédito", *Credit Review*, abril 10, 1989, p. 1.

dos rotativos se conviertan en la forma más generalizada de asistencia crediticia del estado.

Al igual que los fondos de inversión, el fondo de crédito ofrece considerables ventajas. Dado que los gobiernos locales comparten los costos de emisión a través de los fondos de crédito, pueden reducir proporcionalmente los costos de emisión tales como los honorarios de las calificadoras y las comisiones de garantía de emisión. A través de las mejoras crediticias, los fondos de crédito estatales pueden reducir, potencialmente, los costos de los intereses para los gobiernos locales. Además, estos fondos también permiten el acceso de las pequeñas jurisdicciones a los mercados nacionales, lo cual tiene el potencial de bajar los costos de los intereses.

Compra cooperativa. Como los estados compran bienes y productos en grandes cantidades, a menudo, pueden obtener términos y precios más favorables que las unidades de gobierno más pequeñas. Salvo las localidades muy grandes, son los estados los que poseen la pericia técnica de evaluar la calidad y fiabilidad de un producto. Los estados pueden ofrecer estas ventajas a los gobiernos locales por un costo que resulte, para éstos, muy bajo o nulo. En general, los estados permiten que las localidades compren con contratos estatales. Por consiguiente, las localidades pueden obtener descuentos por volumen adquiridos por el estado. El grado en que los gobiernos locales puedan treparse a los contratos del estado dependerá, en gran medida, de los tipos de artículos comprados. Si, por ejemplo, una jurisdicción necesita un artículo o marca específicos, los contratos estatales pueden no satisfacer dichos requisitos.

Si bien los contratos estatales no ofrecen ventajas de precio, pueden acelerar el proceso de compra. El personal de compra local puede acelerar las compras si no necesita desarrollar especificaciones sobre producto y oferta, solicitar y evaluar ofertas y conceder contratos. Con frecuencia, los programas de compra estatal cooperativa están exentos de los requisitos de compra impuestos por los estados a las unidades de gobierno locales. De ese modo, los gobiernos locales pueden evitar algunas de las normas de compra que llevan tiempo y son restrictivas. Otro de los servicios financieros del estado ampliamente disponible, no tratado aquí, que ofrece

economías de escala, es el de los planes de pensión y los consorcios de seguros estatales.

Factores que afectan la participación estatal

Son muchos los factores que pueden afectar el tipo y el grado de participación de los estados en las finanzas locales. No obstante, cinco factores parecen destacarse como influencias importantes en la participación estatal: la tradición y la legislación, el tipo de gobierno local, la centralización de la prestación de servicios, el grado de participación federal y la capacidad de ingreso y técnica local. Los estados pueden optar por emplear o acentuar una forma de participación en lugar de otra como consecuencia de uno o más de estos factores. Además, algunos de ellos pueden llegar a influir al punto de excluir la actividad estatal dentro de un área determinada de las finanzas locales.

La tradición y la legislación

Los gobiernos locales dependen de la legislación estatal para su existencia misma. En la mayoría de los casos, los estados delegan a las unidades locales de gobierno con objetivos generales todos los poderes susceptibles de delegación sujetos a apropiación por la legislación general.¹⁸ Considerando la categoría legal inferior de los gobiernos locales, los estados tienen autoridad prácticamente ilimitada para definir poderes y funciones. Como consecuencia de ello, los estados, generalmente, tienen una influencia legal fuerte para regular cualquier actividad financiera local. De todos modos, los estados no siempre ejercen dicha autoridad debido a una serie de razones.

Primero, los estados reconocen que las localidades se adecuan mejor para brindar ciertos servicios y programas a sus habitantes. Por ejemplo, los servicios de patrulla policial, que tienen economías de escala muy bajas y requieren un tiempo de reacción rápido para ser efectivos, están mejor brindados en una comunidad o a nivel barrial.

¹⁸ Comisión Asesora en Relaciones Intergubernamentales, *Measuring Local Discretionary Authority*, M-131 (Washington: ACIR, noviembre 1981), p. 20.

Segundo, las diferencias de las necesidades y problemas locales a menudo imponen diferencias en el alcance y el nivel de los servicios locales. Es más probable que los estados establezcan criterios mínimos para las actividades locales con consecuencias interjurisdiccionales que para las actividades que afectan solamente una jurisdicción. Por ejemplo, los estados regulan los límites de endeudamiento local en base a la idea de que, si una localidad no cumple con sus obligaciones de deuda, afectará adversamente a todos los gobiernos dentro del estado.

Tercero, la tradición legal y política puede ser un factor dominante en el tipo y alcance de la participación de los estados en los asuntos locales. En los estados donde hay una fuerte tradición de autogobierno local, la resistencia a la regulación del estado será, también, fuerte. En esos casos, los estados pueden optar por utilizar la asistencia como una alternativa a la acción reguladora con el fin de alcanzar, voluntariamente, los resultados deseados. En otros estados, donde la tradición es de una amplia participación reguladora, los gobiernos locales pueden no oponerse a una regulación adicional cuando los funcionarios la consideran razonable y apropiada.

Tipo de jurisdicción

Similar al efecto de la tradición y la legislación en la participación de los estados es el que tienen el número y el tipo de gobiernos locales dentro de un estado. Las jurisdicciones locales varían de un estado a otro en su tamaño y en sus operaciones, así como en sus números. De las 83.186 unidades locales, 38.933 son jurisdicciones para fines generales -3.042 condados, 19.200 municipalidades y 16.691 gobiernos de ayuntamientos-. Las restantes son gobiernos con fines limitados -14.721 distritos escolares y 29.532 distritos especiales-. El número promedio de unidades locales por estado es de 1.663; pero Illinois tiene 6.627 mientras que Hawaii tiene sólo 18.¹⁹

¹⁹ Oficina del Censo de Estados Unidos, "Organización del gobierno", Volumen 1, No. 1, *1987 Census of Governments*, GC87(1)-1 (Washington: Imprenta del Gobierno de los Estados Unidos, septiembre 1988) p. v.

El tipo de jurisdicción puede ser una influencia importante en la relación entre un estado y una unidad local de gobierno. Las municipalidades (ciudades, poblados y pueblos) tienen, en general, autoridad más discrecional que otros tipos de jurisdicciones locales. Por consiguiente, están en mejores condiciones de determinar su propia organización y funciones que los condados y los distritos con objetivos limitados. Si bien los estados pueden limitar la discreción municipal, también es probable que intervengan menos en los asuntos financieros de las municipalidades que en aquellos de los condados y distritos escolares. Por otro lado, los estados, generalmente, tienen vínculos programáticos más fuertes con los condados y los distritos escolares que con las municipalidades.

A nivel nacional, en 1988, los distritos escolares recibieron, en promedio, el 52% de los pagos intergubernamentales estatales frente al 41% para los condados y las municipalidades y menos del 1% para los distritos especiales.²⁰ Los distritos escolares reciben una porción importante de la ayuda estatal porque una porción importante de la asistencia del estado va dirigida a la educación primaria y secundaria. Aunque los condados no reciben, ni por asomo, la ayuda financiera del estado que reciben los distritos escolares, son un socio importante de los estados en la administración de los programas de bienestar público y de justicia penal. Como los condados actúan de agentes de los estados con respecto a estos programas, a menudo, están sujetos a las normas fiscales y la orientación del estado.

No obstante su número, es menos probable que los distritos especiales sufran la influencia del gobierno del estado del mismo modo que otras jurisdicciones locales. Tal como se señaló anteriormente, no reciben, prácticamente, ninguna asistencia financiera del estado. Es más, muchas veces, dependen de fuentes únicas de ingreso (principalmente las tarifas y cargos a los usuarios), por lo cual no tienen que competir con los estados u otras jurisdicciones locales. Como, generalmente, tienen un centro de atención muy limitado (a saber, protección contra incendios, suministro de agua) en áreas de pro-

²⁰ ACIR, *Significant Features of Fiscal Federalism*, tabla 27, p. 51.

grama de escaso interés para el gobierno estatal, normalmente, escapan a la supervisión del estado.

Centralización de servicios

Una medida ampliamente aceptada de la responsabilidad de un gobierno por los servicios, es la suma de los gastos directos de dicho gobierno por el servicio. Es decir, si un gobierno asume el costo de prestar un servicio, tomará decisiones sobre el nivel y la composición del mismo. Siguiendo esta línea de razonamiento, la centralización de la responsabilidad por el servicio —o el grado en que el estado presta servicios— tiene lugar en proporción a la parte de gastos directos estatales-locales totales del estado.

Al mismo tiempo, en los estados con mayor centralización de la responsabilidad por los servicios, la participación del estado en las finanzas locales será, asimismo, baja. Como el estado asume el costo del servicio, no hay necesidad de ofrecer asistencia financiera a las unidades locales por dicho servicio (no obstante, a los gobiernos locales pueden seguir llegandoles dólares del estado si estas unidades participan en la producción o la prestación de servicios estatales). Al igual que en el caso de los subsidios en ayuda, el estado puede fijar una serie de condiciones en los contratos con las localidades por la prestación de servicios que afectarán las prácticas financieras locales.

En los estados con responsabilidad descentralizada por los servicios (a saber, las localidades prestan la mayoría de los servicios), la participación del estado en las finanzas locales puede ser alta cuando el mismo ofrece asistencia financiera para respaldar el suministro de dichos servicios. La asistencia financiera del estado también puede ser amplia en estados con responsabilidad centralizada cuando dicha asistencia apunta a reducir las disparidades fiscales entre los gobiernos locales o a reducir la carga de los contribuyentes locales.

Grado de participación federal

Tal como se dijo al comienzo de este capítulo, el estado federal también puede tener una influencia importante en las fi-

nanzas locales. La regulación y la intervención federal en áreas generalmente reservadas a los gobiernos estatales y locales afectan, en particular, las decisiones locales respecto del gasto. Esta apropiación federal aumenta la participación de los estados cuando el gobierno federal ordena a los estados que administren o hagan valer requisitos federales. Por ejemplo, los estados administran las limitaciones federales sobre el volumen anual de bonos por actividad privada emitidos por los gobiernos estatales y locales. A través de este requisito federal, los estados influyen directamente e, incluso, controlan ciertas decisiones de toma de préstamos locales.

El estado federal confía en los estados para transferir la asistencia financiera a los gobiernos locales. Dado que en los informes de la Oficina del Censo de Estados Unidos, la ayuda federal transferida no se distingue de la asistencia prestada por los estados, resulta difícil calcular la cantidad que se canaliza. Las últimas estimaciones establecen la asistencia federal canalizada en el 20% de la ayuda federal total a las administraciones estatales y locales.²¹

La ayuda federal afecta la participación de los estados de dos maneras fundamentales. Primero, como la asistencia federal a las localidades ha bajado, los estados actuaron para reactivar los sectores debilitados. No obstante, los aumentos de la ayuda estatal dependen, en gran medida, de la situación financiera del propio estado. Es poco probable que los estados que enfrentan una caída de la actividad económica y los consiguientes déficits presupuestarios compensen los fondos federales perdidos.²² Si bien los efectos varían con el tipo de subsidio federal (a saber, equiparación), existen pruebas de que los fondos gastados en los niveles estatal-local aumentan significativamente en proporción a la asistencia federal recibida.²³ Segundo, los estados extienden su participación en las finanzas locales con su manejo de los programas federales de

²¹ Steven D. Gold y Brenda M. Erickson, "Ayuda estatal a gobiernos locales en la década de 1980", *Legislative Finance Paper 63* (Denver, Colorado: Conferencia Nacional de Legislaturas Estatales, enero 1988), p. 3.

²² Oficina General de Contabilidad de Estados Unidos, "Relaciones federales-estatales-locales", p. 24.

²³ Comisión Asesora en Relaciones Intergubernamentales, *State and Local Roles in the Federal System*, A-88 (Washington: ACIR, abril 1982), p. 55.

asistencia. Los estados asumen las responsabilidades administrativas y de supervisión por los programas federales canalizados. Por consiguiente, exigen el cumplimiento local de los requisitos programáticos y administrativos (incluidas las normas financieras) establecidos en la ley federal y las regulaciones federales. Con frecuencia, los estados agregan sus propios requisitos para satisfacer sus propias necesidades así como para garantizar que el estado cumpla con los requisitos federales. La Ley de Reconciliación Presupuestaria de 1981 (que abarca varios proyectos legislativos) otorgó a los estados mayor responsabilidad por los programas federales de asistencia, consolidando casi 80 programas de subsidios categóricos en 9 programas de subsidios en bloque administrados por los estados. Con la sanción de esta legislación y la eliminación de la participación en los ingresos fiscales federales, el centro de la asistencia federal pasó, claramente, de las localidades a los gobiernos estatales.

Capacidad técnica y de ingreso

La capacidad técnica o de ingreso de un gobierno local puede ser un determinante importante de la participación de los estados en sus asuntos financieros. La capacidad de ingreso se define como la habilidad de un gobierno local para recaudar ingresos relativos al costo de sus responsabilidades por servicios. La capacidad de ingreso, normalmente, se mide para identificar las disparidades fiscales entre comunidades. Las disparidades fiscales existen cuando los habitantes de una comunidad deben pagar impuestos más altos para obtener niveles de servicios comparables a los de otra comunidad.

Estas disparidades crean problemas, tanto de eficiencia como de equidad. Los contribuyentes de las comunidades más pobres enfrentan cargas tributarias mayores por la prestación de niveles razonables de servicios públicos, y podrían trasladarse para evitar impuestos más altos, empeorando, de este modo, la situación para quienes se quedan.

La participación del estado puede aportar alivio a comunidades en desventaja fiscal. Las disparidades pueden reducirse si la ayuda estatal categórica se distribuye en base a las necesidades de programas y no a la capacidad de los contri-

buyentes locales para financiar los programas con ingresos locales.²⁴ Centralizar la prestación de servicios a nivel estatal y flexibilizar las restricciones estatales sobre la autoridad local recaudadora de ingresos puede, también reducir la magnitud de estas disparidades fiscales.

La capacidad técnica se define, aquí, como la posibilidad de un gobierno local de manejar sus finanzas en relación con su tamaño y sus necesidades. En general, la especialización de tareas se produce en proporción a la magnitud de una organización. Los gobiernos grandes, frecuentemente, están mejor equipados para manejar funciones técnicas –como la gestión financiera– porque pueden contratar personal profesional con habilidades y conocimientos especializados. Los gobiernos locales más pequeños no pueden competir en el mercado laboral por profesionales altamente calificados o bien, dependen de menos personal para desempeñar tareas pluridisciplinarias (a saber, gestión del presupuesto y el tesoro).

Los estados con un gran número de jurisdicciones locales pequeñas pueden verse obligados a ofrecer asistencia. Pueden ayudar a acortar la brecha en la capacidad técnica de los gobiernos pequeños a través de servicios financieros y programas de asistencia técnica. Estos programas estatales permiten a las unidades locales adquirir, por un costo pequeño o nulo, la capacidad técnica para manejar mejor sus asuntos financieros.

Conclusión

Una discusión acerca de la participación estatal en las finanzas locales, generalmente, se centra en los mandatos y la ayuda de los estados. Si bien generan la mayor parte de los debates en las legislaturas estatales y en las municipalidades, existen otras formas de participación que bien pueden tener un impacto más perdurable en los presupuestos locales.

Los mandatos y la ayuda de los estados afectan ambos términos de la ecuación de las finanzas locales. La ayuda estatal

²⁴ Oficina General de Contabilidad de Estados Unidos, "Comunidades en necesidad fiscal", p. 24.

constituye una porción considerable del ingreso local y los mandatos comprenden una proporción significativa del gasto local. La asunción de funciones locales por parte del estado y las prohibiciones contra el uso de ciertas fuentes de recursos pueden tener, no obstante, mayores consecuencias, ya que se apropian las decisiones relativas a las finanzas locales. Adquiera la forma que adquiera, la participación estatal, generalmente, se ve influida por una serie de factores. Algunos de ellos, como la participación federal y la centralización de servicios, sufren fuertes cambios. Otros, como la tradición y la conformación de los gobiernos locales, cambian gradualmente. A su vez, la respuesta del estado ante estos cambios dependerá, en gran medida, de su propia historia en el ejercicio de su derecho de prioridad, en el de proveedor y en su función de prescribir.



El método directo de proyección de los ingresos tributarios: un modelo para su aplicación*

Lic. Fernando R. Martín**

Introducción

La proyección de los ingresos tributarios es un capítulo esencial de la programación de la política fiscal. Los objetivos más habituales de la gestión fiscal –los resultados primario y financiero de la administración pública, la presión tributaria, el nivel de endeudamiento, etc.– están inevitablemente ligados a las proyecciones que se efectúan para los diversos rubros de los ingresos y, en particular, debido a su magnitud, para los de carácter tributario.

Este documento tiene como objetivo tratar diversos aspectos de las proyecciones tributarias, con un enfoque proveniente de la aplicación concreta y con la intención de aportar elementos que mejoren, tanto los métodos que se utilizan, como la comprensión de los resultados que con ellos se obtienen.

En el capítulo I se realizan consideraciones generales sobre los pronósticos de variables económicas, comentándose las características comunes de los métodos de proyección y

* Una versión previa de este documento fue presentada en el XVI Seminario Regional de Política Fiscal de la CEPAL, Santiago de Chile, enero de 2004.

** Subdirector Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal del Ministerio de Economía de la República Argentina. Las opiniones vertidas son de responsabilidad del autor y no comprometen, en absoluto, al organismo al que pertenece.

los límites y condiciones a los que está sujeta la tarea.

En el capítulo II se revisan los métodos más comúnmente utilizados en las proyecciones tributarias —el econométrico y el directo—, mientras que, en el III, se presenta un modelo de proyección de los ingresos, con base en el método directo. En el capítulo IV se desarrolla una fórmula para la aplicación práctica del modelo y, por último, en el capítulo V se realiza una síntesis de los principales puntos que es necesario tener presente al abordar la cuestión de las proyecciones tributarias.

I. Consideraciones generales sobre las proyecciones temporales de las variables económicas

Quienes se ocupan de la elaboración de proyecciones temporales de variables económicas suelen enfrentarse, en muchas ocasiones, con interrogantes acerca de la forma en que deben ser interpretados y evaluados los resultados de su trabajo.

Esos interrogantes se refieren a si esos resultados están sujetos a ciertas restricciones o si existen condiciones que deben ser tenidas en cuenta cuando los mismos son analizados. En definitiva, las preguntas se relacionan con el verdadero alcance de la tarea de proyección, asunto que, a su vez, conduce al de nuestra efectiva capacidad de predecir el futuro.

Si la respuesta a este cúmulo de interrogantes es que la tarea de los pronosticadores económicos es determinar, sin más aclaraciones, el valor que tendrá la variable objeto de la proyección en un período futuro de tiempo, es probable que quien tenga la responsabilidad de llevar a cabo esa tarea se enfrente con más dudas que certezas en relación con el resultado de sus esfuerzos.

Antes de renunciar a un objetivo que, en términos tan generales, está fuera del alcance de cualquiera que se ocupe de estos temas, es imprescindible definir los límites de la tarea de proyección temporal de las variables económicas.

El concepto básico que subyace en todos los modelos de proyección es que el valor de una variable depende de una o más variables o factores explicativos y que, por lo tanto, su valor futuro dependerá del que tomen estos últimos. La tarea

de proyección consiste, entonces, en definir cuáles son esas variables explicativas y qué relación estadística tienen con la variable dependiente y, finalmente, en efectuar hipótesis acerca del valor que tomarán en el período proyectado.

El objeto de toda proyección es, en consecuencia, obtener el valor que alcanzará la variable dependiente en el caso que sus variables explicativas tomen en el período proyectado los valores que se utilizan como hipótesis. Es decir que, sólo si las hipótesis utilizadas para esos factores se verifican en el período proyectado, el valor observado de la variable objetivo en dicho período coincidirá con el que surge del modelo.

