



INSTITUTO TECNOLÓGICO DE COSTA RICA

ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS

***TIPOLOGIA DE LOS ERRORES MÁS FRECUENTES ENCONTRADOS EN EL
PROCESO DE PRESUPUESTACION PÚBLICA DE COSTA RICA DURANTE EL
PERIODO 2004-2013***

Seminario de Graduación para optar por el título de
Licenciatura en Administración Financiera

Elaborado por
Marny Cascante Espinoza
Karla Gómez Calderón
Gloriana Méndez Le Maire
Paola Obando Muñoz
Milena Zúñiga Cano

Profesor Guía
Phd. Víctor Garro Martínez

I Semestre 2014

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	5
ANTECEDENTES DEL PROBLEMA	7
JUSTIFICACIÓN	9
PROBLEMAS Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	11
Problema de Investigación.....	11
Objetivos	11
Objetivo General	11
Objetivos Específicos	11
ALCANCES Y LIMITACIONES	12
Alcances	12
Limitaciones	12
MARCO TEÓRICO.....	13
MARCO CONTEXTUAL	29
El proceso presupuestario	31
1. Programación.....	31
2. Formulación	32
3. Ejecución.....	35
4. Control.....	37
5. Evaluación.....	38
Principios Presupuestarios	40
Principio de universalidad e integridad:.....	40
Principio de gestión financiera:	40
Principio de equilibrio presupuestario:	40
Principio de anualidad:	40
Principio de programación:.....	40
Principio de especialidad cuantitativa y cualitativa:.....	41
Principio de publicidad:	41
Contenido de los Presupuestos	41
Tipos de Presupuestos Públicos.....	42
METODOLOGÍA.....	43

Técnicas e instrumentos de recolección de la información	44
1. Revisión Bibliográfica	44
2. Entrevista	45
Métodos y técnicas de análisis de la información	45
1. Matriz en Excel	45
2. Validación de la información	45
ANÁLISIS DE RESULTADOS	47
Errores de Programación	47
Errores de Formulación	49
Errores de Ejecución	51
Errores de Control	52
Errores de Evaluación	54
ANÁLISIS DE RESULTADOS: INSTRUMENTO DE VALIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN	55
PROPUESTA DE GUÍA AUTOEVALUACIÓN APLICABLE COMO HERRAMIENTA DE CONTROL PRESUPUESTARIO EN EL SECTOR PÚBLICO DE COSTA RICA.....	64
Fase de Programación	64
Fase de Formulación	68
Fase de Ejecución	71
Fase de Control	74
Fase de Evaluación	77
CONCLUSIONES	80
RECOMENDACIONES	82
ANEXOS	84
Anexo No. 1: Periodo de Aprobación del Presupuesto para el Gobierno Central	84
Anexo No. 2: Presentación de Informes de Evaluación en el Gobierno Central	84
Anexo No. 3: Resultados de la Tabulación de los Errores	85
3.1 Tabla Resumen: Errores Generales	85
3.2 Tabla Resumen: Errores de Programación	85
3.3 Tabla Resumen: Errores de Formulación	86
3.4 Tabla Resumen: Errores de Ejecución	86
3.5 Tabla Resumen: Errores de Control	87

3.6	Tabla Resumen: Errores de Evaluación	87
	Anexo No. 4: Entrevista	88
	ANEXOS ELECTRÓNICOS	91
	Anexo No. 1: Matriz de Sistematización de Errores	91
	Anexo No. 2: Tabulación Resultados de la Entrevista.....	¡Error! Marcador no definido.
	GLOSARIO	92
	BIBLIOGRAFÍA.....	93

INTRODUCCIÓN

Para una empresa el presupuesto consiste en una proyección a futuro de lo que se espera obtener y derogar con el fin de maximizar sus ganancias. En el caso del Presupuesto Nacional no hay modificación en el fondo del mismo, pero en la práctica sufre ciertas modificaciones tanto en su confección como en su implementación, para ser efectivo.

El aprovechamiento del presupuesto estimado para el país año a año, es el principal motivo que impulsa la presente investigación y para ello se propone una tipificación de los errores más comunes presentados en los presupuestos de las entidades públicas en Costa Rica; así como una guía general que puede ser empleada a la hora de elaborar el presupuesto, sea cual sea el caso específico de cada institución, con el fin de que no se repitan las fallas en las que se ha incurrido en años anteriores y que la Contraloría General de la República (CGR) ha detectado mediante sus informes de fiscalización.

Para el desarrollo de la pesquisa se cuenta con 80 informes de la CGR, los cuales corresponden a la totalidad de reportes generados por dicha Institución para los años comprendidos entre el 2004-2013 y que son de acceso público. A partir del análisis de los mismos, mediante una matriz en la herramienta de procesamiento de datos Excel, se obtendrán los resultados que serán comparados con una triangulación realizada por medio de entrevistas a profesionales expertos que laboran en el Sector Público.

Dentro de las limitaciones se destaca la escasez de información de acceso público respecto al presupuesto de los entes gubernamentales, por ello se trabajará con los documentos obtenidos vía electrónica en la página web de la Contraloría General de la República.

Al tratarse de un estudio cualitativo, éste queda sujeto a un análisis orientado a la percepción, lo que resulta muy subjetivo. Aunado a esto, las bases académicas con las que cuenta el equipo de investigación al iniciar la misma, resultan insuficientes por lo que se realiza una revisión bibliográfica con el fin de generar la plataforma que respalde el presente documento.

Así mismo, resulta un inconveniente la poca accesibilidad de los entrevistados debido a sus múltiples labores y poco tiempo disponible en el momento en que se realizó la aplicación del instrumento para recabar la información.

Seguidamente, se detallarán los antecedentes y la justificación del proyecto que aquí se desarrollará e inmediatamente se asentará teóricamente la investigación, para partir de los informes antes mencionados y confeccionar la guía que se recomendará para la elaboración de presupuestos públicos en Costa Rica.

ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

La investigación sobre los presupuestos públicos en Costa Rica se caracteriza por cómo se elaboran y la urgente necesidad de abordar la larga historia y creciente protagonismo que ha tomado en los últimos años en nuestro país el Sector Público. El objeto de esta investigación es conocer y entender como los presupuestos públicos son una herramienta de planificación y control financiero que debe cumplir ciertas especificaciones dadas por normas legales y administrativas.

En Costa Rica, el Presupuesto Nacional es el instrumento financiero que contiene las prioridades de Gobierno, se elabora en el Ministerio de Hacienda y por medio de éste se asigna el dinero para: educación, salud, seguridad, ciencia y tecnología, pensiones, el pago de las deudas públicas, entre otros. Esto lo hace a través del conjunto de ministerios y otros órganos del Gobierno.

Dichos ministerios y entes adscritos formulan sus presupuestos de acuerdo a los objetivos y metas que desean alcanzar año tras año, dentro del marco del Plan Nacional de Desarrollo. Si bien es cierto, las investigaciones realizadas hasta el momento han sido llevadas a cabo por estudiantes, economistas y administradores; estos han descrito el tema del presupuestos público de manera muy general, tomando en cuenta la planificación y el control enfocados en las necesidades de cada institución.

La presente investigación aborda los errores más frecuentes encontrados en el proceso de presupuestación pública de Costa Rica durante el periodo 2004-2013.

Por otro lado, el dinamismo que comprende dicho tema, nos ayudará a caracterizar este proceso, sistematizar los principales errores encontrados y

finalmente establecer una guía de autoevaluación que sea aplicable como herramienta de control en el Sector Público de nuestro país.

Dichos tópicos han surgido de la necesidad de entender el ciclo presupuestario en la administración pública y así aumentar el conocimiento que al mismo tiempo nos enriquecerá a todos.

JUSTIFICACIÓN

Ante la importancia que representan los presupuestos y su control dentro del ámbito de la administración pública se decidió que al no encontrar estudios previos que sistematizaran los errores que comúnmente se cometen a la hora de elaborar presupuestos a nivel de entidades de Gobierno, se implementara este estudio con el fin de poder identificarlos, clasificarlos y brindar las recomendaciones pertinentes.

Para ello se realiza una recopilación de información de diversas entidades públicas de Costa Rica por medio de la documentación disponible en la Contraloría General de la República y en el Ministerio de Hacienda, que permitan investigar a fondo sobre los errores más frecuentes durante la elaboración de presupuestos en entidades públicas.

Debido a la falta de estudios específicos en este tema, se consideró abarcar un periodo de investigación comprendido entre 2004-2013, con la finalidad de poder contar con información suficiente para analizar.

Se ha recurrido a diversas fuentes de carácter teórico para obtener las bases del estudio y en forma posterior sustentar la consulta a expertos, con el fin de comprender y obtener una visión más amplia sobre los resultados que se obtengan.

En este trabajo se planea indagar en la manera de formular, gestar y controlar los presupuestos en el Sector Público, ya que aunque la Ley N° 8131: Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, regula dichos aspectos, se siguen presentando situaciones en las que los entidades no aplican la ley de la manera correcta, lo cual afecta la eficiencia y efectividad del quehacer público.

Además de la importancia que representa el tema a nivel de interés nacional se considera que es de gran relevancia abarcar este tipo de situaciones, ya que al ser organizaciones de Gobierno es un tema que afecta a toda la ciudadanía, por lo que la prevención de errores de este tipo beneficiará a todos de una u otra manera como usuarios. Además, al ser la información de acceso público debería de ser también de interés público los resultados de la investigación.

Finalmente, al identificar los errores más frecuentes, clasificarlos y analizarlos, se podrá generar un documento con las recomendaciones con el fin de establecer lineamientos generales que se puedan aplicar en todas las instituciones gubernamentales de manera uniforme y así prevenir la comisión de errores en futuros informes.

PROBLEMAS Y OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Problema de Investigación

¿Cuáles fueron los errores más frecuentes encontrados en el proceso de presupuestación pública de Costa Rica durante el periodo 2004-2013?