En la medida en que el modelo esté correctamente formulado —esto es, que contenga todas las variables explicativas y que las relaciones de éstas con la que es objeto de la proyección sean correctas—, la diferencia entre los valores observado y proyectado será consecuencia, necesariamente, de la discrepancia entre los valores reales de las variables explicativas y aquellos otros supuestos en el modelo de proyección. En el caso en que el modelo contenga errores, el efecto de los mismos formará parte de esa diferencia.

La calidad o pertinencia de las hipótesis que se efectúen sobre los factores determinantes, medida, por ejemplo, a través de la probabilidad de ocurrencia que se les otorga, es una cuestión de suma importancia para el resultado de la proyección. Por ello, conviene que sea tratada en forma independiente debiendo tenerse presente que, en ningún caso, esa calidad afecta la validez del modelo utilizado.

Dado que el concepto básico de todos los modelos de proyección es que el valor de una variable depende de otras a las que se denomina explicativas, el punto de partida de cualquiera de ellos es la definición de esos factores determinantes.

Una forma general de presentar esos modelos es la siguiente:

$$X_t = f(a, b, c, \dots, z)_{t, t-n}$$

Donde el valor de la variable X en el período t está determinado por los valores de los factores a, b, c, z , en el mismo o en anteriores períodos de tiempo.

Una vez efectuada esa definición básica, se presenta la opción de encarar la proyección de dos formas alternativas. Un

primer enfoque consiste en trabajar con los niveles de las variables, esto es, intentando establecer relaciones cuantitativas entre los valores de los factores explicativos y el de la variable dependiente. Para ello es necesario obtener el nivel de los primeros y definir las relaciones estadísticas entre ellos y la variable objetivo.

La segunda forma de enfrentar la tarea de proyección es utilizando las variaciones de los factores determinantes. En este caso el modelo de proyección puede definirse como:

$$X_{t+1} = X_t + \text{var} (a, b, c, \dots, z)$$

Donde el valor de la variable dependiente X en el período $t+1$ será función del valor de la misma en t y del efecto de los cambios que experimenten sus variables explicativas entre ambos períodos. En esta opción no es necesario obtener los valores de los factores determinantes y el de sus relaciones con la variable objetivo, ya que están implícitos en el valor que esta última alcanza en t .

II. Los métodos de proyección de los ingresos tributarios

La experiencia concreta en la tarea de proyección de ingresos tributarios muestra las significativas dificultades que se presentan cuando se trabaja con los niveles de las variables explicativas. Esas dificultades tienen su origen, por un lado, en la cantidad y la índole de las variables involucradas y, por otro, en la disponibilidad y calidad de la información acerca de las mismas.

Los métodos econométricos habitualmente utilizados para definir las variables explicativas y establecer las relaciones estadísticas con la dependiente enfrentan, además, el obstáculo de los cambios continuos y significativos que se producen en la política y administración tributarias. La unidad de tiempo a proyectar puede ser, también, una limitación para el uso de técnicas econométricas, ya que éstas suelen ser útiles para períodos anuales, pero no pueden incorporar la infinidad de alternativas que presentan las proyecciones mensuales o trimestrales.

Si bien es conveniente intentar la construcción de modelos

de proyección de los ingresos tributarios a partir de los niveles de las variables, en los casos en que quien debe realizar la proyección se ocupa en forma habitual de esa tarea (y está en contacto permanente con la información necesaria para la comprensión de los cambios que presentan los ingresos), resulta menos costoso y mucho más efectivo utilizar otro método de proyección.

El método más recomendable en esos casos es el que la literatura sobre el tema denomina directo¹. Este método de proyección tiene como característica distintiva el estar basado en el conocimiento pormenorizado de cada tributo, de sus factores determinantes y de las particularidades de los sistemas de liquidación e ingreso. Requiere, necesariamente, un contacto permanente con los datos de recaudación y el uso de criterios subjetivos surgidos de la experiencia en la tarea. Aporta una flexibilidad y una precisión no obtenibles a través de otros métodos y puede ser utilizado en proyecciones de corto y de largo plazo, con cualquier unidad de tiempo.

Con independencia del método utilizado, un elemento imprescindible para la realización de proyecciones tributarias es la disponibilidad de series de tiempo de la recaudación, en las que se hayan identificado y cuantificado los efectos responsables de cambios en las variables explicativas. La calidad de las proyecciones tributarias, sean éstas de corto o de largo plazo, depende, en buena medida, del tratamiento previo que haya recibido esa información.

III. La definición del modelo de proyección tributaria

El modelo de proyección de la recaudación tributaria que se desarrollará calcula los ingresos de un impuesto en un período futuro como la suma de la recaudación del período base y del efecto de los cambios que, se espera, tengan lugar en las variables que la determinan entre ambos momentos. El período base es, en general, el previo al que se proyecta.

¹ Una completa descripción de los métodos de proyección tributaria puede consultarse en el trabajo de J.C. Gómez Sabaini citado en VII.

El modelo de proyección puede presentarse de la siguiente manera:

$$R_j, t+1 = R_j, t + \text{VAR} (LT, VG, LI, MO, EV, FD) j$$

Donde

$R_j, t+1$ es la recaudación estimada del impuesto j en el período $t+1$.

R_j, t es la recaudación del impuesto j en el período previo al proyectado.

VAR son las variaciones absolutas entre t y $t+1$ de los factores determinantes de la recaudación tributaria. Estos factores son los siguientes²:

La legislación tributaria (LT) establece la estructura del impuesto, especificando el objeto, el nacimiento del hecho imponible, la base imponible y las demás características de sistema de determinación del tributo, así como también las alícuotas a aplicar y las exenciones que se otorgan.

VG es la magnitud, medida en valores monetarios, de la materia gravada por la legislación. En general, esta materia gravada es asimilable a conceptos económicos. Conceptos tales como las ventas minoristas, los ingresos y bienes personales, las ganancias y activos societarios, el consumo de las familias y las importaciones suelen brindar una buena aproximación al objeto de los impuestos.

Se considera en este punto el valor total de la materia gravada; por ello no tiene descontadas las pérdidas ocasionadas por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, que se tratan más adelante.

LI son las normas de liquidación e ingreso de los tributos. Son las reglamentaciones dictadas, en general, por el organismo recaudador, que establecen los mecanismos o sistemas a través de los cuales se ingresan los impuestos y los medios y

² Para una presentación detallada puede consultarse "Los factores determinantes de la recaudación tributaria", Martín, Fernando R., *Revista del XVI Seminario Nacional de la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública, ASAP*. San Luis, octubre de 2002.

plazos para su pago. Son las que fijan, por ejemplo, los regímenes de retenciones, percepciones y anticipos, y sus métodos de cálculo, alícuotas y fechas de ingreso. Especifican, también, los instrumentos no monetarios con los que se puede abonar una obligación tributaria, tales como saldos a favor de los contribuyentes, regímenes de pagos a cuenta entre impuestos, de promoción económica, etc.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias puede desagregarse en:

- La mora (MO), que está definida como el monto de las obligaciones tributarias que ha sido declarado y que no fue abonado dentro del período de pago establecido por la legislación. El concepto que, más específicamente, participa en la proyección de la recaudación es el de mora neta, que es la diferencia entre la mora en la que se incurre por obligaciones que vencen en el período (altas) y la mora de períodos anteriores que es cancelada en el presente (bajas).
- La evasión (EV). A diferencia de la mora, el rasgo distintivo de la evasión es el ocultamiento del valor de la materia gravada. El contribuyente evasor puede estar inscripto en el organismo recaudador, presentar su declaración formal y abonar el impuesto que, engañosamente, ha sido determinado en ella o, ni siquiera, puede estar registrado en ese ente. Al igual que en la mora, el concepto relevante es el monto de la evasión neta, que es la diferencia entre la evasión en la que se incurre por obligaciones que vencen en el período (altas) y los montos evadidos en períodos anteriores que son pagados en el presente (bajas).

FD son los factores diversos que participan en la formación de los valores de recaudación. Se incluye aquí un conjunto de variables, en general de índole administrativa, entre las que se destacan las transferencias que el organismo recaudador efectúa entre impuestos –relativas a cuestiones como compensaciones de pagos, transferencias a terceros, correcciones, etc.–, los ingresos por planes de facilidades de pago y las demoras en la acreditación de pagos, que pueden provocar que su registro se efectúe en el mes o año posterior al de su efectivo pago.

La importancia de estos factores es diferente, según sea el plazo que se proyecta. Es evidente que en proyecciones de largo plazo la recaudación de un tributo dependerá, en gran medida, del valor de la materia gravada, de la legislación tributaria y del nivel de cumplimiento. Los restantes factores tienen, a menudo, una considerable significación en proyecciones de una extensión menor a dos años.

Si bien, a lo largo de este capítulo, la definición del modelo de proyección tributaria ha sido efectuada –a los efectos de una mayor simplicidad expositiva– para el total de un impuesto, es conveniente aclarar que el modelo debe ser aplicado a cada uno de los conceptos a ingresar en los que se origine la recaudación del tributo.

Los conceptos a ingresar son las diversas obligaciones de pago establecidas por la legislación tributaria. Los principales conceptos a ingresar son la declaración jurada determinativa, los anticipos, las retenciones, las percepciones y los pagos a cuenta³.

IV. El escenario de proyección

Luego de definido el modelo de proyección, esto es, todas las variables que participan en la determinación de los ingresos tributarios, deben formularse, para cada una de ellas, hipótesis acerca de los cambios que, se espera, ocurran en las mismas entre el período base y el período proyectado.

Denominaremos escenario de proyección al conjunto de hipótesis con el que se efectúa un ejercicio de proyección tributaria. Un escenario de proyección contiene una hipótesis acerca del comportamiento esperado de cada uno de los factores determinantes de la recaudación. Esta hipótesis, a su vez, está conformada por los supuestos específicos que se efectúan para cada aspecto de dichos factores.

Como ya se dijo, la calidad o pertinencia de las hipótesis utilizadas es una cuestión de máxima importancia para el

³ Un análisis del tema puede verse en Martín, Fernando R. "Elementos para un mejor análisis de la recaudación Tributaria", *Revista de la ASAP*, nro. 37, noviembre de 2001. Buenos Aires, Argentina.

resultado de la proyección. Pese a ello, el responsable de la proyección asumirá como datos las hipótesis que son realizadas por otras oficinas o funcionarios y se concentrará en la correcta formulación del modelo de proyección, en la razonabilidad de las hipótesis y supuestos que tiene a su cargo efectuar y en garantizar la coherencia del escenario de proyección.

Un mejor ordenamiento del trabajo requiere que la formulación del escenario de proyección conste de una primera parte, en la que se especifiquen en términos cualitativos los cambios que, se espera, tengan lugar en los factores determinantes, y, de una segunda etapa, en la que se efectúe la cuantificación de esas variaciones.

IV.1. La definición de los cambios en el nivel cualitativo

En la hipótesis de legislación tributaria se define la política tributaria que regirá en el período a proyectar. Se requiere detallar las modificaciones que, se prevé, tendrán lugar en la estructura de cada uno de los impuestos, siendo necesario realizar supuestos acerca de, por ejemplo, las modificaciones que sufrirán la alícuota, la base imponible y las exenciones. También se debe definir en qué momento comenzarán a regir esas modificaciones y cuándo tendrán un impacto efectivo en los ingresos.

Los cambios esperados en el valor de la materia gravada (VG) se presentan en la hipótesis macroeconómica. Para las proyecciones tributarias son necesarias estimaciones de cambios en variables tales como el PIB, el consumo a precios corrientes y en términos reales, la producción y precios de algunos bienes en particular, las ventas, las importaciones, los índices generales de precios y el tipo de cambio nominal.

En la hipótesis sobre las normas de liquidación e ingreso de los tributos se definen, por ejemplo, los supuestos sobre las modificaciones que, se espera, ocurrirán en los regímenes de anticipos, retenciones y percepciones, tanto en lo que se refiere a sus métodos de cálculo, como a sus alícuotas y fechas de ingreso. También se especifican las eventuales variaciones que, se estima, se producirán en el tratamiento de los

créditos que se pueden imputar en cada una de las obligaciones tributarias.

En las hipótesis sobre las variaciones de la mora y la evasión (netas) debe especificarse el signo que, se espera, tengan las variaciones de sus niveles entre el inicio y el final del período a estimar.

Es habitual que para estas variables no se hagan hipótesis en forma explícita. Cuando ello ocurra, el supuesto que, implícitamente, se habrá formulado acerca de la variación del monto del impuesto no ingresado es que variará de manera similar al valor de la materia gravada (VG), ajustado por los cambios en la legislación tributaria (LT).

En el caso que se efectúen hipótesis explícitas, es conveniente que las mismas sean realizadas en forma separada, debido a que cada uno de estos factores depende de distintas variables y, por lo tanto, para la verificación de las hipótesis efectuadas se requiere la adopción de diferentes medidas de política y administración tributarias.

En este punto es donde deben incluirse los supuestos acerca del comportamiento esperado de los contribuyentes en respuesta a modificaciones en las normas tributarias, tales como elevaciones de las tasas impositivas o cambios en la base imponible.

En las hipótesis sobre los factores diversos (FD) se deben especificar los cambios esperados en los planes de facilidades de pago -vigentes y a crearse en el período a estimar-, los supuestos sobre los movimientos de fondos en las cuentas bancarias del tributo ligados a cuestiones administrativas, como también analizar la posibilidad de que se produzcan demoras en las acreditaciones de los pagos.

IV.2. La cuantificación de los cambios

Una vez establecidas en el nivel cualitativo las hipótesis y supuestos correspondientes a cada una de las variables que participan en la determinación de la recaudación tributaria, se llega a la etapa de cuantificación de los cambios esperados en esas variables.

En esta etapa de la proyección es cuando se aprecian las ventajas que genera la utilización de métodos directos, en especial en lo referido a la precisión y la flexibilidad que proveen

para la inclusión de los efectos de las variables involucradas. En este momento de la tarea, la experiencia previa, los criterios subjetivos y los conocimientos teóricos y prácticos del pronosticador se vuelven esenciales para la obtención de una proyección de alta confiabilidad.

Para una mejor especificación de su importancia, es siempre preferible realizar la cuantificación de cada una de las hipótesis y supuestos en forma separada. Sin embargo, en muchas oportunidades, consideraciones de orden práctico justifican la utilización de proyecciones en conjunto de más de una variable. En esos casos, será importante tener presente durante la proyección y en el momento de evaluar *ex post* la calidad de la misma, cuáles son los factores para los que se han efectuado hipótesis en conjunto.

La cuantificación de los cambios en la legislación tributaria puede partir, según sea su naturaleza, de la recaudación histórica o de cálculos *ad-hoc* sobre la base de informaciones de fuentes diversas.

Cambios en las alícuotas de los impuestos pueden ser estimados a través de un ajuste proporcional en la recaudación actual. A los fines de separar los efectos, si se considerara que, por ejemplo, esa modificación podría aumentar o disminuir la tasa de evasión, es conveniente incorporar este efecto cuando se cuantifique dicho factor.

En las variaciones de la materia gravada, el insumo básico está constituido por las proyecciones de las principales variables económicas, que son provistas por la oficina pública encargada de las proyecciones macroeconómicas. En este punto, es habitual la utilización de medidas de la elasticidad de la recaudación respecto del PIB o del concepto económico con el que más específicamente esté relacionada.

La utilización de una medida de la elasticidad presenta algunos inconvenientes. En primer lugar, se requiere una enorme cantidad de información para su estimación que, generalmente, suele no estar al alcance del estimador. Por otro lado, el concepto presenta una considerable variabilidad en el tiempo y, por último, en su medición están contenidas, como mínimo, variables tales como el incumplimiento tributario y los factores diversos.

Por dichas razones suele ser preferible otorgarle a la elas-

tividad un valor unitario, volcando en las hipótesis de los demás factores los cambios esperados en ellos. Un valor de la elasticidad de la recaudación respecto del concepto económico asociado igual a uno implica que las variaciones porcentuales de ambas variables serán idénticas.

De todas maneras, como se dijo más arriba, es aceptable que, por razones prácticas o de disponibilidad de información, se realicen proyecciones de varios factores en forma conjunta.

En el caso en que se considerara que existen diferencias entre el concepto económico para el que se dispone de proyecciones y el que verdaderamente afecta la materia gravada, deben introducirse coeficientes que las representen.

En los impuestos directos se presentan los mayores inconvenientes para efectuar hipótesis sobre este factor, ya que no suelen estar disponibles variables que representen adecuadamente la materia gravada, como es el caso de las ganancias y de los activos de las sociedades o de las personas físicas.

En los impuestos generales al consumo puede esperarse que el valor de la materia gravada varíe de manera similar al consumo nominal del sector privado o del total. En el caso de impuestos específicos debe tenerse en cuenta la eventual diferencia que pudiera existir entre la variación esperada del consumo total —que suele ser el dato disponible— y la del bien o servicio gravado de manera específica.

Los cambios en las normas de liquidación e ingreso de los tributos pueden ser cuantificados a partir de información disponible sobre los conceptos que se modifican. El efecto de alteraciones en los regímenes de anticipos de impuestos directos puede ser estimado a partir de la variación de los porcentajes del impuesto determinado del período anterior, que deben ser abonados en dicho concepto en el presente. Las modificaciones de las fechas de vencimiento de las obligaciones tributarias también pueden ser proyectadas con esta base.

Finalmente, corresponde hacer un supuesto acerca de la variación que tendrán los saldos a favor de los contribuyentes, ya que el cambio en los mismos se reflejará, necesariamente, en la recaudación efectiva.

En las variaciones de la mora y la evasión debe tenerse presente que lo que se proyecta son las variaciones de esos factores en términos netos, esto es, que se estiman los cambios

en la diferencia entre altas y bajas. Se los suele definir como un porcentaje de la recaudación de un período de tiempo o un monto fijo. En el caso de la mora puede existir información sobre su nivel actual o reciente, lo que puede aportar una mayor certeza al cálculo.

También es habitual que no se hagan hipótesis en forma explícita sobre estas variables. Cuando ello ocurra, se estará haciendo, inevitablemente, el supuesto que los valores de estas variables se modificarán de manera similar, en términos porcentuales, al valor de la materia gravada (VG) ajustado por los cambios en la legislación tributaria (LT).

En los cambios en los factores diversos deben estimarse las variaciones en los ingresos por los regímenes de facilidades de pago vigentes o a crearse. En el primer caso, es conveniente analizar la recaudación de los períodos previos para detectar la tendencia de largo plazo de los regímenes existentes, ya que suele ocurrir que los mismos van caducando en forma progresiva. Los regímenes que, se espera, se creen en el período de proyección pueden ser estimados a partir de las características que, probablemente, puedan presentar y del rendimiento que tuvieron sistemas similares.

En cuanto a las transferencias a/desde las cuentas de otros impuestos, dada la aleatoriedad de las caracteriza, la hipótesis más habitualmente utilizada es que esos movimientos tendrán un saldo nulo en el período a estimar. Pese a ello, deben tenerse en cuenta aquellas que tuvieron lugar en el período base, ya que provocarán cambios en la recaudación del período proyectado en el sentido opuesto al ocurrido en el período base.

Las mismas consideraciones pueden efectuarse para las demoras en la acreditación de los pagos (corrimientos), aunque, en este caso, algunos de ellos pueden ser anticipados a partir del conocimiento de las fechas de pago de los tributos y de los días necesarios para su acreditación.

V. Una fórmula para la proyección de los ingresos tributarios

En el capítulo III se definió el modelo de proyección de la siguiente manera:

$$R_j, t+1 = R_j, t + \text{VAR} (LT, VG, LI, MO, EV, FD) j \quad (1)$$

Donde:

$R_j, t+1$ es la recaudación proyectada del impuesto j en el período $t+1$.

R_j, t es la recaudación del impuesto j en el período previo al proyectado.

VAR son las variaciones absolutas entre t y $t+1$ de los factores determinantes de la recaudación tributaria. Estos factores son los siguientes:

LT es la legislación tributaria.

VG es el valor de la materia gravada.

LI es el sistema de liquidación e ingreso.

MO es la mora.

EV es la evasión.

FD son los factores diversos.