Objetivos

Objetivo General

Identificar cuáles fueron los errores más frecuentes encontrados en el proceso de presupuestación pública de Costa Rica durante el periodo 2004-2013, con el fin de establecer una guía de autoevaluación aplicable a dicho proceso.

Objetivos Específicos

1. Caracterizar el proceso de presupuestación pública de Costa Rica durante el periodo 2004-2013, tomando en consideración la normativa vigente en dicho periodo.
2. Sistematizar los principales errores encontrados en el proceso de presupuestación pública de Costa Rica durante periodo 2004-2013.
3. Establecer una guía de autoevaluación que sea aplicable como herramienta de control presupuestario en el Sector Público de Costa Rica.

ALCANCES Y LIMITACIONES

Alcances

1. Se analizarán únicamente los informes emitidos por la Contraloría General de la República durante el periodo 2004-2013.
2. Se elaborará una propuesta de guía de autoevaluación general y no específica para un sector en particular; razón por la cual podrá ser aplicable en todas las Instituciones del Sector Público.

Limitaciones

1. Los resultados de la presente investigación están basados únicamente en los informes de fiscalización emitidos por la Contraloría General de la República.
2. Existe cierta información clasificada como confidencial o privada, lo cual imposibilita su acceso.
3. Poca accesibilidad de los entrevistados a colaborar en completar el instrumento diseñado.
4. Los informes utilizados, al ser de carácter cualitativo, provocan que realice un análisis orientado en la precepción o lógica y no por lo que en si pueda significar.
5. Las bases académicas adquiridas resultan insuficientes en cuanto al tema de presupuestos públicos, lo cual limita el desarrollo de la investigación.

MARCO TEÓRICO

Desde un punto de vista histórico la utilización de los presupuestos como herramienta de control tiene inicio en el Siglo XVIII cuando en Inglaterra el Parlamento Británico presentaba los planes de gastos del reino y determinaba las pautas para su ejecución y control. En un inicio, su utilización se daba únicamente a nivel gubernamental.

En Francia y Estados Unidos, su implementación se dio en los años de 1820 y 1821 respectivamente; como mecanismo de control del gasto público. El sector privado inició su utilización entre los años de 1912 y 1925, después de la Primera Guerra Mundial, al conocer los beneficios que se generaban de la utilización de los presupuestos a nivel de control de gastos. En 1930 se celebró el Primer Simposio Internacional de Control Presupuestal en donde se logró definir los principios básicos del sistema presupuestario.

La planificación presupuestaria como tal, es una propuesta relativamente moderna, su uso inicia en el sistema socialista de Europa del Este, con la finalidad de dirigir la economía y generar desarrollo social. En América Latina la influencia de la planificación inicia en la década de los años 50 y 60, cuando la región se encuentra sumida en problemas de orden económico y social.

Actualmente, los presupuestos son una herramienta de uso común, existen presupuestos de Gobierno, o presupuesto público, presupuestos empresariales, familiares y hasta de uso personal. Desde un punto de vista general, los presupuestos han sido asociados con los recursos financieros que se disponen para el consumo, pero su aplicación debe de ser objetiva y ligada principalmente a los planes estratégicos de corto plazo, sin embargo, en la etapa de desarrollo se deben de tener presente los planes de mediano y largo plazo.

Según la definición propuesta por Burbano, podemos determinar que los presupuestos son:

(...) materialización de los planes empresariales en información cuantitativa y monetaria, es igualmente el cimiento de los estados financieros proyectados y representa la base de la toma de decisiones por cuanto permite prever las condiciones económicas de la empresa en áreas como el endeudamiento, la situación de liquidez, la naturaleza de las transacciones financieras y la movilización o rotación de los fondos invertidos (...) (Burbano Ruíz, 1998)

Por otro lado, debe indicarse que a través de los años, especialmente desde un punto de vista teórico, se ha presentado una amplia discusión sobre como una organización, fundamentalmente si se trata de una entidad pública, logra generar una estrategia organizacional que se encuentre alineada con su presupuesto, principalmente cuando se da una discrepancia en los periodos, ya que en la administración pública costarricense tenemos presupuestos con un plazo establecido por ley de un año mientras que los planes de Gobierno tienen una duración de cuatro años con seguimientos anuales.

Es debido a los problemas que presentan los organismos públicos para vincular los presupuestos con los planes estratégicos que se plantean tres opciones para evaluar la relación entre ambos:

1. Reducir las expectativas y no exigir al presupuesto una dimensión estratégica.
2. Insistir en el perfeccionamiento de los instrumentos y mantener la pretensión de un sistema consistente y con un fuerte lineamiento.

3. Reconocer que no es posible un alineamiento fuerte entre la planificación estratégica y presupuesto pero se debe tratar de avanzar en establecer dispositivos que permitan diálogos fructíferos entre ellos. (Cornejo Rallo, 2008).

Es de vital importancia establecer indicadores de desempeño para cada uno de los planes, tanto operativos como globales, asegurándose de su correcta aplicación, medición y seguimiento; para así lograr evaluar aspectos de gran importancia para las instituciones, como lo son la eficiencia, eficacia, calidad de servicio y factibilidad económica.

En diferentes estudios se ha demostrado que *“el desempeño de la organización está claramente relacionado con las actitudes favorables hacia el proceso de planificación, pero negativamente relacionado con el número de objetivos que se establece”*. (Cornejo Rallo, 2008) Es decir, para lograr obtener un mejor desempeño dentro de una organización se deben de plantear pocos objetivos que sean realistas y alcanzables, acompañado de un buen sistema de medición, seguimiento y corrección, el cual se debe de aplicar de forma constante.

Para lograr una adecuada ejecución de la estrategia, esta debe de ser expresada en términos operativos, se debe alinear a la organización con la estrategia planteada, lograr que la estrategia se convierta en una actividad diaria para el personal, lograr que se convierta en proceso continuo y lograr que por medio de los líderes institucionales se genere un cambio en la institución.

Una vez planteadas las estrategias, ¿cómo se logra la implementación de las de estas, teniendo un presupuesto previamente establecido? Para aclarar esta incógnita, Cornejo nos propone seguir un procedimiento escalonado en donde se debe:

(...) traducir la estrategia en un Balanced Scorecard, definido por los objetivos e indicadores estratégicos. En segundo lugar hay que fijar objetivos a alcanzar en fechas futuras concretas. Tercero hay que identificar iniciativas estratégicas y requisitos de recursos que permitan alcanzar los objetivos fijados. Por último, hay que autorizar recursos humanos y financieros para las iniciativas estratégicas e incorporar estos al presupuesto anua (...) "
(Cornejo Rallo, 2008)

Al aplicar esta recomendación se tiene como resultado general dos tipos de presupuestos: el presupuesto estratégico en el cual se plantean los requerimientos de las nuevas operaciones; y el presupuesto operativo en el que se especifican los gastos para mantener los productos y servicios existentes.

Una de las opciones para el desarrollo de un presupuesto estratégico es la implementación del presupuesto base cero, en el cual se da una reevaluación periódica de todos los programas institucionales partiendo de cero, por lo que las actividades deben de ser revisadas de forma detallada, logrando así la identificación de aquellas actividades que deben de ser reforzadas, modificadas o eliminadas para lograr la eficiencia en todos los aspectos del programa.

Para aplicar de forma efectiva los presupuestos base cero se deben de considerar los siguientes elementos:

1. Identificar los objetivos de corto y largo plazo.
2. Identificar las unidades operativas que requieran de presupuesto para el desarrollo de sus labores.
3. Generar justificaciones y actividades para el desarrollo, implementación y seguimiento de los presupuestos para cada una de las unidades.

4. Análisis y aprobación de la gerencia institucional.

Una de las principales ventajas de la implementación de los presupuestos base cero es que *“permite la identificación y evaluación de las actividades consideradas en los presupuestos, es más, posibilita localizar programas obsoletos que podría ser eliminados”* (Martínez Álvarez, 2013). Además, permite ahorrar recursos generando y mejora la eficiencia de los presupuestos, ya que permite interrelacionar el proceso de planificación con los presupuestos anuales.

Al respecto, algunos autores como Tejeiro y Martínez hacen referencia al presupuesto en Base Cero, sin embargo, algunas de las conclusiones a las que llega el mismo son muy importantes y las mismas pueden ser aplicadas en la ejecución de cualquier tipo de presupuesto, no necesariamente base cero. (Tejeiro & Martínez Álvarez, 2013). Por lo que se considera importante mencionar los siguientes puntos:

Como lo indican los autores dentro de las fortalezas se pueden identificar las siguientes

1. *La técnica permite la identificación, valuación y justificación de cada una de las actividades planteadas, teniendo en cuenta los niveles mínimos de coste, medios y esfuerzos de cada unidad, necesarios para realizar cada actividad; logra erradicar el incrementalismo en los gastos de manera mecánica asociado a otras técnicas presupuestarias, al tener que justificar la necesidad y relevancia de cada partida.*

2. *Ofrece mayor información para la toma de decisiones, ya que al estudiar cada una de las actividades que se desarrollan dentro de la empresa ofrece la información adecuada.*

3. *Ofrece mayor eficiencia de los recursos utilizados por el Sector Público.*

4. *Permite unir el proceso de planificación con el presupuesto anual.*
5. *Permite una mayor participación de los involucrados en el proceso presupuestario y un mejor conocimiento en cuanto al destino de los recursos.*
6. *Como todas las unidades participan en el proceso de presupuestario, se consigue un mayor espíritu de unidad y coordinación, que repercute a favor del bien de toda la entidad. (Tejeiro & Martínez Álvarez, 2013)*

Como puntos débiles se puede hacer mención a los siguientes enunciados en donde los autores ponen en resumen los contras de este sistema, que también pueden ser aplicados en el tema de Presupuestos de manera general:

1. *Dificultad para implementarlo, ya que su realización empírica requiere de un desarrollo más profundo y avanzado.*
2. *Si el presupuesto actual mucho del de años anteriores o es muy rígido (ejemplo: pensiones), el PBC es poco efectivo en la reducción del gasto.*
3. *En su elaboración se necesita gran cantidad de tiempo y papeleo, lo que supone un alto coste derivado de los procesos de análisis, priorización, clasificación que caracterizan esta técnica presupuestaria.*
4. *La estructura del Sector Público es una gran restricción para su empleo en este sector.*
5. *Una de las grandes limitantes de este método, fue tratar a dicho método presupuestario como un proceso neutro y mecánico, sin prestar atención a los aspectos culturales y sociales que derivaron de su aplicación. Fue un error creer que con él se modificarían los comportamientos de los administradores y de sus estilos de gastos.*
6. *Falta de credibilidad por parte de los encargados del desarrollo de este método. (Tejeiro & Martínez Álvarez, 2013)*

Mientras tanto, aunque Prior hace referencia al caso del Gobierno español, es muy claro como el manejo en tema de presupuesto sin importar el país en el que se aplique este concepto se administra de una manera muy similar a como se trata en nuestro país; como se indica en la interrogante del texto *“hasta qué punto los organismos públicos cumplen su cometido de forma satisfactoria (...)”* (Prior, 2012).

Así como lo indica dicho autor el *“disponer de información financiera y de costes es esencial, lo cual precisa implementar buenos sistemas contables, disponer de planes estratégicos y definir los cuadros de mandos con los indicadores precisos. Todo ello permite poner en marcha sistemas presupuestarios flexibles, inclusivos, de largo plazo y orientados hacia la efectividad de los impactos finales.”* (Prior, 2012)

Como lo destaca claramente Contreras el presupuesto tiende a ser el aspecto central en la presentación e instrumentalización de la política económica de cualquier Gobierno. Es por esto que es el mismo Profesor de la Universidad de Los Andes (ídem) quien comenta que *“la programación presupuestaria, orientada por la planificación de mediano plazo o la operativa anual, debería sustituir el régimen de improvisaciones en la formulación de los presupuestos”*. (Contreras, 1992)

Al presupuesto le corresponde compatibilizar en el plazo inmediato, las posibilidades de recursos con las metas a alcanzar; considerar las situaciones de coyuntura y coordinar las acciones intersectoriales para lograr la armonización de las respectivas realizaciones, entre las tareas más significativas.

El proceso de formulación presupuestaria ha ignorado y continúa ignorando la existencia de los ajustes anuales que son requeridos por la economía nacional y

olvida la coordinación necesaria con la ejecución de los programas de desarrollo al mediano plazo (Contreras, 1992)

Corolario a lo anterior, este autor recomienda que ante situaciones problemáticas de índole de economía nacional una reforma fiscal donde se logre recolectar los tributos efectivamente, así como que estas tarifas sean escalonadas con respecto a los ingresos que perciban los contribuyentes. También se sugiere un consenso entre el Gobierno, el Congreso, los empresarios y los sindicatos, plasmado en normativas legales que rijan las finanzas públicas donde se garantice la austeridad. (Contreras, 1992)

Dentro de este artículo, se propone la utilización de un Presupuesto Orientado a Resultados (P.O.R), orientado a la efectividad del gasto público, reduciendo el malgasto de recursos, contribuyendo al desempeño favorable de las finanzas públicas. Fortis recalca su posición indicando que los Presupuestos Orientados a Resultados elevan los niveles de eficiencia del Gobierno y la sociedad se ve beneficiada porque las políticas públicas se vuelven más efectivas, ofreciendo cantidad y calidad más cercanas a las preferencias y necesidades de los ciudadanos. (Fortis, 2010)

Los Presupuestos Orientados a Resultados corresponden a un cambio de modelo que requiere innovación en el nivel organizacional, en la implementación de determinados requisitos administrativos y en la revisión de los roles de las organizaciones gubernamentales, como los poderes legislativos y de los organismos de control; así como fortalecimiento del proceso de planificación, plurianualidad presupuestaria, utilización de indicadores de resultados, mejoramiento de la gestión financiera y creación de sistemas de incentivos. (Fortis, 2010)

Es importante destacar, tal y como plantea dicho autor que el *“presupuesto por programa no alcanzó sus propósitos, en virtud de deficiencias en los procesos de planificación, de énfasis excesivo en el control, de la baja capacidad sistémica de las organizaciones públicas y de la permanencia de criterios obsoletos de asignación”*. (Fortis, 2010)

A su vez este autor trata temas tales como la burocracia, donde se dice que *“promueve el conservadurismo, la inercia, el desinterés por el trabajo y un bajo grado de innovación”*, aspecto presente en todas las instituciones estatales a nivel Costarricense y lo que ha hecho que los intentos por implementar nuevas estrategias (ejemplo: los Presupuestos Orientado a Resultados) fracasen. (Fortis, 2010)

Fortis recomienda aspectos óptimos deseables los siguientes:

1. Análisis Político de los Presupuestos Públicos.
2. Sinergia entre el presupuesto y democracia: fortaleciendo el capital social.
3. Se necesita fortalecer el sistema democrático. (Fortis, 2010)

En otro orden de ideas, Martínez aborda de manera interesante cuáles son las herramientas que permiten a la institución planear financieramente sus actividades, *“el lograr traducir los planes en dinero, lo cual es un dinero que necesita gastarse para conseguir las actividades planificadas, analizando lo que realmente es necesario y controlar constantemente los objetivos para poder lograrlo”*. (Martínez, 2012)

Indica que la forma en que se calculan los presupuestos puede ser fija, flexible o por programas; tomando siempre en cuenta los principios de universalidad, exclusividad, especificación, periodicidad, acuciosidad y finalmente de claridad.

Es importante destacar las ventajas de la elaboración de presupuestos ayuda en la toma de decisiones generales, reduce costos al ofrecer una visión anticipada, mide el desempeño de la empresa, optimiza recursos y fomenta la productividad; destacando la desventaja principal la cual indica que los presupuestos se basan en estimaciones y no se garantiza el cumplimiento de todos los objetivos.

Respecto a lo anterior, Sánchez, señala que las entidades públicas de control de los presupuestos tienen *“encomendado el análisis de la gestión de los organismos fiscalizados, desde los puntos de vista de la eficacia, eficiencia, calidad, impacto y economía”*. (Sánchez, 2012)

Al respecto, se resalta que los indicadores relacionados con la gestión y uso de los presupuestos públicos más importantes son los de eficacia, de impacto, eficiencia, calidad, particular de economía, control y el más destacado de responsabilidad. Dichos indicadores deben ser los primeros en ofrecer datos transparentes sobre el uso de los recursos públicos que han obtenido para el desarrollo de las funciones que tienen atribuidas.

Mientras tanto, en cuanto al proceso de presupuestación pública en Costa Rica, Guillén, González y Eduarte señalan que ésta responde a un proceso continuo, dinámico y flexible mediante el cual se formula, discute, aprueba, ejecuta, controla y evalúa la actividad del Sector Público, en sus dimensiones físicas y financieras, de conformidad con las políticas, lineamientos y directrices presupuestarias establecidas por los órganos competentes, dentro del marco de una programación macroeconómica, en concordancia con el Plan Nacional de Desarrollo. (Guillén, González, & Eduarte, 2005)

Asimismo, se señala que la insuficiencia de recursos por parte del Estado para satisfacer las necesidades que la población requiere, implica cada vez más que

el proceso presupuestario sea más eficiente, por lo que se hace necesario definir prioridades para asignar y gastar los escasos recursos con los que se cuenta, y que el mismo integre todas aquellas áreas consideradas prioritarias para el Gobierno que asuma el poder, así el proceso de presupuesto debe estar relacionado con el de Planificación; ambos son para los países en vías de desarrollo, la mejor opción para traducir los objetivos y metas en programas de acción para el Gobierno, y así satisfacer las necesidades de la población. (Guillén, González, & Eduarte, 2005).

De acuerdo a lo expuesto por los autores indicados se concluye lo siguiente:

1. Las distintas etapas del proceso presupuestario son igualmente importantes y deben tener un nexo que permita su integración y evite posibles disfunciones, esto conduce a la verificación de si se están logrando los objetivos y metas sociales prioridad del Gobierno de la Republica, y a rendir cuentas a la ciudadanía de los avances.

2. La interacción del Ministerio de Hacienda, Asamblea Legislativa y Contraloría General de la República, cada uno en el ámbito de su competencia, unidos en un dialogo y análisis conjunto permanente, resulta esencial para diseñar, aplicar y evaluar el efecto de procedimientos y normas presupuestarios que hagan eficiente la asignación del gasto social hacia necesidades prioritarias de la población costarricense.

3. Es imprescindible para la efectividad del proceso presupuestario, en sus diversas etapas, que los insumos para formular, aprobar y evaluar el presupuesto, tengan un proceso continuo de innovación. Así, incrementos significativos en la calidad y oportunidad de la información atinente se traduce en mejores decisiones de asignación del gasto.

4. El control político de la Asamblea Legislativa, auxiliado con los insumos que ofrece la Contraloría General de la Republica, el Ministerio de

Hacienda y otros actores, resulta fundamental para aprobar presupuestos congruentes con el desarrollo económico y social deseado, y para tomar medidas correctivas durante la ejecución del ejercicio económico.

5. La promoción que realice el Estado de la intervención ciudadana en el diseño de proyectos sociales y de la ejecución del gasto, mediante sistemas de información como el mencionado SIPP, otorgan mayor credibilidad y transparencia en el proceso presupuestario, y coadyuva en el control político, técnico y el de fiscalización de la hacienda pública. (Guillén, González, & Eduarte, 2005)

Por otro lado, Mora y Álvarez en su artículo denominado Costa Rica: Análisis Crítico del Proceso Presupuestario señalan que:

1. La dinámica observada en el proceso de reforma y modernización de la Administración Financiera Costarricense reporta avances positivos para el país en cuanto a mejoras en la capacidad gubernamental para llevar a cabo una gestión financiera satisfactoria, innovando aspectos desde la formulación, ejecución, control, generación de estadísticas fiscales confiables y de rendición de cuentas.