A su vez, R_j, t puede definirse como:

$$R_j, t = (BIB * T) j, t - MOj, t - EVj, t + Lj, t + FDj, t \quad (2)$$

Donde:

$BIBj, t$ es la base imponible de ese período, bruta, de las pérdidas por evasión y mora. Es la combinación de la legislación tributaria (LT), excluida la alícuota, y el valor de la materia gravada (VG).

Tj, t es la alícuota del impuesto.

MOj, t es la mora.

EVj, t es el monto evadido.

Lj, t es el efecto del sistema de liquidación e ingreso.

FDj, t es el efecto de los factores diversos.

Reemplazando en (1) R_j, t por su definición en (2), nos queda:

$$R_j, t+1 = ((BIB * T) - MO - EV + LI + FD)j, t + \text{VAR}(LT, VG, LI, MO, EV, FD)j \quad (3)$$

Para obtener una fórmula que sea de aplicación práctica en la realización de proyecciones tributarias y que, también, permita explicitar la cuantificación que se efectúe de los cambios de

cada una de las variables consideradas, tanto en el período base como en el proyectado, es necesario efectuar algunas adecuaciones a (3).

Por un lado, se desconoce, en general, el valor de $(BIB * T)_{j,t} - MO_{j,t} - EV_{j,t}$. Una expresión equivalente y para la que hay mayor disponibilidad de datos es $R_{j,t} - LI_{j,t} - FD_{j,t}$ ⁴.

Además, es conveniente que la variación del valor de la materia gravada (vg), incluida en la hipótesis macroeconómica, esté expresada como coeficiente (vg).

Al tomar en consideración ambas cuestiones la ecuación (3) queda expresada de la siguiente forma:

$$R_{j,t+1} = ((R - LI - FD)_{j,t} * (1 + vg)) + VAR LT + VAR MO + VAR EV + (LI + FD)_{j,t+1} \quad (4)$$

La variación del valor de la materia gravada (vg) es aplicada a $R_{j,t} - LI_{j,t} - FD_{j,t}$, que es la recaudación que surge de la combinación de la legislación tributaria, el valor de la materia gravada y el incumplimiento⁵. Está expresada a precios del período base (t).

Al resultado obtenido se le agregan las modificaciones en la legislación tributaria que, se espera, ocurran entre t y t+1, los cambios esperados en la mora y en la evasión entre esos períodos —en términos netos— y los niveles proyectados en t+1 de los componentes de LI y FD que se restaron en el término anterior, en función de las hipótesis sobre el sistema de liquidación e ingreso y los factores diversos utilizadas. Todos estos términos están calculados a precios del período proyectado (t+1).

La expresión (4) puede ser presentada de diversas formas,

⁴ En (2) se definió que $R_{j,t} = (BIB_{j,t} * T_{j,t}) - MO_{j,t} - EV_{j,t} + LI_{j,t} + FD_{j,t}$. Esta expresión puede transformarse en $R_{j,t} - LI_{j,t} - FD_{j,t} = (BIB_{j,t} * T_{j,t}) - MO_{j,t} - EV_{j,t}$.

⁵ Esta última variable debe ser incluida pues se partió de la recaudación efectiva ($R_{j,t}$).

en función de las opciones que se hagan en cuanto al período (base o proyectado) al que correspondan los niveles de precios utilizados para el cálculo de los efectos de cada variable, a la inclusión de los valores absolutos de éstos o sus variaciones nominales y a la ubicación de los efectos conjuntos de las variaciones de las variables explicativas.

Una de las presentaciones posibles incluye, en el caso en que durante el período base (t) se haya producido algún cambio en la legislación tributaria, un término que la unifique a la vigente al final de ese período, de modo que VAR LT sólo refleje las modificaciones que se produzcan en t+1. Tal corrección, que agrega el término +UL⁶ a (R-LI-FD)_{j, t}, evita que en VAR LT se mezclen, por un lado, el efecto de arrastre de cambios legales ocurridos en t –que, además, deben ser reexpresados a precios de t+1– y, por otro, el impacto de los cambios que se produzcan en el período proyectado, con la consecuente pérdida de información sobre los montos estimados para cada uno de ellos.

Con esta desagregación de las variaciones de la legislación tributaria la ecuación (4) adopta la siguiente forma:

$$R_{j,t+1} = ((R+UL-LI-FD)_{j, t} * (1+vg)) + VAR LT + VAR MO + VAR EV + (LI + FD)_{j, t+1} \quad (5)$$

VI. Comentarios finales

La primera tarea de quienes llevan a cabo proyecciones de ingresos tributarios es señalar que su trabajo no tiene la ambición de predecir el futuro, sino tan sólo la de realizar ejercicios de prospección a partir de la formulación de un conjunto de condiciones.

¿Cuáles son estas condiciones? Que la variable proyectada dependa exclusivamente de los factores determinantes incluidos en el modelo utilizado y que éstos alcanzarán, en el período

⁶ Unificación de la legislación tributaria.

do a proyectar, los valores a los que denominamos hipótesis.

La limitación en cuanto a nuestra capacidad de anticipar el futuro –y las características de la tarea realizada a partir de ella– deben ser explicitadas desde un principio y recordadas a la hora de evaluar la calidad de la proyección.

Esa calidad estará directamente relacionada, primero, con la validez del modelo utilizado –que depende de si se consideraron todas las variables explicativas– y, segundo, con la cantidad y calidad de la información disponible respecto de cada uno de los factores determinantes.

Finalmente, lo que resulta indudable para quienes se encargan de la proyección de recursos tributarios es que éste no es un proceso automático ni mecánico y que requiere una gran dosis de discrecionalidad y trabajo artesanal. Como se suele definir en la literatura, es una combinación de ciencia y arte.

Por ello, tanto los conocimientos teóricos y empíricos como los criterios subjetivos de quienes tienen a su cargo la estimación resultan, ambos, igualmente esenciales. Éstos, junto con la experiencia previa y el sentido común, son los materiales imprescindibles para realizar proyecciones tributarias de buena calidad.

VII. Bibliografía

Armstrong, J. Scott (ed.), *Principles of Forecasting. A Handbook for Researchers and Practitioners*. Norwell, MA. Kluwer Academic Publishers, 2001.

Auerbach, Alan, "On the Performance and Use of Government Revenue Forecasts." Berkeley Program in Law & Economics, *Working Paper Series, Paper 2*. University of California, julio 1999.

Auerbach, Alan, "Tax Projections and the Budget: Lessons from the 1980s." *National Bureau of Economic Research, Working Paper N° 5009*, febrero 1995.

Barris, Guillermo y Martín, Fernando R., "Método de estimación de los recursos tributarios para el presupuesto de la Administración Nacional de la República Argentina". En: *Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público*, vol. II. Compilador: Ginestar, Angel. UBA, CITAF-OEA. Buenos Aires, junio de 1998.

Blake, Daniel R., *Forecasting: Limits and Assumptions*. California State University. Northridge.

De Masi, Paula R., *The Difficult Art of Economic Forecasting*. Research Department of IMF.

Gómez Sabaini, Juan Carlos, "Consideraciones sobre la proyección de ingresos tributarios". En: *Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público*, vol. II. Compilador: Ginestar, Angel. UBA, CITAF-OEA. Buenos Aires, junio de 1998.

Hendry, David and Ericsson, Neil, "Understanding Economic Forecasts." *The MIT press*, 2003.

Jenkins, G; Chun-Yan Kuo y Shukla G., *Tax analysis and revenue forecasting. Issues and Techniques*. Harvard Institute for International Development. Harvard University, junio 2000.

Martín, Fernando R., "Elementos para un mejor análisis de la recaudación tributaria". *Revista de la ASAP* nro. 37, noviembre de 2001, Buenos Aires, Argentina.

Martín, Fernando R., "Los factores determinantes de la recaudación tributaria". *Revista del XVI Seminario Nacional de la ASAP*. San Luis, octubre de 2002.

Namvar, Bob. "Economic Forecasting. How Pros Predict The Future." *The Graziadio Business report*, Winter 2000, The Graziadio School of Business and Managment.

Indicadores de gestión en los servicios públicos*

Wally Meza San Martín**

Hacia una buena gestión fiscal¹

En aquellos países en los cuales se introdujeron cambios cuyo objetivo es mejorar la calidad de la gestión fiscal, fueron aprobadas normas jurídicas para la transparencia de la política fiscal (a la cual se le concede enorme importancia), la declaración de información sobre las finanzas públicas y la responsabilización formal del Gobierno ante la ciudadanía por su desempeño fiscal.

En este sentido, Nueva Zelanda promulgó, en 1994, la Ley de Responsabilidad Fiscal, Australia aprobó la Carta de Honestidad Presupuestaria y Gran Bretaña legisló un Código de Estabilidad Fiscal.

Así, resultan altamente significativos los compromisos

* El presente artículo es un extracto del manuscrito titulado "Hacia un mayor fortalecimiento del Sistema Nacional de Estadísticas para la toma de decisiones en escenarios con perspectivas de incertidumbre de riesgo y racionalidad".

** Lic. en Ciencias Económicas, Consultor Privado y Docente de Post Grado en la Universidad Arturo Prat.

¹ Tomado, extractado y modificado de: "Nuevas tendencias en gerencia pública y presupuesto", Isaac Umansky, Presidente de la Asociación Uruguaya de Contabilidad y Presupuesto, ASUCYP, Revista Internacional de Presupuesto Público, julio/agosto 2004, año XXII, N° 55.

asumidos por el gobierno neocelandés en la materia, tal como lo señalan sus principios y normas incluidos en la Ley de Responsabilidad Fiscal.

La Ley de Responsabilidad Fiscal

Esta ley detalla, sin ambigüedades, la manera en que el Gobierno debe hacer conocer las políticas que propone, y la forma que adopta para asegurar que la legislatura y la ciudadanía puedan saber cómo se cumple con los principios de la gestión fiscal.

La ley exige los siguientes requisitos:

- i) Publicar una declaración de política presupuestaria que contenga prioridades estratégicas para el próximo presupuesto, explicitando las intenciones fiscales a instrumentar a corto plazo, y, a su vez, manifestando los objetivos fiscales a largo plazo, previamente a la presentación del documento a la legislatura.
- ii) Revelar el impacto de las decisiones fiscales sobre un período de pronóstico trianual, con las debidas actualizaciones en materia económica, tributaria y de gastos.
- iii) Presentar toda la información financiera conforme a prácticas de contabilidad generalmente aceptadas.
- iv) Remitir todos los informes que exige la ley a una comisión parlamentaria especializada.

Expectativas planteadas por la ley

Todas estas disposiciones buscan promover aquellas reformas que enfatizaban la creación de incentivos para alcanzar los objetivos que se esperan de los administradores del sector público.

Entre las expectativas planteadas se encuentran:

- i) Dar mayor responsabilidad a los jefes de departamentos asociados, con mayores recompensas y castigos en términos contractuales.
- ii) Poner énfasis en la especificación de las producciones de los bienes y servicios públicos que se esperaba alcanzar y que se definieron previamente.
- iii) Reducir el control de los insumos.

- iv) Introducir *sistemas de información* para medir resultados. Esto, a su vez, se basa en una clara separación entre el ámbito de definición de las políticas y el nivel operativo, la elaboración de contratos de responsabilidad basados en obligaciones nitidamente determinadas, sistemas de administración por resultados, y rendiciones de cuenta claramente expuestas.

Iniciativa de la Administración Financiera

Vale mencionar, en el mismo sentido, la llamada Iniciativa de la Administración Financiera, implementada por el Gobierno inglés, que se promovió como un medio para desarrollar, en cada departamento institucional, una organización y un sistema en donde los administradores de todos los niveles tuvieran:

- i) Una clara visión de sus objetivos y un medio para evaluar y, en la medida de lo posible, medir los resultados en relación con esos objetivos.
- ii) Establecer su responsabilidad para hacer un uso óptimo de los recursos, incluyendo un escrutinio crítico de los resultados.
- iii) Contar con información –particularmente acerca de los costos– que fomente el adiestramiento especializado de los administradores, como forma de ejercer mejor su responsabilidad.
- iv) Mejorar el sistema de rendición y los métodos de medición de los resultados.

Presupuesto por responsabilidad

Todos estos movimientos confluyeron en el denominado “presupuesto por responsabilidad”, concebido como el instrumento adecuado y conducente para comprobar los efectos de las medidas adoptadas.

El concepto de presupuesto por responsabilidad surge de la experiencia recogida en torno a las habilidades gerenciales desarrolladas en cada institución y a los resultados obtenidos a través de su aplicación.

Es una forma de constituir una red interna de contratos entre los distintos agentes intervinientes dentro un sistema caracterizado por los siguientes rasgos:

- i) Las unidades ejecutoras y sus administradores son evaluados en función de las metas por ellos aceptadas.
- ii) Se utilizan medidas financieras y de evaluación de actividades realizadas para medir y recompensar los logros o penalizar las fallas.
- iii) Los éxitos o los fracasos son atribuidos enteramente a las decisiones gerenciales o al desempeño de los funcionarios.

Aporte de una nueva ingeniería administrativa

Como vehículo de una nueva ingeniería administrativa, se puede destacar su aporte en los siguientes temas:

- i) El ordenamiento en materia de costos y contabilidad, que permite aplicar un sistema de medición y evaluación del desempeño. En el ámbito del presupuesto por responsabilidad, la información respecto de insumos, costos, actividades y producciones es significativamente importante.
- ii) Definir adecuadamente la estructura de responsabilidades, es decir, la asignación, dentro de la organización, de autoridad y responsabilidad a las personas. En esta dinámica, la autoridad y la responsabilidad deben ser determinadas y concedidas sin ambigüedades.
- iii) Se determina que el trabajo debe ser ordenado a partir de unidades administrativas, de acuerdo a su misión, función o región, configurando una nueva forma orgánica.
- iv) Se determina que los centros administrativos y de responsabilidad deben actuar de acuerdo con la estructura contable, dado que la información que la misma provee puede ser usada para coordinar las actividades de las distintas unidades ejecutoras como, también, para influenciar la acción de los gerentes.

Existencia de reglas básicas

En el presupuesto por responsabilidad existen dos reglas básicas que orientan el diseño institucional:

La primera es que la estructura debe ser lo más descentralizada posible. La experiencia indica que la eficacia de las entidades grandes y complejas se eleva cuando la autoridad y la responsabilidad son delegadas dentro de la trama organizacional.

La descentralización requiere, previamente, una definición del propósito o función de cada unidad administrativa y centro de responsabilidad, estableciendo los procedimientos para fijar objetivos y monitorear, así como reglas que determinen pautas de recompensas. Exige, adicionalmente, una estructura contable que ligue cada centro a las metas institucionales.

En el marco de esta dinámica, la delegación de autoridad significa dar a los gerentes la máxima posibilidad de hacer viables sus unidades productivas, sujetándolas a las menores restricciones. Ello, a su vez, requiere que todas las decisiones puedan ser consideradas en términos de metas financieras.

La segunda condición para efectivizar este tipo de presupuesto es que la estrategia organizacional determine a la estructura. La estrategia representa, en este caso, el propósito y las políticas que definen a la institución, así como la misión requerida para adaptarse creativamente a su contexto.

Ambas condiciones están subordinadas al cumplimiento de metas financieras que deben corresponderse con el ámbito de acción de cada una de las unidades administrativas y con la consiguiente responsabilidad de sus administradores.

Esto posibilita las comparaciones entre los diversos centros de responsabilidad, permitiendo que los desempeños relativos de sus gerentes puedan ser evaluados elevando, así, la eficacia motivacional promovida por la competencia interna.

Se puede constatar que, en lo fundamental, los países desarrollados deben enfrentar problemas similares a los de la realidad latinoamericana, más allá de las grandes diferencias estructurales que existen desde el punto de vista institucional.

Sin embargo, la consideración de estos problemas permite describir situaciones clave que pueden deparar enseñanzas estratégicas y prácticas a nuestras administraciones.

El desafío metodológico presupuestal y la necesidad de un nuevo enfoque²

Los Estados latinoamericanos viven un momento muy complejo que no es ajeno a la situación de las economías nacionales.

² *Ibid*

Las sociedades están abocadas a lograr un cambio sustantivo en la forma de idear y elaborar las necesidades públicas, de forma tal que se puedan obtener transacciones legitimadas de los diversos intereses, promoviendo la expresión más representativa del interés público.

Esto requiere profundas transformaciones políticas que instauren un nuevo estilo de gestión en los poderes públicos, el cual deberá rendir cuentas de manera efectiva y transparente, dotando de mayor credibilidad social a los Sistemas Políticos.

En este sentido, es posible reconocer que la búsqueda de renovadas técnicas y la propuesta metodológica de la "nueva gerencia pública" no apuntan tanto a un cambio de paradigma organizativo, sino que buscan promover una transformación profunda del espacio social y tecnológico en el que se desenvuelve la Administración Pública.

Este abordaje ayuda al análisis presupuestario a escapar del encierro de las últimas décadas que, en forma autocomplaciente, sólo atinaba a enfrentar las inéditas realidades emergentes a través de la mera reelaboración fragmentaria de las metodologías presupuestarias ya conocidas.

Sin perjuicio de que la nueva gerencia pública no aporta elementos tan diferentes a los ya manejados, constituye un enfoque que permite una importante recreación de los problemas gubernamentales en el contexto sociotecnológico actual. Este enfoque contiene una propuesta que supone un énfasis en estrategias de acción gubernamental que tomen en cuenta las relaciones entre el aparato administrativo, el Poder Legislativo y la sociedad, adecuando los factores que distinguen a cada régimen político particular.

Sus virtudes más señaladas se refieren al desarrollo de mecanismos de dirección basados en resultados, el fortalecimiento de la rendición de cuentas o —en términos de los países desarrollados, la *accountability*— a partir de la precisa medición de productos e impactos y el desarrollo de contratos que, explícitamente, acotan el riesgo de arbitrariedad de los sistemas burocráticos existentes, que, habitualmente, tienden a crear sus propios métodos de evaluación.

Pero es necesario ubicar esta corriente en su real dimensión, ya que, para ser aplicada, depende de la calidad del ré-

gimen político existente, de la cultura del aparato público, del modo en que cada sociedad plantea sus problemas, de las formas de resolverlos y de la historia de cada administración.

¿Por qué elaborar indicadores de gestión?

La evaluación cualitativa y cuantitativa del desempeño conlleva el compromiso de todos los involucrados en la generación del servicio o "producto" que ofrece su respectiva organización o unidad, y permite detectar inconsistencias entre el quehacer de la institución y sus objetivos prioritarios, induciendo adecuaciones en los procesos internos y aportando mayor transparencia a la gestión pública.

El proceso de modernización del Estado tiene por finalidad elevar las competencias y la capacidad de movilizar los recursos públicos de manera más eficiente, comprometiendo en su gestión y en sus resultados al conjunto de los actores que intervienen en la generación de los respectivos servicios, orientados a satisfacer los requerimientos de la comunidad nacional.

Se trata, entonces, de procurar que el funcionamiento regular de los servicios, en conjunto con el respeto a los principios de transparencia, equidad y disciplina fiscal, considere de manera prioritaria la satisfacción de los usuarios, la realización personal y profesional de los funcionarios, la asignación eficiente de los recursos y la capacidad de respuesta ante las nuevas demandas que plantea la modernización del país.

Lograr una gestión más eficiente y comprometida con los resultados implica transformaciones importantes en el funcionamiento de las instituciones públicas. Y requiere, entre otras condiciones, el desarrollo de liderazgos que impulsen el cambio, la incorporación de técnicas modernas de gestión, el establecimiento de metas de desempeño medibles, todo ello dentro de un marco de participación y compromiso de los distintos estamentos para lograr una gestión de mejor calidad.

Una herramienta útil para el desarrollo de una gestión de calidad es la medición y evaluación del servicio o producto que provee cada unidad u organización, a través de un conjunto de indicadores clave.

Un sistema que entregue información regular sobre la calidad de la gestión posibilitará mayor eficiencia en la asignación de recursos físicos, humanos y financieros; proporcio-

nará una base de seguridad y confianza en su desempeño al conjunto de los funcionarios implicados en su implementación –ya que delimita mejor el campo de sus atribuciones y deberes–; incrementará la autonomía y responsabilidad de los directivos –en tanto cuenten con bases sustentables de información para la toma de decisiones– y, finalmente, ayudará a mejorar la coordinación con los demás niveles del aparato público.