2. Existe una serie de deficiencias en el proceso de la gestión de las finanzas públicas que requieren una especial y urgente consideración por parte del Gobierno, para consolidar el mismo, entre las que destacan:

a. La necesidad de desarrollar un efectivo proceso de programación macroeconómica con horizonte plurianual, que le dé sentido al proceso de asignación de recursos sobre la base de las necesidades estratégicas de fondos y abandone el esquema actual de asignación incrementalista del gasto.

b. En forma concomitante deberá atender el problema de las inflexibilidades del gasto público, para garantizar que su asignación satisfaga las necesidades de fondos de inversión pública y de atención de espacios que conduzcan al desarrollo económico y social, conforme las prioridades estratégicas del país en el mediano y largo plazo.

3. El ejercicio de la planificación revela problemas de baja institucionalización técnica y política. Debe mejorarse en su diseño y estructura, para hacerlo traducible a la planificación operativa y al tiempo garantice su incorporación dentro del proceso presupuestario.

4. Debe prestarse especial atención a la necesidad de racionalizar el excesivo volumen de indicadores con que se establece el seguimiento del Plan, para mejorar los resultados del seguimiento y evaluación y su vinculación con el proceso de presupuesto.

5. Debe profundizarse el proceso de coordinación interinstitucional entre los entes rectores de la planificación y de la administración financiera, a efectos de robustecer y sostener el proceso de integración plan-presupuesto.

6. Debe avanzarse hacia una efectiva asignación de responsabilidades en el uso y resultados de los recursos, que no solo sustancie las medidas disciplinarias en caso de incumplimientos, sino que también y especialmente incluya verdaderos incentivos y premios por desempeño. (Mora & Álvarez, 2007)

Finalmente, en lo que concierne a los órganos de control y fiscalización se considera pertinente hacer referencia a lo señalado por Chacón en cuanto a los siguientes aspectos:

1. La Contraloría General de la República es el órgano de control y fiscalización de la Hacienda Pública y por ende, posee dentro de sus potestades y atribuciones el control presupuestario como control previo.

2. El presupuesto constituye un importante instrumento de planificación y control del uso de los recursos públicos por parte de las instituciones públicas en el país, por lo tanto se requiere que el mismo se realice adecuadamente.

3. El ciclo presupuestario está compuesto por cinco fases que son: Formulación Presupuestaria, Aprobación Presupuestaria, Ejecución Presupuestaria, Control Presupuestario y Evaluación Presupuestaria.

4. La administración activa es responsable de todo el ciclo presupuestario, mientras que el órgano contralor participa más activamente en la segunda fase, ello sin detrimento de sus potestades de control y fiscalización previo.

5. El control presupuestario como control previo es cuestionado por algunos por considerarlo como una limitación para que la administración activa ejecute sus funciones y actuaciones según su mejor criterio para la obtención de los objetivos instituciones; por el contrario, existen posiciones que consideran que este control previo es un importante instrumento para la lucha contra la corrupción y la salvaguarda de los fondos públicos y le otorga un papel más importante al órgano contralor como órgano de control y fiscalización de la Hacienda Pública.

6. No obstante, se coincide en que debe existir un equilibrio entre control y ejecución, de tal manera, que la administración pueda actuar pero que sin que por ello el órgano contralor deje de realizar su labor de fiscalización y control de la Hacienda Pública. (Chacón, 2012)

Por otro lado, en cuanto al Sistema Nacional de Planificación, Hernández señala que en nuestro país el sistema integral de planificación nacional se encuentra integrado en cuatro niveles de operación, los cuales se detallan a continuación:

1. **Planificación Global:** fase en la cual se deben de definir las grandes políticas globales de desarrollo que orientara las acciones que se llevan a cabo en el Sector Público.

2. **Planificación Regional:** en esta fase presupone la existencia de una política global de desarrollo dictada a nivel gubernamental, para que se cuenta con un marco de referencia previo que permita en causar eficazmente las demandas y expectativas de desarrollo de las regiones del país en el corto y mediano plazo.

3. **Planificación sectorial:** consiste en desarrollar la actividad del Estado a través de sectores de actividad tantos como tantas y diferentes actividades, a nivel macro, lleve a cabo de Estado, conlleva una especificación aun mayor de la

política global. Hoy en día en nuestro país se conocen nueve sectores de actividades, denominados: Sector Agropecuario y de Recursos Naturales, Economía y Comercio, Educación, Energía y Minas, Finanzas, Salud, Trabajo y Seguridad Social, Transportes y Comunicaciones, Vivienda y Asentamientos Humanos.

4. Planificación Institucional: esta última fase es determinante para que se alcancen o no los objetivos señalados en los planes sectoriales y regionales, este se encuentra constituido por un conjunto de programas y proyectos coherentes, relacionados entre sí, vinculados al sector y conducentes a un objetivo en común. (Hernandez, 1986)

A su vez, dicho autor propone clasificar los presupuestos en cinco grupos:

1. Por Institución: al clasificarlos por instituciones se separan las grandes partidas gubernamentales, ya que para cada institución existe una partida específica.

2. Por objetivo de gasto: se logra registrar en forma detallada y ordenada el destino de los gastos a nivel de programa, sub programa y actividad.

3. Por reglones económicos: permite separar los gastos en dos grandes grupos, en gastos corrientes (gastos generados por la prestación de servicios) y en gastos de capital (compra de bienes físicos).

4. Por funciones: en esta clasificación los gastos se agrupan por funciones institucionales.

5. Por programas y actividades: la finalidad de esta clasificación es identificar los programas y proyectos que se llevaran a cabo en el periodo presupuestado y los objetivos esperados de cada actividad, determinando y clasificando cada uno de los gastos a devengar. (Hernandez, 1986)

Por medio de la clasificación de los presupuesto se facilita el proceso de elaboración y control de los mismos, ya que al realizar el proceso de registro en el que se agrupan los gastos por partidas más específicas por lo que al realizar análisis posteriores se logra identificar la naturaleza de los gastos de forma más sencilla y precisa.

MARCO CONTEXTUAL

El proceso de presupuestación en Costa Rica está regulado principalmente por la Contraloría General de la República y el Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Presupuesto Nacional.

Es importante indicar que en el Sector Público costarricense se utiliza el Presupuesto Nacional, definido como el instrumento financiero que contiene las prioridades de Gobierno, se elabora en el Ministerio de Hacienda y por medio de éste, se asigna el dinero para: educación, salud, seguridad, ciencia y tecnología, pensiones, el pago de las deudas, entre otros.

El Presupuesto Nacional indica las prioridades del gasto del Gobierno incluidas en los 18 ministerios del Poder Ejecutivo; así como recursos para el funcionamiento de la Asamblea Legislativa, la Contraloría General de la República, la Defensoría de los Habitantes, el Poder Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones.

La instancia responsable de su elaboración es la Dirección General de Presupuesto Nacional, la cual busca garantizar los recursos financieros que van a contribuir con el desarrollo económico y social del país.

Debe mencionarse además, que el presupuesto de la República tiene una rigidez presupuestaria, debido a que hay una serie de disposiciones constitucionales o legales que crean un destino específico de los recursos, como por ejemplo para educación, el Poder Judicial y gasto electoral.

Por otro lado, se tienen egresos rígidos como son el pago de remuneraciones a los funcionarios públicos, la atención del servicio de la deuda y el pago de pensiones con cargo al Presupuesto Nacional.

Es por lo anterior, que estos destinos específicos no permiten que los recursos puedan ser utilizados de otra manera, por lo que al Gobierno le queda únicamente un margen de maniobra del 5,0% del Presupuesto Nacional.

El Presupuesto Nacional es un instrumento que se subdivide en una serie de sub-presupuestos, para facilitar el proceso de generación, aplicación y desarrollo. Entre los principales sub-presupuestos se tiene el Presupuesto Económico Nacional, el Presupuesto de Producción y Disponibilidades de Bienes y Servicios, el Presupuesto de Inversiones Nacionales, el Presupuesto de Fuentes y Usos de Fondos de Inversión, el Presupuesto de Mano de Obra y el Presupuesto de Insumos Difundidos.

La importancia de la utilización de los presupuestos radica principalmente en que permiten la distribución de los recursos limitados para solventar el costo de los programas y actividades diarias de una organización. Permiten planear las actividades ante un futuro incierto, orientando el gasto hacia los objetivos y metas previamente planteadas por la institución. En este instrumento se plasma la política económica y social que lleva cabo el Gobierno y permite conocer cuánto dinero se destinará a cada área del gasto público.

Resulta importante señalar que los recursos con los cuales se financia el Presupuesto Nacional provienen de la recaudación de impuestos, del financiamiento por medio de colocaciones de títulos valores en los mercados nacionales e internacionales y de los préstamos externos, cuya ejecución generalmente se lleva a cabo durante varios años.

El proceso presupuestario

El ciclo presupuestario es un proceso continuo, dinámico y flexible mediante el cual se programa, ejecuta, controla y evalúa la actividad financiera y presupuestaria del Gobierno.

La Dirección General de Presupuesto Nacional, como órgano rector del Subsistema de Presupuesto, debe velar por el correcto cumplimiento de las etapas que forman el ciclo presupuestario. Para cumplir con dicha función emitirá lineamientos, directrices y demás normas técnicas, con el fin de guiar el accionar de las instituciones públicas.

El proceso presupuestario está compuesto de las siguientes etapas: programación, formulación, ejecución, control y evaluación. Además, según lo dispuesto en el artículo 27 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, es competencia de la Dirección General de Presupuesto Nacional velar por el correcto cumplimiento de dichas etapas. (Asamblea Legislativa, 2006)

1. Programación

El objetivo de la programación presupuestaria, según el artículo 35 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos es *“garantizar la asignación de los recursos a las prioridades establecidas en el Plan Nacional de Desarrollo”*. (Asamblea Legislativa, 2006)

Esta etapa comprende una serie de acciones coordinadas, íntimamente ligadas entre sí, que permiten tanto en el plano institucional como programático, traducir los planes de largo y mediano plazo en un plan anual.

De acuerdo con el artículo 36 del mismo cuerpo normativo los presupuestos deberán contener los siguientes elementos de programación presupuestaria:

- a. Misión
- b. Producción
- c. Objetivos
- d. Metas de Gestión
- e. Indicadores de Desempeño
- f. Cualquier otro requerimiento que oportunamente defina la Dirección General de Presupuesto Nacional, por medio de lineamiento técnico. (Asamblea Legislativa, 2006).

2. Formulación

Es quizá la fase más importante dentro ciclo presupuestario, pues funciona como base para las demás fases del ciclo.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 33 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos:

“el proceso presupuestario se iniciará con la planificación operativa que cada órgano y entidad debe realizar en concordancia con los planes de mediano y largo plazo, las políticas y los objetivos institucionales definidos para el período, los asuntos coyunturales, la política

presupuestaria y los lineamientos que se dicten para el efecto.
(Asamblea Legislativa, 2001)

Resulta importante que en el proceso de formulación se tomen en cuenta las prioridades establecidas en el Plan Nacional de Desarrollo (PND), el cual según el artículo 5 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos será formulado por el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (MIDEPLAN), en conjunto con las restantes instituciones del Sistema de Planificación Nacional. (Asamblea Legislativa, 2006)

Lo anterior, con el fin de establecer una vinculación entre el presupuesto y la planificación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos y su Reglamento, establece que:

“Todo presupuesto público deberá responder a los planes operativos institucionales anuales, de mediano y largo plazo, adoptados por los jerarcas respectivos, así como a los principios presupuestarios generalmente aceptados; además, deberá contener el financiamiento asegurado para el año fiscal correspondiente, conforme a los criterios definidos en la presente Ley. El Plan Nacional de Desarrollo constituirá el marco global que orientará los planes operativos institucionales, según el nivel de autonomía que corresponda de conformidad con las disposiciones legales y constitucionales pertinentes” (Asamblea Legislativa, 2001)

La formulación presupuestaria, según el artículo 37 del Reglamento a la Ley 8131, se compone tanto de la presupuestación de ingresos como de gastos, los cuales conformarán el proyecto de ley de presupuesto. (Asamblea Legislativa, 2006)

Según lo dispuesto en el artículo 47 del Reglamento a la Ley 8131, la Dirección General de Presupuesto Nacional es el ente responsable de realizar el análisis de los anteproyectos remitidos por las diversas instituciones, tomando en consideración las directrices o lineamientos generales y específicos de política presupuestaria y por supuesto la normativa técnica vigente al respecto. (Asamblea Legislativa, 2006)

En conclusión, se puede indicar que cada institución formula una propuesta de ingreso y gasto que es presentada a la Dirección General de Presupuesto Nacional, quien realiza un análisis y efectúa los ajustes que considere pertinentes, con el objetivo de lograr que esos gastos sean adecuados a los ingresos que recibe el Gobierno por medio de los impuestos.

2.1. Aprobación

El proceso de aprobación se encuentra incluido dentro de la fase de formulación, y corresponde al análisis, discusión rigurosa del presupuesto y aprobación por parte de la Asamblea Legislativa o la Contraloría General de la República. (Ver Anexo No. 1). En Costa Rica existen dos instancias de aprobación del Presupuesto que son:

a. Asamblea Legislativa: es la responsable de la aprobación del presupuesto correspondiente al Gobierno Central, el cual representa aproximadamente un 34% del Presupuesto Nacional. Lo anterior, según lo dispuesto en el artículo 178 de la Constitución Política. (Asamblea Nacional Constituyente, 1949)

b. Contraloría General de la República: de conformidad con el artículo 184 inciso 2) de la Constitución Política, le corresponde a la CGR "examinar,

aprobar o improbar los presupuestos de las Municipalidades e instituciones autónomas, y fiscalizar su ejecución y liquidación, lo cual representa el restante 66% del Presupuesto Nacional". (Asamblea Nacional Constituyente, 1949)

3. Ejecución

De acuerdo con el artículo 50 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos la ejecución presupuestaria *"se realizará con sujeción a los objetivos, metas y prioridades que previamente se hayan establecido en la programación presupuestaria física y financiera, así como en estricta concordancia con las asignaciones presupuestarias aprobadas en la ley de presupuesto y sus modificaciones."* (Asamblea Legislativa, 2006)

Es por lo anterior, que la ejecución está constituida por el conjunto de transacciones y operaciones financieras necesarias para utilizar los recursos del Presupuesto Nacional y comprende el período que va del 01 de enero al 31 de diciembre de cada año, por lo que los gastos deben realizarse de conformidad con las asignaciones presupuestarias autorizadas en cada programa y de acuerdo con la programación definida, además, debe tomarse en consideración que los saldos disponibles de las asignaciones presupuestarias caducarán al 31 de diciembre de cada año.

De lo anterior, se puede concluir que no se puede efectuar ningún gasto si no se tienen los recursos previamente asignados.

Por otro lado, el artículo 51 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos señala que las etapas que componen el proceso de ejecución presupuestaria son las siguientes:

a. Solicitud: consiste en la separación de los recursos presupuestarios para adquirir bienes y servicios o realizar otros gastos, de manera que se garantice el contenido presupuestario para ese efecto.

b. Compromiso: consiste en el compromiso real de los recursos como resultado de una contratación efectuada con terceros para adquirir bienes o servicios, o de realizar gastos por otros conceptos. Representa una posible salida de recursos, condicionada a la prestación o no de los bienes y servicios contratados. Conlleva la identificación de la persona física o jurídica con la cual se establece la relación que da origen al compromiso, así como la especie y cantidad de los bienes por recibir, o, en su defecto, el destino de los gastos sin contraprestación.

c. Devengo: consiste en el reconocimiento del gasto por la recepción a conformidad, por parte del órgano respectivo, de cualquier clase de bien y servicios contratados o consumidos, durante el ejercicio económico, independientemente de cuándo se efectúe el pago de la obligación. (Asamblea Legislativa, 2006)

Mientras tanto, el artículo 56 del mismo cuerpo normativo señala que existirán diversos tipos de documentos de ejecución presupuestaria, dentro de los cuales se encuentran los siguientes:

a. Solicitud de pedido: se utiliza para realizar una separación presupuestaria de fondos, permitiéndole al órgano ejecutor el desarrollo de procesos de contratación administrativa. Para efectos de la contabilidad presupuestaria, afecta el Solicitado.

b. Pedido: se utiliza para comprometer el pago con los proveedores de mercancías o servicios. Para efectos de la contabilidad presupuestaria, afecta el Comprometido.

c. Reserva de Recursos: *permite separar fondos presupuestarios para la adquisición de bienes o servicios, o para el pago de obligaciones con terceros que no requieren formalizarse mediante un proceso de contratación administrativa. Para efectos de la contabilidad presupuestaria, afecta el Comprometido.*

d. Factura: *permite registrar la obligación de pago a un tercero por parte del Gobierno, por concepto de contraprestación de bienes, servicios u otras obligaciones. Así como, para el registro de giro de recursos correspondientes a subvenciones, transferencias y gastos por servicios personales. Para efectos de la contabilidad presupuestaria afecta el Devengado.*

e. Pagos: *Se utiliza para registrar la ejecución del pago. Para efectos de la contabilidad presupuestaria, afecta el Pagado.*

f. Traslado de Recursos: *se utiliza para realizar ajustes contables a las partidas de presupuesto mediante Notas de Cargo y Notas de Abono que serán emitidos y registrados en el Sistema Integrado de Información de la Administración Financiera. Las Notas de Cargo, además de los ajustes contables, se utilizarán para registrar los pagos por concepto de servicio de la deuda pública y transferencias de ejecución particular, como es el caso de los Certificados de Abono Tributario y los Certificados de Abono Forestal, previa existencia de la Reserva de Recursos respectiva. Para efectos de la contabilidad presupuestaria, afecta el Devengado y el Pagado. (Asamblea Legislativa, 2006)*

4. Control

El control en los presupuestos consiste en registrar la información en un momento dado y compararla con las pautas definidas previamente para ese periodo definido, en síntesis es comparar lo planeado con lo logrado. Es comparar el

presupuesto aprobado y sus modificaciones con el presupuesto empleado o comprometido y su relación con las metas y el logro obtenido.

Según el artículo 57 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos el control de la ejecución presupuestaria tiene como objetivo verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y técnicas que regulan la gestión presupuestaria. (Asamblea Legislativa, 2006)

Es competencia de la Dirección Financiera de cada institución ejercer este control, por lo que se debe desarrollar una labor de registro y control contable de los ingresos y egresos presentados por la institución. Los controles se deben llevar a diario, ya que gracias al uso de la Contabilidad Presupuestaria, se pueden registrar los ingresos y egresos a diario por programas, sub programas, actividades y proyecto.

5. Evaluación

La evaluación es la determinación de las posibles causas que dieron como resultado los datos obtenidos de la aplicación de los controles. Se aplica principalmente cuando en el proceso de control, los logros no son iguales a los planes.

La finalidad de la evaluación es la de generar lecciones aprendidas sobre aspectos que favorecen o limitan las capacidades institucionales en la formulación, la programación, la ejecución y el control presupuestario, así como la búsqueda de alternativas que solucionen o enmienden las situaciones anómalas.

Además, el fin último de la evaluación es demostrar objetiva y transparentemente los resultados de la gestión institucional, es decir, si hubo cumplimiento de los objetivos y metas a las que se comprometieron las entidades en lo programado y si efectivamente hubo un beneficio a la población.