En 1993 la Dirección de Presupuestos y un conjunto de instituciones desarrollaron una experiencia piloto tendiente a la implementación de sistemas de evaluación de la gestión. Dicha experiencia sirvió de base para la introducción de este tema en el resto de los servicios públicos lo cual, en 1995, permitió la definición de objetivos, metas e indicadores de gestión en 48 instituciones, determinando que, en la actualidad, se proyecte ampliar y profundizar esta tarea.

¿En qué consiste la medición de gestión en el sector público?

Evaluar la gestión en el contexto de la función pública implica desarrollar sistemas que ponderen adecuadamente los elementos cualitativos de la gestión y que sean capaces de asimilar la multiplicidad de objetivos y la heterogeneidad de las acciones realizadas por las instituciones del Estado.

La calidad de la gestión de una institución puede ser un factor invisible e imponderable, en tanto no se desarrolle la capacidad de medir sus resultados.

Evaluar la gestión implica medir sistemáticamente, sobre una base continua en el tiempo, los resultados obtenidos por las principales unidades o departamentos de una institución y comparar dichos resultados con lo deseado o planificado, a fin de elevar su eficiencia y productividad.

Para los servicios públicos esta tarea encierra algunas dificultades derivadas de:

- a) La especificidad de su misión, la multiplicidad de objetivos que persiguen las instituciones del Estado y la heterogeneidad de sus servicios.
- b) Los factores externos que condicionan la productividad,

generalmente relacionada con la gestión de otros servicios y la acción de niveles superiores del aparato público (Ministerios, Subsecretarías e, incluso, el Congreso), tal el caso de las acciones que requieren de una ley especial.

- c) Los "productos" que genera el sector público, muchas veces, carecen de una base monetaria o cuantitativa de evaluación y suele ser difícil expresarlos en términos cuantitativos, como, por ejemplo, la regulación de mercados, la seguridad pública o las actividades de fomento. Esto condiciona la necesidad de desarrollar sistemas de evaluación que ponderen adecuadamente los elementos cualitativos de las acciones.
- d) Muchas de sus prestaciones son subsidiadas o, al menos, no reflejan sus costos reales bajo la forma de precios al cliente, lo que determina que el manejo financiero no arroje indicadores apropiados de resultado final, equivalentes a la última línea de un balance. Así, muchas veces, la medición se hace en forma indirecta –a través del consumo de recursos, nivel de gastos, dotación de personal u otros–, y, por ello, no siempre son buenos indicadores.

¿A quién interesa o beneficia la medición de gestión?

La medición de indicadores de gestión que, en estricta lógica, tendría que iniciarse por el proceso integral de "planificación estratégica", debe involucrar en forma participativa a todos los funcionarios implicados en la producción de un servicio o función, por lo que su desarrollo e implementación deberían beneficiar tanto a sus productores como a sus destinatarios.

A pesar de las dificultades que puedan enfrentar las instituciones del Estado para aplicar estrategias de gestión –más propias del sector privado financiero e industrial– actualmente conviene que los servicios públicos se abran a la utilización de conceptos tales como "cliente" o "producto", ya que éstos aportan el sentido de un conjunto de obligaciones y derechos mutuos entre las respectivas unidades y las personas, instituciones o empresas con las que se relacionan.

Las principales ventajas de la medición y evaluación de gestión son:

- a) Inducir un proceso de participación en la responsabilidad que implica prestar el servicio o función, así como compartir el mérito que significa alcanzar niveles superiores de eficiencia.
- b) Adecuar los procesos internos, detectando inconsistencias entre los objetivos de la institución y su quehacer cotidiano. Es frecuente que, como resultado de la implementación de un sistema de evaluación, se eliminen tareas innecesarias o repetitivas o se inicie un proceso de adecuación organizacional.
- c) Apoyar el proceso de planificación y de formulación de políticas de mediano y largo plazo, en la medida en que todos los implicados tienen la oportunidad de analizar el para qué y el cómo de sus afanes cotidianos.
- d) Mejorar la información respecto del uso de los recursos públicos y sentar las bases de mayor compromiso y confianza que faciliten la relación entre las Instituciones Públicas, los Ministerios, la Administración Central y el Congreso Nacional.
- e) Integrar al sentido del trabajo funcionario la satisfacción de expectativas lógicas de realización personal y profesional, a las que todos tienen derecho, e introducir sistemas de reconocimiento al buen desempeño -institucional, grupal e individual- sobre bases más objetivas.

¿Qué son las metas de productividad y de gestión?

Para evaluar adecuadamente la gestión de un servicio público, es necesario, previamente, definir su misión y formular los objetivos que orientarán a corto, mediano y largo plazo, de manera de establecer metas de productividad y de gestión y/o monitoreo.

La evaluación de la gestión institucional se debe constituir en un proceso permanente que permita medir el logro de resultados, según parámetros previamente establecidos y acordados por todos sus miembros, para derivar de allí los programas, proyectos, medidas y transformaciones que sean pertinentes.

Definiciones estratégicas

Una primera condición para hacer dicha evaluación es que la institución haya sido capaz de definir los objetivos que orientarán a corto, mediano y largo plazo su accionar, y traducir algunos de estos objetivos en metas de gestión.

Una metodología muy útil para estos propósitos es la “planificación estratégica”, que constituye un proceso estructurado y participativo mediante el cual una organización apunta a la especificación de su misión, a la expresión de esta misión en objetivos, y al establecimiento, en un lapso de tiempo, de metas concretas de productividad y de gestión.

El concepto de misión

Determinar la “misión” de una organización, institución o servicio equivale a formalizar el propósito o la razón de ser de la misma.

Al respecto, es preciso superar el enunciado –muchas veces formal e impreciso– de la respectiva ley orgánica que dio origen al servicio. En muchos casos, estas leyes son de larga data y, especialmente en lo que respecta a la definición de su misión estratégica, han quedado superadas por las transformaciones de la vida moderna.

La definición de la misión debe constituirse en un proceso mucho más dinámico, abierto a la revisión de las funciones, necesidades, productos y grupos clientes del respectivo servicio.

Algunas de las preguntas que deben formularse en este proceso son:

- ¿Para qué existe el servicio?
- ¿Cuál es el ámbito interno y externo en que opera la institución?
- ¿Cuáles son los principales productos y servicios que genera?
- ¿Pueden otros prestar los mismos servicios?
- ¿Cuál es la especificidad de esta unidad o servicio?
- ¿Qué restricciones y posibilidades otorga el marco legal?
- ¿Cuál es la percepción del equipo directivo respecto de la situación del servicio?
- ¿Cuál es la percepción de los funcionarios respecto de la situación del servicio?

- ¿Qué piensa cada funcionario con respecto a su propio rol o función?
- ¿Coinciden las percepciones de las jefaturas con las de los funcionarios?
- ¿Quiénes son los clientes?
- ¿Qué opinan los clientes acerca de la calidad del servicio?
- ¿Cuál es la población objetivo y cuál es la cobertura actual?

Los objetivos institucionales

Constituyen una declaración formal de lo que el conjunto de los actores desearía para el futuro de la gestión institucional.

Por lo general, un objetivo contempla un propósito de mediano y largo plazo para su cumplimiento. Inclusive, éste puede ser una declaración de carácter permanente, como, por ejemplo: "mejorar la calidad del servicio", aunque, de todas formas, debería hacer referencia a tiempos más o menos definidos (por ejemplo, dos a cuatro años).

Los objetivos institucionales surgen como respuesta a una pregunta esencial:

¿Qué se debe hacer en el mediano y largo plazo para que la organización tenga un accionar coherente con su misión?

Por ello, tienen que ser relevantes para la actividad del servicio, tanto por su impacto al interior de la organización –reestructuración, planificación, procesos productivos– como hacia el exterior –mayor cobertura, calidad u oportunidad del servicio–.

Los objetivos deben ser realistas respecto de los plazos y los recursos físicos, humanos y financieros que podría involucrar su logro y, por lo tanto, factibles de alcanzar.

Las metas de producción

Son la expresión de lo que se quiere alcanzar en cada área en términos de productos o servicios puestos en el "mercado" o a disposición del "cliente". Se refieren, generalmente, a la pregunta ¿cuánto...?

Contienen una declaración explícita de niveles de actividad o estándares de producción y, a diferencia de los objetivos, se proyectan a plazos más cortos (por lo general de un año).

Pueden ser cualitativas, es decir que hacen referencia a acciones no cuantificables –como es el caso de la regulación de

mercados, la formulación de políticas o las relaciones exteriores-, o responden a objetivos de tipo normativo cuya finalidad es dar un marco ético político a la acción de la institución.

Las metas de gestión

La característica fundamental de una meta de gestión es que, mientras las metas de producción se centran en los niveles de actividad o "producto", éstas hacen referencia a la calidad del proceso que da lugar a la obtención de dicho producto. La calidad puede ser interna (eficacia y eficiencia), o externa (calidad del servicio). Las metas de gestión se pueden asimilar a la pregunta ¿cómo hacemos?

De lo anterior se desprende que una meta de gestión:

- i) Debe contener el propósito de mejorar los procesos institucionales en alguna de sus dimensiones (calidad, eficiencia, eficacia, economía).
- ii) Debe ser un compromiso cuyo cumplimiento depende básicamente de la acción interna del servicio y no de las decisiones de otros servicios públicos (DIPRES, MIDEPLAN, Contraloría), o de factores exógenos como el nivel de actividad económica, las decisiones que tomen agentes privados, cambios bruscos en la demanda por prestaciones, etc.

¿Qué información se requiere para evaluar la gestión?

Además de las definiciones estratégicas, la medición de indicadores de gestión está condicionada por la capacidad de la institución para generar la información necesaria y elaborar los indicadores con niveles adecuados de calidad, certeza y confiabilidad.

Obviamente, es preciso determinar la calidad y cantidad de información que será necesario procesar para evaluar la gestión. En este sentido, resulta útil elaborar un catastro con la información disponible en el servicio, distinguiendo aquella que es posible generar en forma relativamente sencilla de la que requerirá de un trabajo específico para su obtención.

El levantamiento de la información es crucial para la construcción de indicadores, por lo que su disponibilidad debe ser explicitada al momento de formularlos.

En términos generales se pueden distinguir tres tipos de información que son importantes para una medición de gestión:

a *Información financiero-contable*

- i) La medición de la gestión institucional supone la existencia de sistemas administrativos básicos de información. Más aún, es deseable contar con dichos sistemas –o en su defecto diseñarlos–, de modo que la información financiera que se utilice para evaluar la gestión se obtenga directamente del sistema contable de la institución, sin necesidad de realizar posteriores agregaciones o desagregaciones de ella.
- ii) Un requisito básico es que cada unidad, programa o línea de actividad que se pretenda evaluar tenga un centro de costos y un registro detallado en el sistema contable.

b *Información operacional*

- i) Son los datos de las actividades de las distintas unidades y programas de la institución (cantidad de productos, tiempo, clientes, prestaciones, etc.).
- ii) Al igual que la información contable, debería obtenerse directamente de los sistemas de información de la institución.

c *Información de resultados*

- i) Este tipo de información es la más relevante en la evaluación de la gestión y requiere de la creación y operación de nuevos sistemas de seguimiento y recopilación, tales como encuestas, mediciones en terreno, elaboración de informes, etc.

¿Cómo se construyen los indicadores de gestión?

La medición de la gestión global de una institución requiere del desarrollo de un conjunto armónico y sistemático de indicadores que, a través de un apropiado conocimiento de sus posibles interrelaciones, abarquen las dimensiones de *economía* (manejo adecuado de los recursos financieros), *eficacia* (logro de los objetivos institucionales), *eficiencia* (ejecución de

las acciones usando el mínimo de recursos) y *calidad de servicio* (satisfacción de los requerimientos de los usuarios).

La calidad de la gestión de una institución sólo puede ser evaluada en relación a alguna base o estándar. Siempre se deben considerar las cambiantes condiciones de la institución y del entorno, de modo de que resulten comparables los datos de los períodos escogidos.

La experiencia acumulada en esta materia sugiere tres posibles bases de comparación, las cuales no son excluyentes entre sí:

- i) Con respecto a la calidad de la gestión de la institución en los años anteriores.

Es recomendable medir y comparar los valores absolutos de cada variable, como, por ejemplo, la productividad, en lugar de comparar los porcentajes de aumento de esos mismos valores. Mientras mejor es el desempeño de una institución, resulta más difícil o más caro conseguir iguales niveles porcentuales de incremento.

- ii) Con respecto a la calidad de la gestión de instituciones similares o comparables.

Si no existen instituciones exactamente comparables, es necesario buscar similitudes con otras instituciones en otros sectores, o bien, segmentar esta comparación por áreas o procesos específicos, atención de usuarios, adquisiciones de bienes y servicios, pago de beneficios, etc.

- iii) Con respecto a lo que fue planeado o presupuestado para un período determinado.

En este caso será preciso mantener la atención sobre la posible influencia de factores externos en los resultados.

Esto es, si las condiciones externas imperantes al momento de la planificación se modifican de un modo relevante durante el período de estudio, habrá que introducir las correcciones pertinentes en el análisis de la información.

Algunas definiciones conceptuales

Considerando que algunos términos técnicos son, también, de uso corriente y se les atribuyen diversos significados, a continuación se precisan las definiciones utilizadas:

- i) *Indicadores*. Son instrumentos de medición de las variables asociadas a las metas. Al igual que estas últimas, pueden ser cuantitativos o cualitativos. En este último caso, pueden expresarse en términos de “logrado”, “no logrado” o sobre la base de alguna otra escala cualitativa.
- ii) *Indicadores de gestión*. Son un subconjunto de los anteriores. Se refieren a mediciones relacionadas con el modo en que los servicios o productos son generados por la institución.
- iii) *Valor del indicador*. Es el resultado de la medición del indicador y constituye un valor de comparación, referido a su meta asociada. Por ejemplo, la relación entre el costo de la administración y el costo de los programas puede ser un 25%. Si, previamente, hemos fijado una meta del 15%, estaremos en presencia de un mal resultado; en cambio si la meta era del 30%, esto indicará un buen resultado.
- iv) *Dimensiones de la gestión*. Los aspectos o dimensiones de la gestión de una institución factibles y relevantes de medir son los siguientes:

- *Economía*

Este concepto se relaciona con la capacidad de una institución para generar y movilizar adecuadamente los recursos financieros en pos de su misión institucional.

La administración de recursos exige siempre el máximo de disciplina y cuidado en el manejo de la caja, el presupuesto, la preservación del patrimonio y la capacidad de generación de ingresos, cuando ésta no interfiere con la misión institucional.

Algunos indicadores de economía de una institución pueden ser su capacidad de autofinanciamiento, la eficacia en la ejecución de su presupuesto o su nivel de recuperación de préstamos.

A continuación se presentan ejemplos de indicadores económicos actualmente en uso:

Instituto de Desarrollo Agropecuario
Porcentajes de recuperación de créditos de corto plazo

Comisión Chilena de Energía Nuclear
Cobranza / Facturación

Comisión Chilena de Energía Nuclear
Ingresos propios / Ingresos totales

Servicio de la Vivienda y Urbanismo
Aporte de beneficiarios al financiamiento de viviendas
SERVIU / Inversión

Parque Metropolitano
Ingresos de operación / Gastos de operación

- *Eficiencia*

El concepto de eficiencia describe la relación entre dos magnitudes: la producción física de un bien o servicio y los insumos o recursos que se utilizaron para alcanzar ese producto.

En el ámbito de los servicios públicos existen muchas aproximaciones a este concepto. En general, se pueden obtener mediciones de productividad física relacionando el nivel de actividad (expresado como número o cantidad de acciones, beneficios o prestaciones otorgadas) con el nivel de recursos utilizados (gasto en bienes y servicios, dotación de personal, horas extraordinarias, etc.).

Otro tipo de indicadores de eficiencia es el que relaciona volúmenes de bienes y servicios –o recursos involucrados en su producción– con los gastos administrativos incurridos por la institución.

En algunos países, la participación de los gastos administrativos generales en el gasto total de las instituciones del sector público se considera como una buena aproximación a las ganancias globales de eficiencia en el conjunto de dicho sector.

Algunos ejemplos son:

Superintendencia de ISAPRES

Número de fiscalizadores a ISAPRES / Número de fiscalizadores

Superintendencia de Electricidad y Combustibles

Inspecciones promedio por inspector

Instituto de Salud Pública

Autorización de Registros Farmacéuticos / Dotación Sección Registros

Servicio de Cooperación Técnica (SERCOTEC)

Personal regiones / Personal campo

Servicio de Cooperación Técnica (SERCOTEC)

Personal soporte / Personal campo

Servicio de Cooperación Técnica (SERCOTEC)

Valor subsidios entregados / Gastos administrativos

Programa de Certificación Hortofrutícola, (SAG)

Cajas inspeccionadas / Jornadas hombre

Programa de Certificación Hortofrutícola (SAG)

Gasto Programa Certificación Exportaciones / Número de cajas certificadas

Servicio Nacional de Capacitación y Empleo (SENCE)

Gastos Administrativos Programa Becas / Total becas otorgadas

- *Eficacia*

El concepto de eficacia se refiere al grado de cumplimiento de los objetivos planteados, es decir, en qué medida el área –o la institución como un todo– está cumpliendo con sus objetivos fundamentales sin considerar, necesariamente, los recursos asignados para ello.

Es posible obtener medidas de eficacia en tanto exista claridad respecto de los objetivos de la institución. De este modo, servicios que producen un conjunto definido de prestaciones orientadas a una población acotada pueden generar medidas de eficacia, tales como cobertura de los programas, aceptabi-

lidad de la prestación, grado de satisfacción de los usuarios, tiempo de tramitación de los beneficios, etc.

A continuación se presentan algunos ejemplos:

Servicio Nacional de Capacitación y Empleo (SENCE)
Porcentaje de deserción en cursos de capacitación

Servicio Nacional de Turismo
Establecimientos hoteleros clasificados / Total de establecimientos

Servicio de Impuestos Internos (SII)
% de incremento anual de recaudación asociado a la acción del SII

Subsecretaría de Telecomunicaciones
Inspecciones técnicas a instalaciones nuevas / Total de instalaciones nuevas

Subsecretaría de Transportes
Controles anuales buses interurbanos / Parque de buses interurbanos

Subsecretaría de Transportes
Denuncias recibidas / Denuncias resueltas

Servicio Nacional del Consumidor (SERNAC)
Reclamos recibidos / Reclamos solucionados

Corporación Nacional Forestal (CONAF)
Superficie media afectada (hectáreas) por incendios forestales

Junta Nacional de Auxilio Escolar y Becas (JUNAEB) – Programa de Alimentación Escolar
Raciones servidas diarias / Raciones asignadas diarias

Ministerio de Economía – Departamento de Propiedad Industrial
Solicitudes de marca despachadas / Solicitudes recibidas

Servicio Agrícola y Ganadero (SAG)
Terneras vacunadas / Total terneras en Programa Brucelosis

Junta Nacional de Jardines Infantiles (JUNJI)
Asistencia promedio de niños

- *Calidad de servicio*

La calidad del servicio es una dimensión específica del concepto de eficacia, que se refiere a la capacidad de la institución para responder, en forma rápida y directa, a las necesidades de sus usuarios. Son elementos de la calidad factores tales como oportunidad, accesibilidad, precisión y continuidad en la entrega del servicio, comodidad y cortesía en la atención.

Un modo directo de medir estos conceptos es a través de encuestas periódicas a los usuarios. Una manera indirecta de conocer su grado de satisfacción con el producto se obtiene al procesar la información recibida a través de libros o buzones de reclamos.

Algunas relaciones que reflejan este concepto son el número de reclamos sobre el total de casos atendidos, tiempo de tramitación de beneficios, tiempo de espera en oficinas de atención al público o velocidad de respuestas ante cartas, llamadas o reclamos por parte de los usuarios.