Lo anterior, es respaldado por lo dispuesto en el 71 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, donde se indica que *“el proceso de evaluación de la ejecución presupuestaria consistirá en valorar los resultados físicos y financieros obtenidos por el órgano u ente respectivo, sobre la base de los objetivos y metas programadas”*. (Asamblea Legislativa, 2006)

En el proceso de evaluación, resulta importante que se tomen en consideración los principios de eficiencia, eficacia, economía y calidad en los distintos programas y servicios públicos, así como los indicadores que se hubieran definido para medir los resultados de la gestión institucional y lograr la transparencia en la rendición de cuentas. Además, se esperaría que la evaluación sirva de base para la toma de decisiones.

Por otro lado, es importante adicionar que de conformidad con el artículo 55 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, el Gobierno Central deberá realizar dos informes de evaluación física y financiera de la ejecución de los presupuestos, uno de ellos semestral con corte al 30 de junio y el otro anual con corte al 31 de diciembre de cada año. (Asamblea Legislativa, 2001) (Ver Anexo No. 2)

Mientras tanto, el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica, deberán evaluar los resultados de la gestión institucional para garantizar tanto el cumplimiento de objetivos y metas como el uso racional de los

recursos públicos, esto según lo establece el artículo 56 de la Ley 8131. (Asamblea Legislativa, 2001)

Principios Presupuestarios

El artículo 5 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos define los principios presupuestarios que deberán aplicarse dentro del ciclo presupuestario, los cuales se resumen a continuación:

Principio de universalidad e integridad: el presupuesto deberá contener, de manera explícita, todos los ingresos y gastos originados en la actividad financiera, que deberán incluirse por su importe íntegro; no podrán atenderse obligaciones mediante la disminución de ingresos por liquidar.

Principio de gestión financiera: la administración de los recursos financieros del Sector Público se orientará a los intereses generales de la sociedad, atendiendo los principios de economía, eficacia y eficiencia, con sometimiento pleno a la ley.

Principio de equilibrio presupuestario: el presupuesto deberá reflejar el equilibrio entre los ingresos, los egresos y las fuentes de financiamiento.

Principio de anualidad: el presupuesto regirá durante cada ejercicio económico que irá del 1° de enero al 31 de diciembre.

Principio de programación: los presupuestos deberán expresar con claridad los objetivos, las metas y los productos que se pretenden alcanzar, así como los recursos necesarios para cumplirlos, de manera que puedan reflejar el costo.

Principio de especialidad cuantitativa y cualitativa: las asignaciones presupuestarias del presupuesto de gastos, con los niveles de detalle aprobados, constituirán el límite máximo de autorizaciones para gastar. No podrán adquirirse compromisos para los cuales no existan saldos presupuestarios disponibles. Tampoco podrán destinarse saldos presupuestarios a una finalidad distinta de la prevista en el presupuesto, de conformidad con los preceptos legales y reglamentarios.

Principio de publicidad: en aras de la transparencia, el presupuesto debe ser asequible al conocimiento público, por los medios electrónicos y físicos disponibles. (Asamblea Legislativa, 2001)

Contenido de los Presupuestos

El artículo 8 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos señala que los presupuestos considerarán como mínimo:

- a. El presupuesto de ingresos, que comprenderá los generados por la recaudación de tributos, la prestación y venta de bienes y servicios, las transferencias, donaciones y otros, así como las fuentes de financiamiento, internas o externas.
- b. El presupuesto de gastos, que comprenderá todos los egresos previstos para cumplir los objetivos y las metas.
- c. La programación de actividades y metas esperadas para el período, según el nivel de detalle definido en el reglamento.
- d. Los requerimientos de recursos humanos, según el detalle que se establezca en el reglamento respectivo.

e. Las normas que regulen exclusivamente la ejecución presupuestaria, las cuales se aplicarán durante el ejercicio económico para el que dicho presupuesto esté vigente. (Asamblea Legislativa, 2001)

Tipos de Presupuestos Públicos

De acuerdo con lo establecido en los artículos 31 y 32 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos existen dos tipos de presupuestos, los ordinarios y los extraordinarios.

El primero de ellos contiene las estimaciones de los ingresos ordinarios cuya percepción se considere probable durante el ejercicio económico, así como los egresos ordinarios que durante ese mismo año se presume requerirá el Gobierno para cumplir con sus objetivos y metas.

Mientras tanto, los presupuestos extraordinarios contendrán los ingresos extraordinarios que se presuman durante el ejercicio económico, así como los egresos que se financiarán durante el ejercicio con dichos ingresos. (Asamblea Legislativa, 2006)

METODOLOGÍA

La presente investigación se desarrollará bajo un enfoque cualitativo, ya que se evaluarán los informes de fiscalización elaborados por la Contraloría General de la República para los años comprendidos entre el 2004 y el 2013, a través del análisis y la recolección de datos, investigación bibliográfica y aplicación de entrevistas a expertos, para generar la validación de los resultados.

Por medio de una investigación en revistas, libros, leyes y reglamentos se determinaran todos aquellos aspectos teóricos y legales que caractericen el proceso de presupuestación pública en Costa Rica.

Se descargarán de la página web oficial de la Contraloría General de la República los informes de fiscalización correspondientes a temas presupuestarios para el periodo comprendido entre el 2004 y el 2013. Al obtener la información requerida se clasificaran los errores por medio de tablas de Excel. La clasificación se realizará según el siguiente esquema:

1. Errores de Formulación
2. Errores de Programación
3. Errores de Ejecución
4. Errores de Evaluación
5. Errores de Control

A su vez, y para lograr un mejor análisis, cada uno de los errores se clasificaran en:

1. Error Administrativo
2. Error Contable

3. Error Financiero
4. Error Legal
5. Error de Recurso Humano

Para la sistematización de los errores, se extraerán los datos de cada uno de los documentos analizados y se reunirán en una matriz, en donde se dará su clasificación. Una vez clasificados los errores se realizarán cuadros resumen por medio de tablas dinámicas, agrupando los datos por año y por tipo de error con la finalidad de generar una herramienta que facilite el análisis de los datos. A su vez se determinarán los aspectos o actividades causales de errores para la generación de la guía.

Técnicas e instrumentos de recolección de la información

Con la finalidad de obtener los datos necesarios para la presente investigación se contará con los siguientes instrumentos de recolección de información cualitativa:

1. Revisión Bibliográfica

El fundamento principal será derivado de la revisión de los informes de fiscalización emitidos por la Contraloría General de la República, los cuales son elaborados con la finalidad de informar a las instituciones reguladas los errores que se están cometiendo a la hora de realizar el proceso de presupuestación.

Dichos documentos serán la base para elaborar la guía general que sea aplicable a todas las organizaciones sujetas a la fiscalización de la Contraloría General de la República, de modo que pueda ser utilizada por cada una de estas y así coadyuvar a mejorar el proceso de presupuestación pública en Costa Rica.

Finalmente, con el fin de respaldar la investigación, se realizará una revisión bibliográfica de artículos de revistas donde se aborde el tema de presupuestos públicos. Del mismo modo, se hará una exploración de algunos libros referentes al tema en estudio.

2. Entrevista

Se implementará una entrevista estructurada (Ver Anexo No. 4) cuyo fin es recabar la información que permitirá triangular los resultados cualitativos obtenidos por medio de la revisión de los informes de la Contraloría General y su análisis. Con esta guía de preguntas y respuestas abiertas se busca obtener de manera conjunta aspectos que enriquezcan la investigación, es decir será una herramienta de confrontación, triangulación y validación.

Métodos y técnicas de análisis de la información

1. Matriz en Excel

Se utilizará la herramienta de Microsoft Office y Excel para el procesamiento de los datos e información recolectados en la pesquisa. Por medio de matrices y tablas dinámicas se pretende resumir y mostrar de manera simplificada los resultados que surgen del análisis de la revisión bibliográfica de los informes de fiscalización. (Ver Anexo Electrónico No. 1)

2. Validación de la información

La información recabada será validada por medio de una triangulación, la cual se obtendrá por medio de la aplicación de una entrevista estructura a 6 personas conocedoras del tema de presupuestación pública en Costa Rica. Con dicha

entrevista se pretende confrontar los resultados obtenidos en la investigación con los diversos puntos de vista, acerca del proceso presupuestario, de cada una de las personas que serán entrevistadas.

Resulta importante indicar, que con el fin de enriquecer el análisis se aplicará dicho instrumento a varios funcionarios de los órganos rectores y de fiscalización, es decir, de la Dirección General de Presupuesto Nacional y la Contraloría General de la República. (Ver Anexo Electrónico No. 2)

ANÁLISIS DE RESULTADOS

A continuación se presentarán los resultados obtenidos en la elaboración de la matriz de sistematización de los principales errores encontrados en el proceso de presupuestación pública de Costa Rica durante periodo 2004-2013.

Errores de Programación

Dentro del análisis general de los datos obtenidos denominados de Programación, se tiene como indicador principal una presencia de un 21,31 % del total de los errores encontrados, lo que resulta de gran relevancia; ya que se refleja la manera errónea en la que se trabaja en la mayoría de las instituciones de Gobierno.

De igual forma, este rubro es el segundo de mayor importancia a la hora de clasificar todos los errores, ya que de un total de cinco opciones posibles para la clasificación, la mala programación o los fallos al momento de programar, ocupa una posición que indica que se debe mejorar de manera considerable.

Es notable considerar el haber establecido como error de programación todos aquellos errores encontrados relacionados con el mal planteamiento de las metas y objetivos del periodo para el cual se establece el presupuesto.

Con lo anterior se tiene como resultado que gran parte de los hallazgos de esta investigación, indican que muchas de las entidades de Gobierno son reincidentes en la práctica de la mala programación, en donde no se cumple con las metas propuestas y para las cuales se otorga un presupuesto, o casos en los que las metas u objetivos no van relacionados con fines esenciales de la organización, por lo que el presupuesto no siempre está justificado dentro de los lineamientos establecidos. También en muchos casos, los presupuestos no son aprobados en

su totalidad o bien, esto genera atrasos para la aprobación de los mismos, lo que provoca demoras en la ejecución de las metas y objetivos en entidades.

Otro tipo de hallazgo en el cual las organizaciones gubernamentales son bastante reincidentes, es que no proporcionan de forma completa la información requerida al momento de solicitar la aprobación del presupuesto por parte del órgano respectivo, por consiguiente; se genera que los presupuestos no sean aprobados y se devuelve la documentación a fin de que se proceda a completar y enviar de nuevo para su estudio.

Es importante señalar que los presupuestos de las instituciones de Gobierno son un tema sensible, al ser de índole económico; lo cual afecta directamente el bienestar de las personas así como las finanzas generales y las arcas del País, ya que pueden causar perjuicios a muchos ciudadanos; tal sería el caso que no se estén cumpliendo las metas debido a una mala programación presupuestaria o bien el presupuesto otorgado no se esté empleando para la consecución de las metas propuestas.

Dentro del análisis elaborado se realizó una clasificación adicional en donde se consideró el área en la cual se generó el error, de dicha clasificación se obtuvieron 5 categorías (Administrativo, Contable, Financiero, Legal y de Recursos Humanos).

En dicha clasificación la parte de errores en el área Administrativa representa un 75%, lo que confirma que se sigue teniendo grandes problemas desde la parte más esencial de las entidades públicas, ya que es en donde surgen la mayor parte de iniciativas de propuestas de presupuesto, las cuales en última instancia deben estar en concordancia con los planes estratégicos y operativos de las mismas entidades.

Por otro lado, se tiene que en el área Financiera y de Recurso Humanos, es donde se encuentra la mayor parte de los hallazgos encontrados referentes a errores de índole humano por así decirlo, en el primero debido a son causados por cálculos erróneos en cuanto a estimaciones, sobreestimaciones, subestimaciones y proyecciones, y en el segundo caso contemplando aquellos errores que se consideran de R.H. por el hecho de que no hay personal suficiente o el mismo no está capacitado para la ejecución de alguna labor.

Mientras tanto, los errores contemplados como Contables y Legales, son significativamente menos frecuentes, en relación con el resto, sin embargo para fines de este trabajo lo que se pretende es tener uniformidad en la elaboración y presentación de presupuestos, que aunque existe una ley 8131 y lineamientos para el mismo, se ha comprobado por medio de la presente investigación que muchos de los casos utilizados arrojaron información en la cual se confirma que aún existen y ocurren demasiados errores, y que la mayoría de ellos son prácticas reincidentes para muchos de las entidades.

Errores de Formulación

Al realizar el estudio se obtuvo como resultado que los errores de formulación constituyen el 38% de los errores identificados, siendo esta la etapa en la que se cometen más faltas. Es decir al realizar el proceso de planeación no se logran plantear los presupuestos de forma adecuada, teniendo como consecuencia la no aprobación o aprobación parcial de los presupuesto, afectando las labores diarias de las instituciones estudiadas.

Realizando un análisis más profundo vemos que de los errores de formulación un 37% se deben a razones administrativas, ya sea porque los documentos no se entregaron a tiempo o se presentaron incompletos, porque los presupuestos

establecidos no están ligados con los planes operativos, o inclusive porque los gastos e ingresos presentados no se encuentran justificados.

Los errores financieros corresponden a un 35% de los errores de formulaciones, los cuales se deben principalmente a sobrestimaciones en los datos proyectados y errores en la redacción de informes. Los errores contables representan el 23% y se deben principalmente a la mala clasificación de las cuentas. Los errores legales y de Recurso Humano representan un 5% por lo que se consideran irrelevantes. Es notable que el año 2005 presenta una mayor cantidad de errores.

Con los resultados obtenidos se puede concluir que el proceso de trasladar los planes estratégicos a presupuestos presentan la mayor cantidad de errores principalmente desde un punto administrativo, área que en la buena práctica es la encargada de generar tanto los planes funcionales como los presupuestos.

Los resultados denotan que a nivel público no hay una relación entre los planes estratégicos y los presupuestos, por lo que al concluir el periodo de aplicación no va a ser posible el cumplimiento de las metas.

Es de suma importancia realizar un estudio para determinar si las metas y objetivos planteadas por las instituciones han sido determinados con forme a la realidad nacional y si es posible el cumplimiento de las mismas. Además, se debe de realizar un cambio en la metodología para el desarrollo de los presupuestos para así lograr una sinergia entre los presupuestos y los objetivos estratégicos, ya que actualmente hay una marcada discrepancia entre ambos.

Errores de Ejecución

Durante el periodo de estudio, se presentaron una gran variedad de errores de ejecución, según datos proporcionados por la tabulación realizada, los errores de ejecución componen el 22% (46) del total (212), los cuales fueron clasificados de la siguiente manera: administrativo, contable, informático, legal y de recursos humanos, podemos destacar que durante dichos años de estudio prevalecieron los de tipo administrativo.

En el 2004-2006 se presentaron errores administrativos muy comunes como lo eran falta de documentación en los diversos procesos, los documentos no se entregan a tiempo o estos no contienen la firmas correspondientes; para los siguientes años 2005-2006 los errores aumentaron significativamente ya que no se realizaron las correcciones correspondientes a los años anteriores y surgieron nuevos errores como lo son debilidad en los diversos trámites de liquidaciones, deficiencias en la ejecución de los proyectos, actividades que se realizan manualmente, fuentes de información desactualizadas entre otros.

En los siguientes años del 2007 al 2013, dichos errores se minimizaron reduciéndose en un 90%, lo cual indica que las recomendaciones dadas en los años anteriores fueron acatadas por las diversas instituciones, lo cual redujo en un porcentaje significativo dichos errores.

Los errores contables que se encontraron dentro de esta categoría son relativamente bajos, estos se presentaron del 2004 al 2007, siendo los más comunes los siguientes: financiamiento incorrecto de los gastos, nombre incorrecto de las cuentas utilizadas, estimaciones incorrectas de un año a otro, dichos errores disminuyeron en su totalidad del año 2009 al 2013.

Cabe destacar los errores clasificados como informáticos y de recursos humanos no tuvieron mucha presencia, durante los años en estudio solamente se presentaron dos de ellos para los años 2004-2005; finalmente los errores más escasos fueron los catalogados como legales presentándose solamente en el año 2004 siendo el más común las debilidades que presentan las bases de datos, este mismo fue corregido para los siguientes años.

Errores de Control

A fin de comprender de mejor manera el análisis realizado, resulta necesario indicar que se incluyeron dentro de los errores de control todas aquellas fallas en el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y técnicas que regulan la gestión presupuestaria.

Una vez realizado el estudio, se obtuvo como resultado que los errores de control representan un 16% del total de errores identificados, siendo esta la segunda etapa, antecedida únicamente por la fase de evaluación, en la que menos se cometen errores a la hora de llevar a cabo el proceso de presupuestación.

Continuando con el proceso de análisis, se puede evidenciar que fue durante los años 2004 y 2005 donde se presentaron la mayor cantidad de errores en la etapa de control, constituyendo un 51% del total de fallas identificadas.

Por otro lado, debe mencionarse que dentro del análisis elaborado se realizó una clasificación adicional, en la cual se incluyó el área en la cual se generó el error. En dicha clasificación se obtuvieron las siguientes 5 categorías: Administrativo, Contable, Financiero, Legal y de Recursos Humanos.

En lo que respecta a los errores identificados dentro de la etapa de control, resulta importante indicar que los mismos se debieron en su mayoría a causas administrativas, representando un 87%, seguido de fallas en el área Financiera y Legal que constituyeron un 5% cada una y finalmente un 3% de los errores hallados se debieron a causas contables.

Del mismo modo, fue en el 2004 cuando se presentó la mayor cantidad de errores del área administrativa, en total fueron 12, lo cual representó un 35% del total de errores a causa de fallas administrativas.

Otro dato importante es que fue en los años 2006, 2007 y 2010 cuando se cometieron menos errores en la fase de control, pues únicamente se logró identificar una falla en cada uno de estos años, la cual fue clasificada como fallas en el área administrativa.

Finalmente, resulta importante mencionar que un 23% de los errores dados dentro de la fase de control se debieron principalmente al envío de información parcial o incompleta a los órganos de control y fiscalización, seguido por la falta de registros o sistemas de control dentro de las instituciones analizadas, la cual representó un 21%, la no remisión o inclusión de la información respectiva, el incumplimiento en las fechas o plazos establecidos y el incumplimiento de la normativa vigente, ocuparon el tercer puesto dentro de los errores analizados, constituyendo un 13%.

Mientras tanto, la ausencia de manuales de procedimientos y las debilidades en el marco normativo aplicable representaron un 8%, y finalmente la aprobación de los documentos presupuestarios respectivos constituyeron únicamente un 3% del total de errores identificados.

Errores de Evaluación

De los quince (15) errores de Evaluación divisados dentro de los informes rendidos por la Contraloría General de la República en el período 2004-2013, los cuales corresponden al 6% del total de fallas encontradas, se determinó que el 100% de estos son errores de tipo Administrativo, resaltando que el año 2012 es el que más situaciones de esta índole presentó.

Dentro de ellos se destacan asuntos contraproducentes, que se reiteran a lo largo del período en estudio, al momento de evaluar la eficacia en la aplicación de los Planes Anuales Operativos de las diferentes instituciones analizadas, aunado a no hay una manera de conocer el porcentaje de cumplimiento de las metas. Todo esto hace imposible la vinculación del Plan con el presupuesto.

Ahora bien, a su vez se destacan fallos a nivel de rendición de informes a la Contraloría General de la República, quedando incompletos, carentes de uniformidad, sin detalles específicos que son claves en la comprensión de los mismos y justificación de sus apartados, volviéndose en resúmenes generales de sus gestiones. Los cuales no son fieles reflejos de la realidad, por lo que no son documentos válidos para utilizarse como base para la toma de decisiones estratégicas.

Otros aspectos que se destacan son: los errores en la planificación de compras y su mejoramiento pendiente desde períodos anteriores al que se analizó en esta ocasión. Además, los Gerentes Públicos no pueden referirse con precisión a la eficiencia de los programas, faltando compromiso, interés y retroalimentación principalmente en los altos puestos en los entes en estudio.