Algunos ejemplos son:

Instituto de Normalización Previsional (INP)

Tiempo promedio de tramitación de beneficios a activos del S.S.S.

Servicio Médico Legal

Tiempo promedio de despacho de peritajes

Dirección de Previsión de Carabineros

Días promedio de tramitación de créditos

Servicio de Registro Civil

Número de personas atendidas en lugares apartados (Oficina Móvil)

Servicio de Tesorerías

% de prestaciones de usuarios resueltas en menos de 20 días hábiles

Ministerio de Obras Públicas - Dirección de Vialidad.

Tiempo promedio de espera en peaje en días pico

Servicio Nacional de Capacitación y Empleo, (SENCE)

Tiempo promedio de autorización de cursos a Organismos Capacitadores

Servicio de Impuestos Internos, (SII)

Calidad de atención de usuarios, (encuesta)

Central de Abastecimiento de los Servicios de Salud

Tiempo promedio de tramitación de pedidos

Caja de Previsión de la Defensa Nacional

Tiempo promedio de tramitación de pensiones y montepíos

¿Qué requisitos deben cumplir los indicadores de gestión?

El proceso por el cual se obtienen los "indicadores de gestión" determina de manera importante su legitimidad y aplicabilidad. Dicho proceso debe garantizar que los indicadores resultantes satisfagan los requisitos de validez, confiabilidad y mínimo costo.

El desarrollo de indicadores de gestión debe ser abordado con criterios técnicos y en un ambiente de amplia participación, ya que el proceso mediante el cual se obtengan los indicadores determinará, de manera importante, su legitimidad y aplicabilidad.

Requisitos básicos de los indicadores de gestión:

- i) La pertinencia, esto es, que deben referirse a los procesos y productos esenciales de la institución, de modo que reflejen integralmente el grado de cumplimiento de sus objetivos institucionales.
- ii) Las actividades o prestaciones que se escojan para ser medidas deben ser comparables en términos de calidad, costo y usuarios a quienes van dirigidas.
- iii) Los indicadores deben ser independientes y responder a las acciones desarrolladas por la institución. Se debe evi-

tar el empleo de indicadores que puedan estar condicionados en sus resultados por factores externos, tales como la situación general del país o la actividad conexas de terceros, sean éstos públicos o privados.

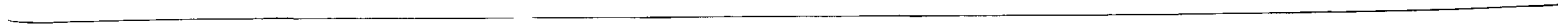
- iv) Los indicadores deben tomar en cuenta las situaciones extremas –no para promediarlas y ocultar, por este medio, las falencias de algunas de las unidades o elementos del sistema–, sino, por el contrario, para sugerir indicadores específicos para cada elemento, especialmente cuando sus resultados sean demasiado divergentes de los otros. (Ejemplo: el promedio de tiempo de atención por cliente de un servicio puede ser de un minuto, siendo que en alguno de los puntos de atención puede ser de diez segundos y, en otro, de una hora).
- v) La información que sirva de base para la elaboración de indicadores de gestión debe ser recolectada a un costo razonable y con la garantía de confiabilidad necesaria; vale decir que los resultados deben ser independientes de quien efectúe la medición.
- vi) Los indicadores deben ser públicos; esto es, conocidos y accesibles a todos los niveles y estamentos de la institución, así como al público usuario y al resto de la administración pública.
- vii) Los indicadores deben generarse en un medio participativo, que involucre en el proceso de elaboración a todos los actores relevantes (funcionarios, directivos, autoridades, usuarios). De esta forma, se asegura la legitimidad y se refuerza el compromiso con las metas e indicadores resultantes.
- viii) Finalmente, respecto al número y calidad de los indicadores, en un sistema de evaluación de gestión hay que tener en cuenta que siempre debe existir un balance entre los requerimientos de simplicidad y de capacidad de alcance.
- ix) Asimismo, los indicadores deben cubrir los aspectos más significativos de la gestión, privilegiando los principales objetivos de la organización. Sin embargo, su número no puede exceder la capacidad de análisis de quienes los van a usar.

En suma, la medición de indicadores de gestión está destina-

da a dar cuenta de la actividad, productividad y calidad del servicio que presta el conjunto de cada una de las unidades, instituciones u organizaciones del sector público.

Esto significa que la medición del conjunto de los indicadores seleccionados debe entregar un perfil de lo que dicho servicio u organización es y hace.

Parodiando un dicho popular, se podría afirmar: "dime lo que mides y te diré qué eres...".



De la presupuestación por programas a la presupuestación por desempeño: el desafío para las economías de los mercados emergentes*

Jack Diamond**

I. Introducción

Este documento examina primero la progresión del "antiguo" modelo de presupuestación por desempeño –introducido en los Estados Unidos hace más de medio siglo– hasta el "nuevo" modelo de presupuestación por desempeño. Este último, que contiene muchos de los elementos del antiguo modelo, se está aplicando cada vez más en las economías avanzadas, incluyendo los Estados Unidos. Usando la clasificación de modelos presupuestarios derivada de este examen, se puede considerar que muchas de las economías de los mercados emergentes han introducido alguna forma de presupuestación por programas, aunque debemos admitir que el término se usa muy ampliamente. Sin embargo, todavía deben avanzar más hacia la presupuestación por producción e incorporar, subsi-

* Este documento de trabajo fue publicado originalmente por el Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional y ha sido incluido en la corriente edición de la Revista Internacional de Presupuesto Público con permiso concedido por la institución. Las opiniones expresadas en este Documento de trabajo son responsabilidad del autor y no representan, necesariamente, las del FMI ni la política del FMI. Los documentos de trabajo describen investigaciones en curso del autor y se publican para generar comentarios y promover el debate.

** El autor agradece los comentarios recibidos de los colegas del Departamento de Asuntos Fiscales del FMI. En particular agradece a los Sres. James Brunby, Ian Lienert, y Feridoum Sarraf, y a la Sra. Christiane Rochler. Como siempre, si hubiera errores, éstos pertenecen al autor.

guientemente, las reformas requeridas para la nueva presupuestación por desempeño. En este documento se probará que, al dar este paso, las economías de los mercados emergentes no hicieron un uso completo de sus presupuestos por programas para mejorar el manejo del presupuesto. Se reconoce que no es fácil tomar esta medida y que se requiere la introducción de cuatro elementos principales para asegurar el éxito de la misma. Estos elementos deben considerarse la base de la estrategia para introducir el nuevo modelo de presupuestación por desempeño.

Se demuestra que los cuatro elementos principales de esta estrategia son los que se exponen a continuación. Primero, cualquier estructura de programa existente se deberá fijar en un contexto más amplio de planificación y política de presupuesto. Deberá ser una parte integrante de un plan estratégico de gastos a mediano plazo que conecte los objetivos de la política con planes detallados de presupuesto anual. Esto refleja el hecho de que, en los países industriales, la introducción de un nuevo enfoque de presupuestación por desempeño se fue dando, paralelamente, con la mayor confianza en los marcos de presupuesto a mediano plazo. Segundo, existe, a menudo, la necesidad de rediseñar o depurar estructuras de programas actuales para eliminar restricciones de información e institucionales que, con frecuencia, impiden su utilidad para los administradores de presupuestos. Tercero, existe, también a menudo, una necesidad de mejorar los sistemas de determinación del costo del presupuesto, cuyo papel, que es bastante limitado en los sistemas tradicionales de presupuesto, debe expandirse. Cuarto, y quizás más difícil, es necesario introducir un nuevo sistema de rendición de cuentas e incentivos de presupuesto, reconociendo, de este modo, que el manejo del presupuesto es sólo una dimensión del manejo eficaz de los recursos públicos.

II. El camino de la antigua a la nueva presupuestación por desempeño

Primero y principal, es necesario aclarar la terminología en esta área. Las reformas al presupuesto que se introdujeron en

los países industriales después de la Segunda Guerra Mundial, bajo el título de "presupuestación por desempeño", lo hicieron bajo distintos aspectos y, en general, perduran de algún modo en la mayoría de los países. Lamentablemente, debido a estas muchas variantes, el término en sí mismo fue interpretado de modo diferente en distintos momentos y en diferentes países. En el nivel de definición más alto, el término está asociado, primero, con una presentación de presupuesto que pone de relieve los productos finales más que los insumos asociados con las operaciones del gobierno¹ y, segundo, con una reestructuración de las operaciones del gobierno sobre la base de programas y actividades que producen estos resultados. En consecuencia, el término se utiliza, a menudo, como sinónimo de presupuestación por programas.

Al mismo tiempo, hay también una vasta cantidad de literatura sobre presupuestación por programas² que, lamentablemente, también tiende a ser algo confusa, ya que no hay una única forma de presupuestación por programas, y porque términos tales como presupuestación por programas, orientaciones asociadas –tales como presupuestación por desempeño y sistemas de presupuestación-programación y planeamiento (SPPP)–, y, consiguientemente, presupuestación basada en resultados y producción, se utilizan, a menudo, en forma indistinta. Como se indica en el Cuadro 1, la progresión hacia la "nueva" presupuestación por desempeño se puede caracterizar de acuerdo con los siguientes pasos:

A. Orígenes de la presupuestación por desempeño

El concepto de presupuestación por desempeño tiene una larga historia. Si bien los elementos de la presupuestación por programas se hicieron evidentes en los Estados Unidos antes de la Segunda Guerra Mundial³, el término presupuestación

¹ O como dice Burkhead... "que pone de relieve las cosas que el gobierno hace, más que las cosas que el gobierno compra. La presupuestación por desempeño cambia el énfasis de los medios de realización a la realización en sí" (Burkhead, 1956, página 133).

² Por ejemplo, Wildavsky (1969) y Henke (1992).

³ Una definición temprana de la Oficina de Presupuesto de los Estados Unidos citada por Axelrod (1988, página 266): "Un presupuesto por desempeño

Cuadro 1.
Terminología:

el camino hacia la nueva presupuestación por desempeño

Sistemas de planificación, programación y presupuestación (SPPP). Elementos:

- Identificación y examen de metas y objetivos en cada área importante de actividad del gobierno.
- Análisis de la producción de un programa dado en términos de objetivos.
- Medición de costos totales del programa, no únicamente para el ejercicio en curso sino para los próximos años.
- Formulación de programas de gastos de varios años.
- Análisis de alternativas para encontrar los medios más eficientes y efectivos para alcanzar los objetivos del programa.
- Establecimiento de estos procedimientos como parte sistemática del proceso de revisión del presupuesto.

Presupuestación por programas. Elementos:

- Unidades por organización dentro de funciones y subfunciones comunes.
- Identificar costos de una función o subfunción.
- Dados estos costos, decidir cuál deberá ser la producción de la unidad.

La presupuestación por programas deja fuera del proceso de presu-

por desempeño se asocia, más claramente, con las reformas de la década del cincuenta en los Estados Unidos. Este último país trató de desarrollar información sobre desempeño para presupuestación y de reorientar el proceso de presupuesto federal de su enfoque en los insumos hacia uno que, también, incluyera la producción obtenida por el uso de tales insumos. Es-

es aquel que presenta los fines y objetivos para los que se necesitan los fondos, los costos del programa propuesto para lograr estos objetivos, y los datos cuantitativos que miden los logros y el desempeño del trabajo bajo cada programa". El sistema de presupuesto por programa de la Administración de Tennessee Valley de mediados de la década del 30, si bien era un organismo "con fines de lucro", es un clásico ejemplo de este enfoque; otros organismos federales siguieron desarrollando planes de actividades dentro de presupuestos por programas durante los años de la guefra.

puesto a las funciones de planeamiento estratégico de mayor nivel del SPPP. Trae aparejado un proceso interactivo que depura la asignación de costos y la definición de producción.

Presupuestación por producción. Elementos:

- Agrupa los costos del logro de una producción en particular, independientemente del número de organismos involucrados en producirlos.
- Pone de relieve el costo completo, incluyendo asignación de gastos fijos.
- Define las producciones en términos de indicadores mensurables y evalúa la calidad de los bienes y servicios entregados, análogamente a lo que se hace en el sector privado.
- Compara con las producciones reales para medir la eficacia y la eficiencia.

Nueva presupuestación por desempeño. Elementos:

- Contiene todos los elementos de la presupuestación por producción.
- Incorpora medidas explícitas de desempeño y sistemas de evaluación de desempeño.
- También incluye la obligación de rendir cuentas en un nivel más alto con recompensas y sanciones asociadas.

Nota: La presupuestación por programas, producción y el "nuevo" desempeño también tienen lugar después de completados los primeros dos pasos del SPPP.

te enfoque despegó, realmente, cuando, en 1949, la Comisión Hoover sobre la organización del poder ejecutivo del gobierno promovió este enfoque y alentó la difusión de su implementación⁴. La Ley de Procedimientos Contables y de Presupuesto de 1950 requería que los jefes de los organismos, en coordinación con la Oficina de Presupuesto, respaldaran sus pedidos de presupuesto con información sobre los costos de programa y de desempeño por unidad de organización. El presupuesto de los

⁴ La Comisión Hoover también dio a publicidad el concepto de un "presupuesto por desempeño" al recomendar: "que todo el concepto presupuestario del gobierno federal debe estar regido por la adopción de un presupuesto basado en funciones, actividades, y proyectos; a esto llamamos presupuesto por desempeño".

Estados Unidos para el ejercicio 1950/51 fue el primero en mostrar los efectos del cambio en esta dirección. Debemos señalar que, incluso desde aquellos comienzos, la Comisión Hoover usó los términos presupuestación por programas y presupuestación por desempeño casi como sinónimos.⁵

En aquellos primeros días, la presupuestación por desempeño no era considerada un cambio fundamental en la toma de decisiones respecto del presupuesto, sino, más bien, un aditamento útil que, quizás, sólo era importante para algunas operaciones basadas en servicios. Estas reformas eran percibidas como disminuidas seriamente por sistemas contables inadecuados que no podían identificar los costos completos de las operaciones del gobierno; el problema, igualmente limitante, de desarrollar medidas de desempeño; y, en particular, la falta de interés de los encargados de tomar decisiones en utilizar información de desempeño (Burkhead, 1956). En la práctica, la presupuestación por programas y por desempeño demostraba emplear mucho tiempo y requería demasiado apoyo administrativo: sistemas mejorados de contabilidad, costos, actividad, y medición de desempeño.⁶ Tampoco era muy popular entre los comités de asignación de fondos, que se sentían más cómodos con controles de partidas presupuestarias detalladas antes que suministrando asignaciones de fondos de suma global en retorno por niveles de desempeño específicos. Los autores de los presupuestos también preferían que la información sobre metas operativas, volumen de trabajo y niveles de desempeño no fuera explícita sino que permaneciera oculta, en gran parte, en objetos de gastos detallados.

⁵ "El actual presupuesto deberá reemplazar al presupuesto por programas y por desempeño, presentando, de este modo, en un documento mucho más breve, las necesidades de gasto del gobierno en términos de servicios, actividades y proyectos de trabajo, más que en términos de cosas compradas" (A.E. Buck en el Informe de la Fuerza de Tareas de la Comisión Hoover).

⁶ Como consecuencia, Schick, 1971, se quejaba de hibridación, por la cual los distintos aspectos del sistema de desempeño se asimilaban a procedimientos de presupuesto tradicionales con lo cual se suavizaban. Escribe... "una vez que la fascinación inicial de la presupuestación por desempeño se había desgastado, se la miraba con indiferencia. La presupuestación por desempeño no era fundamental para los participantes del presupuesto, y tampoco era considerada como una reforma importante" (página 62).

B. Período SPPP

Sin embargo, la aplicación de presupuestación por programas y por desempeño se mantuvo en los Estados Unidos en el nivel del gobierno federal. El SPPP (sistema de presupuestación-programación y planeamiento), como sistema completo de preparación de presupuesto, fue adoptado, en primer término, por el Departamento de Defensa de los Estados Unidos en 1961; más tarde, se aplicó a todos los organismos, y, con posterioridad, se extendió a los gobiernos estatales y locales, y, también, a algunos otros países.

El sistema SPPP—como su nombre lo indicaba—tenía tres etapas básicas que vinculaban el planeamiento con la presupuestación a través de programas. La *etapa de planeamiento* buscaba identificar objetivos presentes y futuros, para evaluar distintos modos posibles de lograr estos objetivos. La *etapa de programación* tomaba, luego, las propuestas de la etapa de planeamiento y las integraba en programas ordenados de acuerdo a una jerarquía de prioridades que estaría sujeta a la toma de decisiones en distintos niveles de la jerarquía política. Por ejemplo, el establecimiento de prioridades amplias (categorías de programa) sería responsabilidad del nivel del gobierno/gabinete, mientras que la optimización dentro de los programas individuales sería tarea de los organismos del sector. La tercera etapa de presupuestación era la traducción de cada programa de múltiples años en un conjunto de acciones anuales específicas, determinando quién hace qué y asignando luego los recursos requeridos. Ésta era una parte difícil del proceso. Dado que la estructura administrativa del presupuesto podría ser distinta de la de la estructura del programa, se hacía difícil distribuir recursos entre los programas. Por otra parte, el proceso del presupuesto federal de los Estados Unidos estaba estrictamente regulado por un complejo conjunto de leyes que había evolucionado a lo largo del tiempo y que regía, no sólo la estructura del presupuesto, sino los medios de presentación, aprobación y ejecución.

Hacia 1971, el sistema fue, en gran parte, abandonado. En parte, debido a que fue víctima de su propia ambición. Como sostiene Axelrod, "muchos de los problemas del SPPP en el gobierno federal surgían de su introducción simultánea

y general en organismos que no estaban preparados para instrumentarla".⁷ El diagnóstico de lo que falló brinda lecciones para la futura adopción de un rumbo de programación de presupuesto a gran escala. A pesar de su nombre, el SPPP no era un sistema único: cada organismo tenía que desarrollar su propia versión y, a menudo, los directores de los organismos no apreciaban su valor y no estaban dispuestos a emprender ese trabajo. Faltaba el liderazgo central del proceso de reforma. La negativa a convertirse plenamente al nuevo sistema fue impulsada por el hecho de que la Oficina de Presupuesto, al efectuar sus recomendaciones, continuaba revisando costos y gestiones sobre la base tradicional. Su adopción se encontraba menoscabada, además, por una falta de compromiso por parte de los legisladores: el congreso insistía en la presentación presupuestaria tradicional y en preservar la estructura de asignaciones existente. Además, había importantes problemas prácticos que nunca se resolvían completamente: definición de programas, cómo desarrollar un programa o subprograma alrededor de cada objetivo, cómo asignar costos al mismo. En muchos aspectos, como se hará evidente a través de posteriores secciones de este documento, muchas de estas preguntas todavía requieren respuestas. Asimismo, había una cuestión de cobertura. El sistema completo no resultaba, probablemente, útil al ocuparse de grandes segmentos de gastos del gobierno: titularidades, pagos de transferencias a gobiernos estatales y locales; servicio de la deuda; gastos de impuestos; y gastos fuera de presupuesto.

Por último, las críticas fueron condenatorias. Wildavsky caracterizó al sistema como "una vasta cantidad de información rudimentaria caracterizada por una cuantificación prematura de elementos irrelevantes",⁸ El sistema imponía lo que se consideraba una carga insoportable de cálculos, que ahogaban al proceso presupuestario impidiendo la toma de decisiones respecto del mismo en lugar de acelerarla. Schick (1971) fue igualmente condenatorio, concentrándose en lo que, creía, era una diferencia abismal entre planeamiento y

⁷ Axelrod, 1988 (página 288).

⁸ Wildavsky, 1969.

presupuestación —el ideal del estudio político analítico, como se veía en el SPPP, era asfixiado por las rutinas de la realidad del proceso presupuestario—.

C. Consolidación y depuración de la presupuestación por programas

A pesar del fracaso del SPPP, la presupuestación por programas continuó aplicándose en los Estados Unidos de manera menos ambiciosa. La aprobación de la Ley de Confiscación del Congreso (*Congressional and Impoundment Act*), de 1974, propuso la presupuestación de años múltiples; las clasificaciones del presupuesto por misión, función, y programa; el uso de técnicas analíticas sofisticadas por parte de la Oficina de Presupuesto del Congreso y la Oficina de Contabilidad General (GAO, por sus siglas en inglés), el desarrollo de indicadores de desempeño; y sistemas mejorados de contabilidad e información. Este enfoque persistió hasta nuestros días, dando como resultado una situación en la que es posible, para los responsables de las decisiones respecto del presupuesto federal, tener datos sobre programas y gestiones como así también sobre objetos de gastos.⁹ Por otra parte, el enfoque del programa en lo referido a presupuestación se fue extendiendo, mientras tanto, a otros países.

En 1965, con la publicación por parte de las Naciones Unidas de un *Manual para presupuestación por programas y desempeño*, el uso de presupuestación por programas y desempeño fue reforzado como una herramienta de planeamiento de desarrollo. En la década del sesenta, casi 50 países introdujeron variante de presupuestación por programas y por desempeño, aunque, nunca, en la escala de los Estados Unidos. Esto se extendió, luego, a los países en desarrollo de modo que, para fines de la década del sesenta, casi todos los países latinoamericanos, varios países asiáticos, y algunos países africanos habían introducido versiones de presupuestación por

⁹ Sin embargo, para algunos de los críticos, los datos sobre programas y desempeño son, simplemente, la vidriera, mientras que las decisiones se toman sobre la base de objetos de gastos de partidas presupuestarias tradicionales (Schick, 1966).

programas.¹⁰ En conjunto, el impacto sobre la toma de decisiones sobre el presupuesto ha sido decepcionante¹¹ –indicando, quizás, que para muchos países en desarrollo, su adopción fue prematura–. El Manual de las Naciones Unidas, basado en gran parte en la experiencia de los Estados Unidos, establecía precondiciones para la presupuestación por desempeño exitosa en los países en desarrollo: sólidos procedimientos operativos presupuestarios; disciplina financiera; métodos eficientes de registrar e informar datos físicos y financieros; y estrecha coordinación entre el organismo central de presupuesto y otros organismos del gobierno. Todo, o casi todo lo cual, estaba, por lo general, ausente en los países en desarrollo.

D. Presupuestación por producción y nueva presupuestación por desempeño

En los Estados Unidos, después del sistema SPPP, hubo breves iniciativas, tales como Manejo por Objetivos y Presupuestación Base Cero, pero fueron limitadas en impacto, siendo impulsadas por el poder ejecutivo con poca o ninguna participación del congreso. Sin embargo, entre 1990 y 1996, hubo un tropel de leyes nuevas que emergieron del congreso y crearon una amplia plataforma gubernamental para el manejo basado en la “nueva presupuestación por desempeño”. El término “presupuestación por desempeño” fue usado por Mikesell en los Estados Unidos para categorizar estas reformas de los noventa –la Ley de Directores Ejecutivos de 1990, la Ley de Desempeño y Resultados del Gobierno de 1993, la Ley Federal de Modernización de las Adquisiciones de 1994, y la Ley Clinger Cohen de 1996–.¹² Todo ello representaba un intento por

¹⁰ Waterson, (1965), identifica 16 países, diez en América Latina, que habían experimentado con la presupuestación por desempeño; Premchand (1977) brinda breves estudios de caso de similares innovaciones de presupuesto en Asia.

¹¹ Estos problemas llevaron a Dean a la conclusión de que “la historia de la presupuestación por desempeño es una de grandes esperanzas y logros decepcionantes” (Dean, 1989, página 123).

¹² FASA incluía disposiciones para que las reparticiones establecieran objetivos de costos, desempeño y planes para las adquisiciones más importantes y relacionaran el pago con el desempeño; Clinger-Cohen incluía requisitos para que los organismos desarrollaran medidas de desempeño para la informática usada o adquirida por el organismo.

convertir el proceso de presupuesto federal en uno que estuviera más basado en resultados con referencias específicas al uso de información sobre desempeño para presupuestación.¹³

Sin embargo, en muchos aspectos, esta nueva legislación era el único medio para que los Estados Unidos se pusieran a tono con los adelantos internacionales en la reforma del manejo del gasto público. El temprano liderazgo de Nueva Zelanda, cuyas reformas del sector público culminaron con la aprobación de la Ley de Responsabilidad Fiscal en 1994, fue seguido, rápidamente, por otros países, como Australia y el Reino Unido cuyos intentos, a su vez, fueron imitados en muchos países del norte de Europa y en los Estados Unidos. La penetración de las nuevas ideas en los niveles más bajos del gobierno fue casi universal en estos países.¹⁴ Los temas de estas nuevas reformas –denominados, a menudo, el Nuevo Manejo Público– fueron el énfasis primario en los resultados de la producción y el desempeño en la presupuestación; particularmente, el uso de información sobre desempeño en el presupuesto. Esto estaba aparejado con otras reformas importantes del manejo del gasto público: la introducción de mayor flexibilidad para los entes del gobierno (organismos); la introducción de arreglos contractuales; y el traslado del sistema contable de lo percibido al sistema contable de lo devengado y de presupuestación, siguiendo los lineamientos del sector privado.¹⁵ El primer aspecto, es decir, el “nuevo enfoque de desempeño”, fue el más aceptado universalmente a nivel internacional. Una encuesta de la OCDE de 2001 encontró que el 70% de sus miembros incluía información sobre desempeño en sus presupuestos, mientras que el resto incluía tal información para un conjunto limitado de programas. Por otra parte, el 40% de los países encuestados decía que sus mediciones de desempeño distinguían entre producción y resultados, con 20 países usando informes anuales sistemáticos sobre desempeño contra producción y 15 países sobre desempeño contra metas de resultados.¹⁶

¹³ Ver J. Mikesell (1995).

¹⁴ Ver S. Bellamy y R. Kluvers, 1995, página 39.

¹⁵ Para una revisión de la experiencia y las dificultades para instrumentar este enfoque, ver Schick (1996).

¹⁶ Para detalles completos ver Kristensen (2002).

Una característica clave del nuevo enfoque de presupuestación por desempeño es el reconocimiento de que, si lo que importa es el desempeño, los objetivos del sistema de manejo del presupuesto deben integrarse a una obligación global de rendir cuentas, de modo que la buena gestión presupuestaria se vea recompensada mientras que la mala se penalice. Si bien los países tomaron distintos rumbos para lograr este objetivo, existen elementos comunes que se pueden identificar a través de la experiencia de la OCDE.

La nueva presupuestación por desempeño es más amplia que una simple depuración de los programas del presupuesto. Si bien utiliza una estructura de programa para introducir una orientación de programa, resulta claro que, para ser efectivo, un formato de presupuesto por programa también debe estar integrado a un modelo más amplio de manejo del presupuesto. La experiencia sugiere que los beneficios de un formato de programa de presupuesto se perderán rápidamente, a menos que los departamentos (y la mayoría de los organismos centrales) continúen con el ímpetu y el objetivo de la reforma encaminándose a desarrollar niveles de prestación de servicios, buscando el modo en que estos niveles se puedan mejorar en forma continuada y los servicios se presten con mayor eficacia. Es decir, la prestación de servicios por parte del gobierno debe ser redefinida con mayor orientación hacia los resultados. ¿Cómo hacerlo? El modo más efectivo, por lo menos desde la experiencia de unos pocos países industriales pioneros, incluye una revisión fundamental de las relaciones en cuanto a responsabilidad dentro del sector público. Las implicancias para el manejo del presupuesto son profundas: en primer lugar, la gestión debe ser especificada e informada de un modo que sea operativo para los administradores de presupuesto; en segundo lugar, los organismos del gobierno necesitan mayor autonomía de desempeño y liberarse de los estrechos controles de insumos para poder determinar su entrega más eficiente de resultados; y, en tercer lugar, los cambios que se requieren para la gama de incentivos y sanciones que enfrentan los gerentes departamentales.

En consecuencia, se puede concluir en que una buena estructura de programa es, junto con los lineamientos del enfoque de la "nueva presupuestación por desempeño", la base

para la reforma del presupuesto; aunque la experiencia indica que no será suficiente para asegurarla. Si la estructura del programa va a rendir beneficios, debe estar ligada a otras reformas mucho más amplias.

Si se mira la progresión de la antigua a la nueva presupuestación por desempeño como etapas en el desarrollo del manejo del presupuesto, es posible caracterizar a muchas economías de mercado emergentes como habiendo alcanzado la etapa de presupuestación por programas, y, a otras, en proceso de experimentación con las nuevas etapas de presupuestación por producción. Para encaminarse con éxito a estas nuevas etapas no deberán olvidarse algunas lecciones del pasado. Ello significa, por lo general, que las economías de mercados emergentes requieren introducir una estructura de programa en sus presupuestos, y en los casos en que ya existen, rediseñar, fundamentalmente, sus estructuras de programa para ajustarse al enfoque de la nueva presupuestación por desempeño. Específicamente, requiere revisar programas para asegurarse que existe una clara declaración de política o lista de objetivos que define en forma adecuada el propósito de los programas, de manera tal que los resultados que se esperan de éstos se puedan evaluar y medir de algún modo e informarse. A su vez, esto permitirá la introducción de mecanismos de rendición de cuentas más rigurosos que caracterizan al enfoque de la "nueva" presupuestación por desempeño.

III. Cuestiones de diseño en una estructura de programa

Del breve examen anterior de la evolución del concepto de presupuestación por desempeño emergen algunos rasgos clave. Primero, *un elemento esencial en todos los sistemas es el concepto de un programa* y la reestructuración del presupuesto sobre esta base. Los principios son bastante claros: un programa es considerado como cualquier grupo de actividades y proyectos apropiado y, significativamente, integrado bajo un único administrador, que consume recursos para contribuir a un objetivo de política específico. Los objetivos operacionales de cada programa y actividad pueden ser identificados a posteriori.

ri. La presupuestación y la contabilidad se pueden llevar a cabo sobre esta base, de modo de que los costos e ingresos separados de cada programa/actividad queden en claro para los responsables de las decisiones. De esta descripción resulta aparente que la evolución de este enfoque de programa mantiene los mismos fundamentos pero agrega algunos elementos. De este modo, la presupuestación por producción agregaría medir las actividades de producción y desempeño para que se las pueda relacionar con sus costos y objetivos operacionales. A su vez, la "nueva" presupuestación por desempeño se agregaría a este nuevo uso de los datos resultantes para establecer estándares y normas, de modo que los costos y el desempeño se puedan evaluar y los recursos de los gobiernos se puedan utilizar en forma más eficiente/eficaz a través de un sistema de incentivos que refuerce la obligación de rendir cuentas. Para todos los enfoques, la base de la presupuestación por desempeño es una estructura de programa significativa.

Segundo, *el enfoque de presupuestación por programas es persistente* y, a pesar de sus críticas, ha sido considerado por los especialistas en presupuesto como poseedor de un valor agregado. A diferencia de la tradicional presupuestación por partidas, la presupuestación por programas contrarresta las supuestas deficiencias de su enfoque a corto plazo, su naturaleza de acrecentamiento, el énfasis puesto en los insumos más que en la producción del programa, y su detalle excesivo que oscurece los medios alternativos de alcanzar los mismos objetivos (Babunakis, 1976). Al mismo tiempo, se debe admitir que existe poco acuerdo sobre los principios rectores de la clasificación del programa. Como consecuencia, en la práctica, el término es usado en una variedad de modos —en algunos casos un "programa" corresponde más estrechamente al concepto más amplio de un "fondo", y, en otros, está cercano a una partida de gastos. Inevitablemente, al estar orientado hacia la política, la estructura del programa tiende a ser específica en cuanto a los países.

Tercero, *su implementación exitosa demostró ser universalmente difícil* en el escenario de cualquier país y en cualquier forma en que se la haya intentado. Algunos de estos problemas ya han sido indicados: dificultad para brindar información significativa, en particular relacionando costos con datos

de desempeño; sospecha de recarga de información; resistencia de los legisladores a entregar los controles detallados de partidas, ello asociado con la preocupación de que el cumplimiento del presupuesto se verá comprometido de algún modo; fallas en su implantación en reformas de manejo del presupuesto más amplias, en particular la de la delegación incrementada –lo cual, sin duda, ha sido considerado por algunos como un modo sospechado de pasar por alto los controles centralizados–. Las siguientes secciones de este documento exploran, aún más, estas consideraciones, destacando cuatro rasgos principales:

- La estructura del programa deberá fijarse en un marco estratégico más amplio

La estructura del programa es, básicamente, un modo de describir el plan de gastos del presupuesto en términos de objetivos. Para ser pertinente, deberá estar anclada en un punto de vista estratégico más amplio que permite describir la contribución de las operaciones del gobierno para lograr objetivos a nivel nación. Para usar el lenguaje del planeamiento estratégico, los objetivos nacionales o “áreas de resultado estratégico” son traducidos a “áreas de resultados clave” con costos completos, que son responsabilidad de unidades específicas de gobierno. Estas últimas deben formular luego los planes de implementación clave requeridos para preparar la oferta de presupuesto del organismo. En general, la cuestión estratégica más amplia fue tratada en muchos países adoptando un marco de presupuesto a mediano plazo, según se comenta más adelante.

- Definido en un modo que respalde la toma de decisión política y las prioridades

A partir de la necesidad de relacionar programas con prioridades más amplias de planificación y de política, es necesario dejar en claro la relación entre los recursos usados por el programa y las producciones propuestas y/o resultados (secuelas) políticos. Ello implica que los programas cuentan con recursos suficientes para satisfacer los objetivos que les han si-

do asignados, y, a su vez, para asegurar esto, debe haber determinaciones de costos adecuadas de las producciones del programa. A menudo, esto último demostró ser técnicamente difícil de lograr para las operaciones del gobierno.

- Estructurado de un modo que asegure la responsabilidad

Los programas y subprogramas deberán ser desglosados por actividades y proyectos, de modo tal que respalden la clara responsabilidad de la administración para lograr las producciones o resultados propuestos. Esto implica que cada programa tenga un tamaño apropiado para un manejo eficiente y clara responsabilidad de los administradores, generalmente, dentro de una unidad de organización única. También implica que los programas deben diseñarse en la unidad de organización y "pertenecer" a ella y no al Ministerio de Economía.

- Integrado en un modelo más amplio de manejo del presupuesto que haga cumplir la gestión

Para obtener los máximos beneficios de la estructura del programa en términos de gestión mejorada, y para permitir que se haga cumplir la responsabilidad, se requieren reformas más amplias del manejo del presupuesto. Esto implica que la responsabilidad por implementar cada programa/subprograma deberá estar lo más posible en línea con las asignaciones del presupuesto, brindando un claro vínculo entre presupuesto y resultados/producción de la política. Lo cual implica que los programas estén directamente vinculados con un encargo de asignaciones.

IV. Marco estratégico más amplio de la estructura de programa

Según se indicó, el núcleo esencial de la presupuestación por desempeño es una estructura significativa de programa para las operaciones del gobierno. Sin embargo, subrayar esta reorientación es un objetivo más amplio con vías a mejorar la calidad de la presupuestación -brindando un vínculo con la po-

lítica para ayudar a asegurar la importancia de políticas sectoriales más amplias de operaciones del gobierno respaldadas por asignaciones de presupuesto-. No obstante, el diseño de una estructura de programa operacional para el presupuesto no debería ser considerado, simplemente, un modo de reclasificar el plan de gastos del gobierno. En cambio, debería involucrar poder repensar con detenimiento las actividades del gobierno y el modo en que las mismas se manejan, es decir:

- Reconsiderar sus respectivos roles y misiones.
- Revisar el modo en que puedan organizarse mejor para llevar a cabo su misión.
- Rediseñar la asignación de costos y los sistemas de informes financieros para mejorar la eficiencia de la administración.
- Revisar la eficiencia y la eficacia de las operaciones y la provisión de bienes y servicios.

El punto inicial de esta revisión de las actividades del gobierno es conectar éstas con los correspondientes objetivos de aquél. Ello se puede lograr vinculando las operaciones de cada organismo de gastos con la implementación de las políticas de su sector. Las funciones amplias del sector se pueden dividir en subfunciones y, éstas, en programas que se construyen a partir de diversas actividades, ambas de una naturaleza recurrente y de capital (proyecto). Estas actividades y proyectos son considerados, luego, como centros de costos para los que se puede preparar una clasificación económica o de objeto de gasto. De este modo, la significación de la estructura del programa depende de políticas sectoriales, y éstas dependen, a su vez, del sistema de prioridades entre los sectores. El conjunto de programas reflejará, luego, las principales prioridades del gobierno. De este modo, la estructura del programa es el vínculo entre el presupuesto y el planeamiento estratégico global que refleja el marco político para las operaciones del gobierno. En consecuencia, la estructura del programa es mucho más que un modo de clasificar gastos, debiendo entenderse como una herramienta del análisis político. Es una manera de considerar qué debe ser financiado, el nivel de los fondos que se deben aplicar, y el impacto político de los fon-

dos aplicados. Por lo tanto, de ser efectiva, la presupuestación por programas deberá representar un cambio sustancial en el modo tradicional en que los presupuestos se preparan, se aprueban, se manejan, se informan y se evalúan.

Esto requeriría un cierto acercamiento de arriba hacia abajo del planeamiento del presupuesto, en contraste con el acercamiento de abajo hacia arriba de la presupuestación más tradicional. Las desventajas del acercamiento de abajo hacia arriba del planeamiento del presupuesto son bien reconocidas (ver Cuadro 2). A pesar de la atracción que supone desarrollar un acercamiento de arriba hacia abajo más proactivo, se debe reconocer que ello no es fácil. Imponer una perspectiva de arriba hacia abajo en la formulación del presupuesto implica tener un punto de vista estratégico del papel del estado en la sociedad. Esto tuvo diversas implicancias para la política de presupuesto. En primer lugar, una consiguiente diferenciación más aguda entre las actividades del sector público y el privado, y una clara opinión acerca de qué debe hacer y no hacer el gobierno. En segundo lugar, una determinación del tamaño máximo del paquete de recursos a poner a disposición del sector del gobierno. En tercer lugar, para determinar lo antedicho, una opinión más clara de dónde y para qué fines los recursos del gobierno se despliegan en forma óptima dentro de este paquete de recursos. El ímpetu de la presupuestación por desempeño proviene de esta última perspectiva.

Para muchos países, las implicancias de esta reorientación han sido, en general, profundas. La especificación más precisa de las actividades a llevar a cabo por el gobierno dio como resultado, para muchos países industriales, un considerable redimensionamiento del gobierno y, también, otras reformas fundamentales del sector público. Además, produjo una reestructuración de la relación entre el gobierno y el sector privado, que, en general, involucra un papel bastante reducido de la influencia del gobierno sobre actividades particulares del sector privado. En términos del gobierno en sí, a menudo, involucró técnicas de toma de préstamos del sector privado en planeamiento y prestación de sus servicios. Un aspecto de ello es la adopción de "planeamiento estratégico", en marcado contraste con la más tradicional metodología de planeamiento de desarrollo. Esto se puede ver, siguiendo el modelo de

Cuadro 2.
Limitaciones de un proceso de planeamiento
de "abajo hacia arriba"

- Es posible que los planes de gastos no sean sostenibles. Las demandas totales de abajo hacia arriba pueden dar como resultado un nivel insostenible de uso de recursos, dado que nadie tiene una visión global total. La falta de una restricción de recursos efectivos da como resultado una mala disciplina de presupuesto.
- Puede haber asignaciones de recursos contra-productivas. La gente que trabaja en sectores individuales no comprende/permite, totalmente, los vínculos de desarrollo complejos. Es posible que los proyectos y los programas no sean totalmente compatibles y se puedan apoyar mutuamente.
- Hay una tendencia en cuanto a que las demandas de abajo hacia arriba reflejen poderosos grupos de intereses y no, necesariamente, consideraciones de bienestar social general. Uno podría sospechar que, posiblemente, los intereses de los débiles o desposeídos no sean atendidos en forma adecuada.
- Puede haber brechas significativas en la cobertura de tales planes. Las áreas importantes pueden no cubrirse porque nadie actúa como un "campeón de productos" —es decir, acepta la responsabilidad por la formulación de un proyecto necesario—. O, en razón de ambigüedades en la comprensión por parte del público del papel del estado, ni el gobierno ni el sector privado emprenden alguna clase de actividad (por ejemplo, algunos tipos de investigación o recolección de información).

Nueva Zelanda, como un proceso de arriba hacia abajo en tres etapas. Primero, una determinación del nivel sostenible total del uso de recursos por parte del gobierno en la economía. Segundo, dentro de este paquete, el gobierno determina sus actividades esenciales ("áreas de resultados estratégicos", en la terminología del planeamiento estratégico). Tercero, cada una de estas actividades esenciales básicas es traducida a planes de acción para cada departamento u organismo involucrado en esa actividad esencial (es decir, sus "áreas de resultados clave").

Para tener significado, y dar más peso al primer elemento

–sostenibilidad–, estos planes son fijados en un marco de mediano plazo. Las áreas de resultados estratégicos deberán centralizarse en una función esencial de “bien público” del gobierno: la ley y el orden, infraestructura, educación, y facilidades para la salud como inversión en recursos humanos. Éstos deberían ser relativamente pocos en número, y representar aquellas actividades o logros considerados como de relación crítica con el desarrollo de un país.¹⁷ Deberán ser presentados, con el mayor alcance posible, en términos orientados hacia la producción.¹⁸ Dentro de este marco, el siguiente paso es traducir cada área de resultados estratégicos en áreas de resultados clave para cada departamento, que está representado en su voto de presupuesto, incorporado en sus respectivos planes de negocios, y cuenta con fondos de presupuesto adecuados para lograr estos resultados. En este sistema algo idealizado, los planes estratégicos se traducen en asignaciones presupuestarias –establecidas, nuevamente, en un marco de presupuesto a mediano plazo–. El papel del presupuesto es, entonces, brindar el vínculo entre el planeamiento de nivel más alto y la formulación de planes de implementación más detallados. Esquemáticamente, estas relaciones se pueden ver en el Cuadro 3.

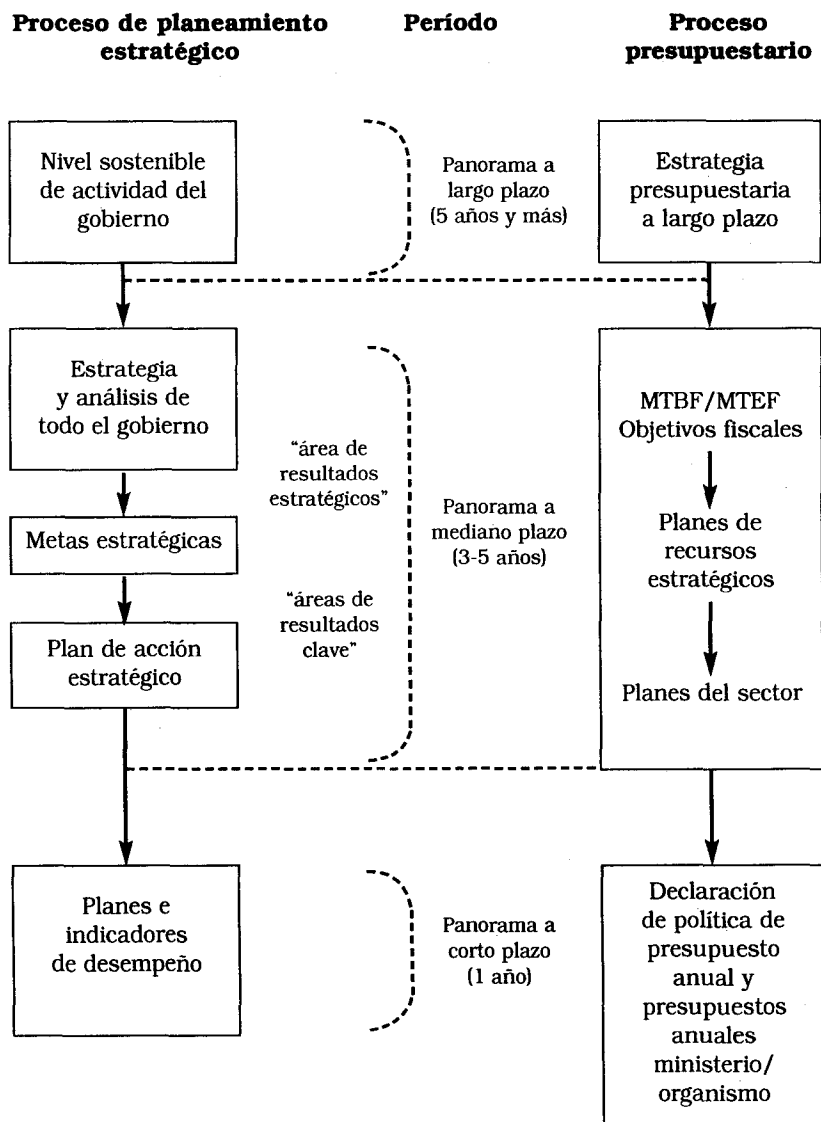
V. Formulación de estructura de programa en formato de presupuesto

Según lo indicado, en general, las economías de mercados emergentes, requieren, fundamentalmente, rediseñar su estructura de programa para permitir un nuevo enfoque de la presupuestación por desempeño. Según lo sostenido en la sección anterior, esta reestructuración de programas requiere ser colocada en el contexto de un plan estratégico más amplio para que las operaciones de gobierno fortalezcan el vínculo

¹⁷ Estos serán específicos de cada país, dado que lo que constituye un “bien público” es debatible, y los gobiernos no brindan necesariamente la totalidad de dichos bienes públicos.

¹⁸ Es decir, los resultados esperados deberán ser indicados explícitamente y éstos deberán ser cuantificados cuando corresponda y sea relevante.

Cuadro 3.
Conectando la planificación con la presupuestación



entre la política y la planificación en la presupuestación. En este contexto, la revisión de las estructuras de programa deberá asegurar que exista una clara declaración de política, o lista de objetivos, que defina en forma adecuada el objetivo de los programas y los resultados esperados de los mismos, de modo que se los pueda evaluar y medir de alguna manera. El proceso para esta revisión está descrito en el Cuadro 4. De este modo, la característica central de un programa es una colección de actividades gubernamentales que comparten algún conjunto común de objetivos —es decir, la estructura del programa está basada en la política—.

Si bien la estructura del programa debe ser vista como un medio por el cual el presupuesto debe estar vinculado con objetivos estratégicos, todavía surge el interrogante acerca de cómo deben diseñarse los programas para cumplir con estos objetivos. Parece haber dos enfoques básicos para esta tarea. Los Estados Unidos fueron pioneros en hacer que la estructura del programa sea específica en cuanto al organismo —tomemos un organismo de gastos (digamos, un Ministerio) y diseñemos el programa sólo dentro de las actividades del ministerio—. Otros países han diseñado amplias áreas de política, identificando los programas sobre esta base, de modo que las instituciones individuales pudieran terminar aportando, solamente, a una parte de un programa. El enfoque anterior restringe la lógica de la base política de los programas por parte de la estructura de organización vigente del gobierno, y es posible terminar con centros de costos sin significado desde un punto de vista del análisis político. Sin embargo, este enfoque hace que la responsabilidad sea más fácil de especificar, monitorear y ejecutar. El último enfoque, si bien es más puro desde un punto de vista político, depende de su capacidad contable y de tener la clasificación adecuada para atraer todos los insumos asociados con los programas, independientemente de dónde surjan. Éste puede ser un problema en países sin esta capacidad, y en los cuales los presupuestos están firmemente enraizados en insumos aprobados. Ello hace que la responsabilidad sea más difícil de especificar, monitorear y ejecutar. Se sostiene, posteriormente, en esta sección, que el diseño de programas destinados a un organismo específico es preferible para la mayoría de los países, pero se ad-

Cuadro 4.
Proceso para acordar sobre el formato del presupuesto
por programas

Áreas de resultados estratégicos

- Definir los objetivos políticos en el área de operaciones (sector) del organismo.
- A la luz de lo antedicho, identificar los cambios clave requeridos para que el organismo cumpla con sus metas estratégicas.

Realineamiento del plan de acción estratégica

- Revisión del papel de cada unidad de gasto.
- Redefinición de la misión corriente del organismo de gasto (puede cambiar de año en año).

Definir las áreas de resultados clave

- Dadas estas áreas de resultados clave, decidir si el organismo se está organizando del mejor modo para lograr estos resultados.
- Decidir sobre la distribución final de responsabilidades, es decir, quién es responsable de hacer qué.

Centros de responsabilidad

- Funcionarios responsables identificados y su personal de apoyo deberán preparar planes de implementación que elaboren en detalle cómo, cuándo, a través de quién, se lograrán/obtendrán resultados clave,

Formato de presupuesto y determinación de costos preparados

- Finalizar los formatos de presupuesto y los procedimientos de asignación de costos, de modo que los organismos puedan preparar los modelos de informes contables y financieros a ser presentados por el organismo o los sistemas del Ministerio de Economía.
 - Acordar con el Ministerio de Economía sobre cualquier nuevo código requerido para nuevas actividades y sobre medidas de gestión no financiera.
-

mite que, en casos excepcionales, los programas de organismos múltiples pueden ser inevitables. Un punto útil inicial para determinar el marco político en el diseño de programas es usar la clasificación funcional de los gastos del gobierno. Al presentar categorías de gastos del gobierno útiles para las comparaciones internacionales, como, también, datos presupuestarios que sean significativos para el público en general, las clasificaciones funcionales fueron estandarizadas en el nivel internacional (por ejemplo, el sistema COFOG de las Naciones Unidas). Dado que la clasificación funcional suma datos de una gama de organismos gubernamentales que están dedicados a actividades similares, brinda un panorama amplio de los gastos del gobierno en áreas amplias tales como defensa, salud, bienestar social y educación. Al hacerlo, aporta un marco útil para construir una estructura de programa. Sin embargo, dentro de este marco, el modo en que las categorías funcionales pueden desglosarse en programas y relacionarse directamente con la política variará de país a país. Las pautas generales sobre cómo se podría hacer esto se presentan en el Cuadro 5.

Al revisar la experiencia de los países que adoptaron normas para el diseño de presupuestos por programas, se demostró que tres cuestiones principales fueron particularmente importantes:

A. Normas convenidas para la suma a una estructura de programa

Esta es una precondition importante para lograr éxito en una presupuestación por programas. Estas normas deberán cubrir la cuestión del nivel de desglose de las actividades/proyectos básicos que es lo más útil para definir un programa. Si están demasiado desglosados, algunos programas sólo pueden tener un subprograma. De ser así, ¿cuál es la utilidad de esta distinción? Sin embargo, si el programa está demasiado englobado, su implementación atravesará instituciones y será difícil definir producciones de programas específicos y asignar responsabilidades concretas. Deberá cuidarse, también, de acordar la especificidad de la definición de programas: ¿los programas deberán expresarse siempre en términos de un

Cuadro 5.
Pautas generales sobre el diseño de programas

- Los programas son “mono-funcionales”, de modo que cada programa está vinculado solamente con una función.
 - Los programas están contruidos en forma jerárquica, de modo que cada programa tiene un número de subprogramas, cada subprograma puede ser descompuesto en un número de actividades y proyectos. Cada subprograma está relacionado sólo con un programa. Asimismo, cada actividad y cada proyecto están relacionados solamente con un subprograma.
 - Cada programa tiene un tamaño apropiado para un manejo eficiente. Esto varía de país a país, pero, a menudo, implica, para programas ampliamente definidos y de recursos intensivos, que la unidad principal en cuanto a especificación de desempeño y responsabilidad podría estar a un nivel más bajo que la del programa, digamos, al nivel del subprograma.
 - Los programas y subprogramas deberán ser definidos de un modo que respalden la toma de decisiones políticas y las prioridades, dejando en claro la relación entre los recursos usados y las producciones contempladas y el resultado (secuela) considerado de la política.
 - Los programas deben considerar todas las actividades relacionadas (incluyendo las reguladoras) y los proyectos que, juntos, ayuden a lograr sus objetivos. Esto significa que los gastos recurrentes y de capital deben ser considerados en conjunto para juzgar el desempeño del programa en relación con sus objetivos.
 - Existirán mayores niveles de desglose hacia actividades y proyectos para respaldar y facilitar la búsqueda de objetivos y resultados de subprogramas por parte de la administración.
 - La obligación de rendir cuentas por los subprogramas deberá tener una clara responsabilidad de la administración, en general y, preferentemente, dentro de una única unidad de organización.
 - La responsabilidad de implementar cada programa en particular deberá alinearse, casi siempre, por unidad administrativa en un capítulo (o “voto”) en el presupuesto. Cuando no sea posible mantener esto, es importante asignar roles líderes a un capítulo en particular.
-

área específica de política importante, antes que como un guardatodo para un conjunto de actividades vagamente relacionadas? ¿Es posible que cada subprograma atraiga actividades que producen rendimientos homogéneos? ¿Puede haber una especificación clara de los rendimientos buscados en términos de su oportunidad y exactitud, y de un modo que pueda medirse?

B. Cobertura institucional del programa

Generalmente, en el rediseño de programas, deberá contestarse la siguiente gama de preguntas: ¿cuánto deben alinearse los programas con la estructura de organización? ¿Se pueden extender los programas más allá de los ministerios únicos? ¿Puede contribuir una unidad de trabajo a más de un programa? Una cuestión relacionada con la responsabilidad es la alineación de los programas con las asignaciones: ¿cómo se deben distribuir las asignaciones a los programas?

Cuando se introdujo originalmente, la presupuestación por programas describía programas independientemente de las líneas de organizaciones de responsabilidad. No era inusual que la responsabilidad por el diseño de la estructura del programa fuera dada a los organismos centrales de presupuesto. A veces, la línea de ministerios no estaba muy involucrada, especialmente en la etapa del diseño, aun cuando tenía la visión más detallada y amplia de las funciones y objetivos de sus entidades y era responsable de implementar los programas. Muchos países han tratado este enfoque desde la década del sesenta, y ninguno tuvo, realmente, éxito en hacerlo funcionar. Actualmente, el énfasis está puesto en un acercamiento modificado a la presupuestación por programas, que se concentra en la producción y el desempeño, con mayor obligación de rendir cuentas —el rumbo de la presupuestación por producción y la nueva presupuestación por desempeño—. Sin embargo, ello no debe apartarnos de la idea de que introducir una buena estructura de programa debería involucrar, probablemente, cambios sustanciales en la estructura de la organización del gobierno. La realidad es que, por supuesto, en la práctica ello no es, por lo general, una opción.

Una razón dominante para disponer que una producción

dada sea manejada dentro de una unidad de organización es una clara responsabilidad por el desempeño. En la práctica, el grueso de las producciones del gobierno tiene lugar dentro de una organización única, por ejemplo, tratamiento médico en hospitales, servicios de enseñanza en escuelas, etc. Los problemas surgen en aquellos casos en los que los gobiernos solicitan el logro de resultados complejos, tales como "prevención del delito" o "desarrollo del turismo", que requieren, necesariamente, producciones de una gama de organismos. Las producciones pequeñas se producen, comúnmente, dentro de organizaciones únicas -pero no con mayor complejidad-. Un problema con el acercamiento del programa surge cuando hay un realineamiento incompleto con la estructura de organización.

Cuando los programas son conducidos conjuntamente por dos o más unidades administrativas, la responsabilidad también está dividida, de modo que las actividades específicas y los productos finales son difíciles de asignar a organizaciones individuales. Otras veces, una única unidad administrativa llevará a cabo un número de programas distintos. En este caso, la determinación de costos se torna difícil y requiere elaborados sistemas de determinación de costos, que son comentados más adelante. Al mismo tiempo, no es razonable reorganizar organismos gubernamentales con el fin de introducir una estructura de programas. En cambio, al rediseñar una estructura de programa es necesario reconocer una variedad de unidades operativas: algunas son, simplemente, de supervisión; otras implementan sus propios programas; algunas hacen ambas cosas; otras financian proyectos implementados por otros niveles de gobierno; algunas tienen responsabilidad por empresas públicas y entidades casi autónomas, etc. Cada tipo puede requerir un acercamiento distinto.

C. Existencia de un adecuado sistema de manejo de la información

La mayor obligación de rendir cuentas depende de la información adecuada para juzgar la gestión. No tiene sentido diseñar e implementar una estructura de programa si no hay información para su evaluación. El diseño de programas debe tomar

en cuenta la practicidad de construir un sistema regular y amplio de presentación de informes y comunicados para brindar datos pertinentes en forma oportuna.

Un usuario importante de la presupuestación por desempeño debe ser el manejo. Sin embargo, un gobierno comprende vastos sistemas jerárquicos de muchos niveles y relaciones de organización. Diseñar sistemas de información para tales estructuras resulta complejo, de modo que los diseñadores de programas deben resolver cuestiones tales como: ¿a qué niveles se deben cobrar los costos? ¿Se pueden dar indicadores de desempeño para tales centros de cobro de costos? ¿De qué fuentes se deben recoger los datos originales? ¿Cómo se debe informar a los niveles más altos? ¿Qué información necesitarían los distintos gerentes y qué sistema de presentación de informes suministraría tales datos?¹⁹ Toda la cuestión de la determinación de costos de los programas es, a menudo, un área descuidada y merece un tratamiento más extenso. Si bien los sistemas de determinación de costos son comentados en la siguiente sección, vale la pena notar que los mismos deben basarse en una buena clasificación económica de los gastos del presupuesto. Generalmente, los programas son monitoreados comparando producción (y no tan a menudo, resultados) en relación con los insumos, que son los elementos económicos incluidos en la clasificación económica. Una buena clasificación de programas deberá estar respaldada por una buena clasificación económica.

VI. Sistemas de determinación de costos

La metodología de determinación de costos para la presupuestación basada en el desempeño fue descuidada a menudo. Es decir, el nuevo énfasis en producción o resultados no elimina la necesidad de identificar los insumos, que siguen siendo el

¹⁹ Los problemas particulares de la medición del desempeño no pueden ser tratados aquí, pero debe reconocerse que existen muchos problemas prácticos: la información sobre el desempeño es fragmentaria e insatisfactoria; a menudo, los datos reflejan ciertos aspectos del desempeño. Asimismo, ha sido difícil relacionar el desempeño con los costos.

medio más usado para la presupuestación anual y la contabilidad. Para que la estructura del programa sea implementable, debe haber mecanismos adecuados para financiar plenamente los costos del programa, de modo que la producción de los mismos se pueda relacionar con sus costos presupuestarios, y luego, por último, con sus beneficios, a fin de juzgar la gestión del programa. Los costos se pueden asignar sobre muchos criterios distintos.²⁰ Desde el punto de vista de la presupuestación por programas, el criterio más pertinente es su asociación directa o indirecta con el programa –es decir, basado en el principio de la asignación–. Los costos se pueden asignar a distintos objetos de costos: unidades operativas, centros de costos, producción, y proyectos. Cualquiera sea el criterio usado, deberán estar claramente identificados en un sistema de determinación de costos a nivel gobierno, que no sólo pueda producir información de costos precisa sobre los programas, sino que pueda asignar tales costos correctamente y no resulte demasiado complejo o intensivo en su aplicación en cuanto a recursos (ver Cuadro 6). A menudo, estas características son difíciles de satisfacer en forma simultánea, por lo que existen importantes compensaciones.

Cuadro 6.

Atributos de un sistema de determinación de costos

- **Relevante:** suministrar información razonablemente precisa en una forma relevante para la toma de decisiones.
 - **Asignación clara:** ofrecer una clara asignación de costos para cada actividad del gobierno, evitando el riesgo de subsidio cruzado de actividades.
 - **Efectivo en cuanto a costos:** el costo de manejar el sistema de determinación de costos no debe ser oneroso en términos de los recursos requeridos (incluyendo el tiempo del personal).
-

²⁰ Por ejemplo: por su naturaleza (variable o fija); punto de vista de la función de producción (rendimiento y no rendimiento); toma de decisiones (inversión inmovilizada, costo de oportunidad); obligación de rendir cuentas (controlable o no controlable).

Para ser precisa, la asignación de costos debe evitar dos tipos importantes de distorsión. Existe una distorsión de tasa—las bases de costo usadas para describir las actividades del programa no capturan en forma adecuada su consumo de recursos—. La solución es idear algún mecanismo de asignación más preciso; o descomponer actividades de programas en categorías más homogéneas. Sin embargo, ambas soluciones involucran mayor complejidad y costos más altos en la implementación del sistema. También hay, a menudo, una distorsión de cantidad, en la que los costos asignados a los rendimientos de la actividad del programa no reflejan la cantidad real de recursos consumidos. Los sistemas de determinación de costos simples asumen que todos los recursos sumados en una unidad operativa son consumidos, en forma proporcional, por todos los rendimientos que son producidos por la unidad. Pero si éste no es el caso, se producen, entonces, distorsiones de cantidad. La solución es asignar costos mediante operaciones más apropiadas, y permitir que cada unidad operativa use mecanismos de asignación múltiples.

Los sistemas de asignación de costos están diseñados para brindar información de costos sobre diferentes dimensiones, tales como unidades de organización, centros de costos, producción, proyectos, etc., que son descriptos como los objetos de costo del sistema de determinación de costos. La elección de los objetos de costo afecta la complejidad administrativa y determina los costos involucrados en operar el sistema de asignación de costos. Existe una evidente compensación entre el grado de detalle de los objetos de costo, determinado por la cantidad de información de costos requerida por los responsables de las decisiones, y el costo del sistema operativo. El peligro, en el otro extremo, es que un sistema de asignación de costos demasiado simple puede terminar con un sistema de asignación de costos deficiente y aumentar el riesgo de subsidio cruzado, dando, además, información errónea a los responsables de las decisiones.

A los efectos de la presupuestación por programas, la forma en que se consumen los costos por programas, actividades, producción, o centros de costos, determinará si son asignados como costos directos o indirectos. Para incrementar la exactitud o relevancia del programa total o de los costos de

producción, y, al mismo tiempo, reducir las asignaciones arbitrarias de costos, es necesario identificar tantos recursos y costos directos como sea posible.²¹ Por supuesto, para algunos costos, quizás, no sea posible establecer una relación directa con los objetos de costo, dado que son comunes a más de un objeto. Sin embargo, estos costos indirectos todavía pueden asignarse a objetos de costo sobre la base del consumo, es decir, sobre la base del alcance al cual contribuyen al objeto del costo, o son causados por éste.²² Mucho depende de lo estrechamente que el sistema de determinación de costos siga una estructura de organización existente. Si cada unidad operativa o centro de costo está contribuyendo a sólo una producción (programa o actividad), la necesidad de asignación en la segunda etapa será minimizada. Sin embargo, a menudo, los costos acumulados en un centro de costo deben ser asignados a dos o más producciones, o, alternativamente, algunas unidades dentro de una organización deben prestar servicios a otra unidad; y luego se requiere un proceso de asignación de dos etapas (o decreciente) más complicado. Bajo este método, los costos acumulados en pools de costos son asignados, luego, a otros pools de costos u objetos de costo usando diversas bases de asignación, hasta que todos los costos hayan sido asignados a los objetos de costo definitivos.²³ Esquemáticamente, el proceso se puede ver en el Cuadro 7.

Una variante, más en línea con el enfoque de presupuestación por producción, es la determinación de costos basada en la actividad. En este enfoque, los programas son desglosados en sus actividades básicas –los pasos o secuencias de proce-

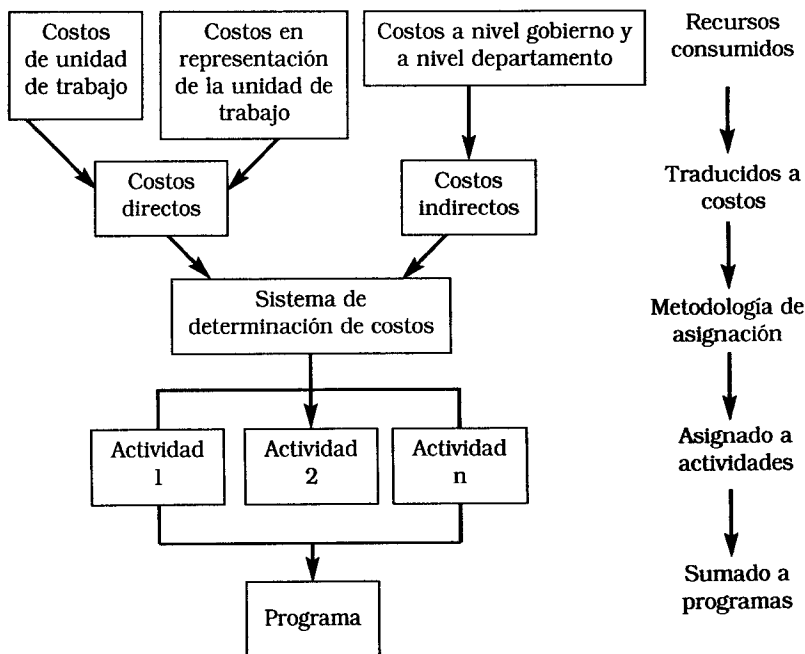
²¹ Hay, en general, muchas maneras de hacer esto, por ejemplo, sistemas de registro de tiempo, codificar las transacciones reales, y juicio por manejo.

²² Cuando los costos no puedan ser asignados directamente a los objetos de costo, los organismos deberán identificar las bases apropiadas para asignarlos, reflejando de cierto modo la relación de consumo entre los costos y los objetos de costo.

²³ Por ejemplo, el proceso de asignación podría comenzar con una depreciación de edificios e instalaciones. Estos costos serían distribuidos a lo largo de todos los pools de costos restantes. El monto a distribuir desde el pool siguiente (mantenimiento de edificios) incluiría no sólo sus propios costos sino, también, el monto asignado al mismo desde el paso anterior. Este total sería luego asignado a todos los pools restantes, y así sucesivamente (Thompson, 1998, página 387).

Cuadro 7.
Pasos básicos de un sistema de determinación de costos
basado en programa

- Desglosar el programa en las actividades que producen los objetivos, servicios o productos del programa, e identificar las unidades de trabajo que realizan cada actividad.
- Identificar todos los recursos usados y sus costos asociados en términos de las unidades de trabajo básicas que proporcionan producción /resultados de programas.
- Categorizar y medir los *costos directos*. Es decir, aquellos que surgen de operaciones de la unidad de trabajo o los costos incurridos en representación de la unidad a través de operaciones de otras unidades de trabajo; y aquellos *costos indirectos* a nivel gobierno o departamento, es decir, gastos fijos.
- Asignar o distribuir todos los costos directos e indirectos a actividades específicas, usando una metodología de determinación de costos acordada.



sos que convierten insumos en producción-. Como primer paso, este enfoque también comienza distribuyendo los gastos de la organización a un conjunto de pools de costos pero, luego, la determinación de costos basada en la actividad compila la información de costos sobre todas las actividades realizadas en una organización. Esto incluye actividades que no varían con el volumen de producción, y está orientado a asignar gastos fijos con un enfoque primario en identificar los costos totales de prestar servicios del gobierno.²⁴ Las organizaciones que, más probablemente, puedan beneficiarse con la determinación de costos basada en la actividad, son aquellas con altos costos por gastos fijos y actividades operativas ampliamente diversas o líneas de servicios –es decir, la mayoría de los organismos gubernamentales-. En general, este enfoque es más aplicable en el nivel operativo sobre una base de servicio por servicio, que permita a los administradores de servicios presupuestar con más confianza los niveles de actividad proyectada y, también, poder desglosar el impacto presupuestario de cada nivel de actividad.²⁵

Hay un consenso común en cuanto a que, lógicamente, se requiere la medición uniforme de los costos completos de las actividades o productos finales, a lo largo de todos los programas del gobierno, para juzgar la gestión desde una perspectiva política. Existen, sin embargo, muchos problemas prácticos que deben ser superados. En primer término, el problema de los costos indirectos, o gastos fijos, debe ser reconocido como difícil. Un problema típico en la medición de costos es que las actividades de cualquier organismo incluirán ciertas funciones comunes de los empleados –tales como personal y contabilidad- y una porción no distribuida –como la gerencia general-, que son difíciles de desglosar en actividades específicas. Sin duda, algunos pueden sostener que la utilidad de la

²⁴ De este modo, respalda lo que se denomina, a menudo, "manejo basado en la actividad", que se concentra en el manejo de una actividad para mejorar su eficiencia en forma continuada y efectiva. Para un estudio de caso de su aplicación, ver Abrahams y Reavely, 1998.

²⁵ Si bien el enfoque de determinación de costos basada en la actividad no es usado por los altos niveles para fijar presupuestos globales, puede llevar a un mayor conocimiento de los costos por unidad, y brindar una base para fijar referencias para las actividades del gobierno.

estructura de programa podría verse sustancialmente disminuida en algunos sectores del gobierno por su presencia. En segundo término, la medición de los costos del programa se ve complicada, aún más, por la existencia de productos y actividades conjuntos por parte de la misma unidad básica. Se requieren conocimientos contables especializados para poder separarlos. En el sector privado, dicha medición de costos corresponde al dominio especial de los contadores de costos o de conducción, destinados a ocuparse de la toma de decisiones de la conducción interna. En el sector del gobierno, estas especialidades están, por lo general, poco desarrolladas y, a menudo, no existen. En último término, pero no por ello menos importante, se sostiene, con frecuencia, que para capturar los costos totales se requiere, idealmente, un sistema contable de lo devengado, tal como se lo encuentra en el sector privado. En el sector comercial, la razón fundamental del sistema contable de lo devengado es determinar el costo verdadero de la "producción"; es decir, se trata de un sistema contable orientado hacia la producción.

En el gobierno, el dilema de trasladarse al sistema contable de lo devengado es, por lo menos al principio, muy fuerte. El traslado permite, por cierto, que los costos totales de producción de rendimiento se puedan determinar cada año y comparar entre años. La adopción del método contable de lo devengado a nivel organismo puede traer, supuestamente, los siguientes beneficios:

- Al capitalizar los costos de los activos de capital y depreciarlos durante sus vidas operativas, los departamentos pueden asignar la porción pertinente de los costos de capital a los flujos de costos anuales.
- La determinación de costos de la producción de los organismos permite supervisar a los departamentos y ministerios y realizar comparaciones válidas entre fuentes alternativas de suministros, tanto en los sectores públicos como en los privados.
- El enfoque de la producción le agrega ímpetu al proceso de recuperación de costos por servicios, el cual rinde beneficios

privados. La determinación completa de costos brinda una mejor base para los cálculos de recuperación de costos.

- Es muy probable que las negociaciones de presupuesto conducidas mediante un enfoque en el “precio” de la producción alejen a los departamentos de una mentalidad de “plus de costo” generando, con ello, un ahorro fiscal.
- Los departamentos se hacen más conscientes de sus responsabilidades por el manejo activo de sus activos físicos.²⁶

Sin embargo, en la práctica, el caso es menos fuerte. La mayoría de los gobiernos mantiene sistemas contables más simples basados en lo percibido, o un sistema de lo percibido modificado. Para aquellos países que trataron de trasladar sus sistemas contables de gobierno hacia el sistema de lo devengado, el cambio hacia ese sistema contable ha demostrado ser, invariablemente, difícil y costoso. Se podría decir que muchos de los beneficios de la determinación de costos derivados del sistema contable de lo devengado pueden provenir de otros medios y, por lo tanto, para las economías de los mercados emergentes un sistema intermedio hacia el devengamiento es, quizás, todo lo que debería intentarse.²⁷

VII. Conclusiones

De los comentarios anteriores, resulta aparente que las economías de los mercados emergentes no deberán subestimar las implicancias de hacer una reingeniería de sus presupuestos por programas para adoptar el enfoque de la “nueva” presupuestación por desempeño. Se ha sostenido que la estructura del programa deberá fijarse en un marco estratégico más

²⁶ Concentrar la atención en el balance, especialmente si el gobierno introduce un cargo de capital en el capital departamental, los alienta a extraer el máximo valor del uso de sus activos y a examinar si los activos mantenidos son todos necesarios para producir sus rendimientos.

²⁷ Esto se discute con mayor detenimiento en Diamond (2002).

amplio. Durante largo tiempo se reconoció la necesidad de brindar un vínculo significativo entre política y presupuestación, pero la misma demostró ser, también, bastante esquivia. La mayoría de las economías de los mercados emergentes ha aceptado que el papel central de la estructura del programa es traducir políticas amplias en actividades y proyectos que puedan ser costeados, con requisitos de recursos identificados aprobados, como asignaciones de presupuesto. Al mismo tiempo, muchas de ellas consideran que ello no puede ser visto como un ejercicio anual fuera de presupuesto. Un creciente número de países está adoptando los marcos del presupuesto a mediano plazo para ayudar a capturar los costos completos de las actividades y proyectos, y, de allí, mejorar los programas, perfeccionar las prioridades entre ellos, y brindar cierta clase de disciplina global sobre su uso de recursos. Otros países han ido más allá, aceptando que la disciplina financiera real, en términos de resultados más que de insumos, requiere reestructurar el modelo de manejo del presupuesto subyacente y cambiar las relaciones con respecto a la rendición de cuentas. Sin embargo, el hecho de que sea difícil encontrar mercados emergentes que hayan hecho rápidos progresos en cualquiera de estas direcciones indica que han tenido importantes problemas de implementación.

La capacidad de llevar a cabo exitosamente esta vinculación de políticas con programas, a través de mecanismos de planeamiento estratégico, requiere los conocimientos prácticos para construir marcos de presupuesto a mediano plazo con programas bien definidos. Requiere, además, otros conocimientos analíticos, y sistemas adecuados de presentación de informes para dejar en claro la relación entre los recursos usados por el programa y sus insumos y/o resultado (secuencia) político. Según se indica más arriba, es improbable que el trabajo básico del diseño del programa y de la determinación de costos del mismo sea simple, ya que demandará conocimientos prácticos tales como contabilidad de costos que, a menudo, no abundan. Aún más problemática es la definición y medición de la producción del programa e, incluso, de los resultados del programa, que pueden demostrar ser difíciles y costosos de implementar en forma adecuada. Por lo tanto, para muchos países, las restricciones en cuanto a recursos hu-

manos pueden impedir el traslado hacia la presupuestación por desempeño.

Al mismo tiempo, este nuevo enfoque del manejo del presupuesto requiere, también, procedimientos administrativos paralelos para activar los planes estratégicos y la estructura del programa para la toma de decisiones. Este paso debe reflejar, inevitablemente, la capacidad de reforma del país y, para tener éxito, es aconsejable no implementarlo con demasiada rapidez, siguiendo, en su lugar, una secuencia cuidadosa. Por otra parte, este enfoque, por lo general, se puede intentar sólo una vez que se hayan producido mejoras anteriores en el cumplimiento financiero y en el control fiscal. Sin un nivel de recursos seguro y adecuado, es probable que el planeamiento estratégico demuestre ser demasiado difícil.

El enfoque de la "nueva" presupuestación por desempeño requiere esto y mucho más. Quizás, se enfrenten mayores dificultades al introducir una mejorada obligación de rendir cuentas y los cambios asociados requeridos en el manejo del presupuesto. Esto demandará una mayor transparencia, mayor énfasis al evaluar la producción en relación con los insumos, y la modernización de los mecanismos de control para equilibrar las necesidades de control y los nuevos requisitos de eficiencia. Lo cual, a su vez, incrementará la presión para producir nuevos tipos de informes que faciliten el manejo de recursos, como así también una probable expansión en la base contable. Si bien la contratación por desempeño y producción total es muy exigente en cuanto a recursos, y sólo fue realizada en unos pocos países adelantados, es probable que, incluso, un movimiento más limitado en esta dirección ponga mucha tensión en los sistemas administrativos de las economías de mercados emergentes. Por cierto, esta transformación a partir de procedimientos de presupuestación tradicional requiere un esfuerzo sustancial en el manejo del proceso de cambios.²⁸

²⁸ Ver Diamond (2001).

Referencias

- Abrahams, M.D. y M. N. Reavely, 1998, "Determinación de costos basada en la actividad: ilustraciones del Estado de Iowa", *Government Finance Review*, Vol. 14, No. 2 (abril) páginas 15-20.
- Axelrod, D., 1988, *Presupuestación para el gobierno moderno* (Nueva York: St. Martin's Press).
- Babunakis, M., 1976, *Presupuestos: manual analítico y de procedimientos para organizaciones gubernamentales y sin fines de lucro* (Connecticut: Greenwood Press).
- Bellamy, S., y R. Kluvers, 1995, "Presupuestación por programas en el gobierno local de Australia: estudio de implementación y resultados", *Financial Accountability and Management*, Vol. 11, No. 1 (febrero), páginas 39-56.
- Broom, C.A., 1995, "Modelos del gobierno basados en la gestión: construyendo un historial", *Public Budgeting and Finance*, Vol. 15 (invierno), páginas 3 a 17.
- Burkhead, J., 1956, *Presupuestación del gobierno* (Nueva York: John Wiley and Sons).
- Cooper, R. y R.S. Kaplan, 1991, *Diseño de sistemas de manejo de costos* (Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall).
- Dean, P.N., 1989, *Presupuestación del gobierno en países en desarrollo* (Londres y Nueva York) Routledge.
- Diamond, Jack, 2001, "Presupuestación por desempeño: manejando el proceso de reformas", Documento de trabajo del FMI 03/33 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- , 2002, "Presupuestación por desempeño: ¿Es necesaria la contabilidad por el método de lo devengado?", Documento de trabajo del FMI 02/240 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Henke, E., 1992, *Introducción a la contabilidad de las organizaciones sin fines de lucro* (Boston: South-Western Publishing Co.).
- Kristensen, J.K., 2002, "Panorama de la administración concentrada en los resultados y la presupuestación en los países miembros de la OCDE", OCDE, París (2002).
- Mikesell, J., 1995, "Administración fiscal: análisis y aplicaciones para el sector público", (Texas: Harcourt Brace College Publishers).
- Premchand, A., 1969, "Presupuestación por desempeño", Academic Books, India.
- , "Reestructuración de los sistemas presupuestarios en los países en desarrollo: importancia de los sistemas PPP (presupuestación, programación y planeamiento)", Documento de trabajo del FMI, 1977.
- , y J. Burkhead (eds.), 1984, *Presupuestación y finanzas internacionales comparativas*, *Transactions Books*, New Brunswick.
- Schick, A., diciembre de 1966, "El camino al PPP", *Public Administration Review*.

——, 1971, *Innovación presupuestaria en los Estados Unidos*, The Brookings Institution, Washington, D.C.

——, 1996, *El espíritu de la reforma: manejando el sector estatal de Nueva Zelanda en tiempos de cambio* (Wellington: State Services Commission).

Schultze, C., 1968, "Política y economía del gasto público", *The Brookings Institution* (Washington, D.C.).

Thompson, F., 1998, "Medición y análisis de costos", Capítulo 15 en *Handbook of Government Budgeting*.

Naciones Unidas, 1965, *Manual para presupuestación por programas y desempeño*, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Nueva York.

Comisión de los Estados Unidos sobre Organización del Poder Ejecutivo del Gobierno, 1949, *Presupuestación y contabilidad. Informe al Congreso por la Comisión sobre Organización del Poder Ejecutivo del Gobierno*, (Washington, Government Printing Office).

Estados Unidos, 1949, *Informe de la Fuerza de Tareas, Actividades Contables, Presupuestarias y Fiscales* (Washington, D.C.).

Waterson, A., 1965, "Planeamiento del desarrollo - Lecciones de la experiencia", (Baltimore: John Hopkins).

Wildavsky, A., 1969, "Planeamiento-programación-presupuestación: rescatando el análisis político del SPPP" (Washington, D.C.).

——, 1979, "La política del proceso presupuestario" (Boston: Little, Brown and Co.).

**Esta edición de 700 ejemplares se imprimió y encuadernó en
OFFSET DIFO S.H., Rosario 4751- Adolfo Sourdeaux – Bs. As.
Tel: 4748-1511 Email: offsetdifo@hotmail.com
en el mes de marzo de 2005**