ANÁLISIS DE RESULTADOS: INSTRUMENTO DE VALIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Como parte de la investigación realizada, se llevó a cabo la aplicación de una entrevista compuesta por once preguntas de respuesta abierta, las cuales fueron elaboradas de acuerdo al contenido de la investigación. El fin principal de la aplicación de dicho instrumento era conocer la opinión de varios expertos en el tema de presupuestos públicos, de modo que brindaran y compartieran su punto de vista al respecto. Sin embargo, a pesar de que se enviaron seis entrevistas a funcionarios públicos conocedores del tema, únicamente fue posible contar con la respuesta de cinco de ellas.

Por otro lado, se debe indicar que a pesar de ser preguntas abiertas y para las cuales las respuestas podían variar, fue muy grato para el equipo de trabajo confirmar mediante el criterio experto que los resultados reflejados en la investigación también son parte del juicio de quienes trabajan diariamente con el tema de presupuesto público.

De las respuestas proporcionadas por dichos expertos fue posible llegar a los siguientes resultados:

1. Los entrevistados coinciden mayoritariamente que las etapas de formulación y programación son las que causan más errores debido a la falta de personal capacitado en muchos casos y en gran parte también debido al desconocimiento de los responsables de cada etapa de cómo se elabora o lleva a cabo la misma. También se debe de considerar la mala ejecución por parte de los involucrados en el proceso. Lo anterior, confirma totalmente los resultados de la investigación realizada en donde se determinó que las etapas iniciales del proceso

presupuestario son las que requieren de más atención y prioridad dentro de las instituciones públicas.

Según los entrevistados, dentro de los principales errores que se generan a la hora de elaborar un presupuesto se mencionaron bastantes, sin embargo, los que llamaron más la atención debido a su importancia dentro de los efectos de la investigación se encuentran los siguientes:

- **Falta de vinculación entre las metas y los recursos necesarios para lograrlas:** muchos de los responsables de establecer metas u objetivos dentro de las instituciones no tienen definida la manera de como calcular o establecer los montos que se requieren para cada uno de ellos, ya que en muchas ocasiones el presupuesto se gasta pero no se cumple en un 100% con las metas / objetivos.

- **Falta de una herramienta que contabilice los costos de los diferentes servicios que ofrece la institución:** actualmente las entidades públicas no cuentan con un sistema que les permita llevar un control de los costos, por lo tanto la contabilización que se lleva de los mismos no es del todo ordenada o confiable para poder tomar decisiones acertadas.

2. Dentro de las principales causas que generan errores durante el proceso de presupuestación las respuestas fueron bastante diversas, sin embargo, las mismas se asemejan a las encontradas durante el desarrollo de la investigación y se describen a continuación:

- Falta de coordinación y definición de instrumentos integrados entre el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica y el Ministerio de Hacienda.

- Ausencia de programas y proyectos sustantivos, con definición de objetivos y metas.

- No emplear ni disponer de indicadores históricos y estándares de rendimiento de consumo físico de los recursos operativos de la institución, por lo que en muchas ocasiones solo se gasta por gastar y no porque haya una necesidad real.

- Falta de análisis de información vital para toma de decisiones. (Prioridades de Gobierno), muchas de las decisiones son tomadas sin considerar la información, sin embargo, hay que recalcar que dicha información muchas veces es poco confiable debido a la manera en la cual se generó o como fue manipulada por los involucrados en el proceso.

- Falta de planificación: como se ha venido recalcando en la investigación la mala planificación o la falta de la misma es la raíz de muchos de los errores actuales.

- Cortoplacismo, casi la totalidad de la entidades públicas establecen sus programas de trabajo en el corto plazo, por ende sus presupuestos son de corto plazo, por lo que resulta un poco difícil visualizar desde el plano de presupuesto el caso de un proyecto de largo plazo, o que también viene a relucir es que los responsables de la elaboración del presupuesto no pueden o no saben cómo presupuestar a largo plazo.

3. Dentro de los comentarios respecto si se consideraban o no los informes parte de la CGR, la opinión estuvo dividida , sin embargo, para los que indicaron que sí son considerados habrá que investigar un poco más, ya que según los documentos revisados para esta investigación habían bastantes reincidencias año a año dentro de las mismas instituciones, por lo que habría que analizar más a fondo que tan eficientes son dichos informes y que tanta importancia se les da a lo interno de la institución a la hora de elaborar el presupuesto.

4. Factores que provocan que se repitan en forma consecutiva las recomendaciones emitidas por la Contraloría General de la República o la Dirección General de Presupuesto Nacional.

- Falta de seguimiento y cumplimiento de las recomendaciones.
- No se cuenta con suficiente personal y el existente no es el idóneo.
- No existe una buena gerencia en todos los niveles de la organización.
- Las jefaturas no reciben o no tienen adecuada capacitación en el tema presupuestario
- Problemas de planificación y formulación de objetivos e indicadores.

5. En cuanto al tema de que si existe una correcta vinculación entre la planificación y el presupuesto: de manera unánime los entrevistados respondieron que no. Esto se evidencia en las conclusiones obtenidas en la investigación, en donde es más que claro el incumplimiento de la Ley 8131, artículo 4, en cuanto a que la planificación existente por si sola es ineficiente y en conjunto con el presupuesto no tiene relación alguna.

En lo que respecta a la relación entre el PAO y el presupuesto elaborado, hubo conformidad en la respuesta de la mayoría de los entrevistados, en donde se coincide que no hay ninguna relación entre estos, ya que los PAO se elaboran y aunque estos estén bien planteados no necesariamente están vinculados con los presupuestos que se formulan.

6. En cuanto a la pregunta de que si existe una correcta formulación de los Planes Anuales Operativos? ¿Qué relación tienen estos con el presupuesto elaborado por cada una de las Instituciones? De manera muy explícita se puede confirmar que la mayoría de los PAO no siguen un plan estratégico ya que muchas instituciones ni siquiera cuentan con él, además, estos no incluyen acciones de las

que haya que dar continuidad en periodos posteriores. Por lo tanto, esto indica que cuando las bases no están sólidas para dar inicio a la programación y formulación de los presupuestos, resulta evidente que los mismos no reflejan adecuadamente las necesidades reales de la institución.

7. Ante la interrogante de que es si importante la participación de todos los niveles en el proceso de presupuestación, se obtuvo una contundente respuesta del 100 % al considerar que es muy importante la participación de todos los niveles dentro del proceso de elaboración del presupuesto. Lo anterior, debido a que quien realiza la tarea es quien mejor sabe que se necesita y como podrían emplearse los recursos, por lo que al hacer partícipes a todos los involucrados se podría mejorar sustancialmente la toma de decisiones. Sin embargo, es lamentable como en la actualidad solo unos pocos participan en la formulación de presupuesto, lo cual denota falta de información y de comunicación entre los departamentos y los diferentes niveles de la institución.

8. En la interrogante dirigida a cada entrevistado en cómo consideran ellos se lleva a cabo actualmente el proceso de presupuestación, varios de ellos no brindaron respuesta, pero para los que sí se puede percibir de manera muy clara como ninguno tiene idea del proceso o si existe un procedimiento establecido para el mismo, algunos mencionan hacer presupuestos a base de estimaciones sin usar la matemática, y luego cuando se realizan ajustes no se valoran los impactos que estos puedan generar.

Como se indicó anteriormente dentro de las posibles causas de los errores en la elaboración de presupuestos, en la mayoría de las instituciones se 'reciclan' y solo se hacen ciertos ajustes o aumentos porcentuales para que estos no sean idénticos a los del año anterior.

En cuanto a la forma en que se maneja actualmente la parte de comunicación y capacitación de los responsables de **elaborar** el presupuesto, todo indica que cada institución tiene su propia manera de hacer las cosas, ya que según el argumento de los entrevistados aunque sí hay capacitaciones sobre directrices y lineamientos para la formulación presupuestaria emitidos por la Dirección General de Presupuesto Nacional, estos solo indican cómo llenar los formularios mas no como calcular las necesidades físicas de recursos requeridos. En este punto aún falta mucho que trabajar, ya que se tiene que empezar por la implementación de programas de comunicación y capacitación del tema.

En lo que respecta a la forma en que se maneja actualmente la parte de comunicación y capacitación a los responsables de **ejecutar** el presupuesto, las respuestas obtenidas fueron concretas al confirmar al jefe del programa o proyecto como responsable de ejecutar el presupuesto, esto teniendo en consideración que no puede salirse del mismo que ya ha sido aprobado.

La mayoría de las instituciones ejecutan su presupuesto mediante procedimientos de Contratación Administrativa, actualmente por medio de CompraRed o Mer-Link, sin embargo, también indicaron que este último sistema entró a funcionar sin haber brindado capacitación a todos los usuarios.

También, se extrae de las respuestas que muchas veces se gasta parte del presupuesto en compras que no son prioridad para la institución, así como la política de otorgar licitaciones por precio y no por calidad, lo que en ocasiones genera gastos en artículos que no sirven y que luego hay que volver a adquirir.

9. Para la interrogante de que si consideran que los mecanismos de evaluación del presupuesto son efectivos o requieren de algo más para completar su función, los entrevistados concuerdan en que actualmente no hay un sistema o instrumento

que permita llevar una correcta y adecuada evaluación del presupuesto, ya que no se cuenta con indicadores ni estándares de rendimiento que les permita tener alguna referencia para poder evaluar.

10. Sobre las medidas de control que se aplican actualmente dentro del proceso presupuestario en las etapas de elaboración del presupuesto, según comentan los expertos sí existe una metodología para establecer las medidas de control a nivel institucional, pero queda a criterio de cada titular subordinado incluir las medidas que ayuden al cumplimiento de los objetivos institucionales.

También se extrajo los siguientes puntos de las respuestas de los expertos:

- Definir una metodología para establecer las medidas de control a nivel institucional, ya que actualmente la mayor parte de las instituciones están a la libre haciendo lo que más les conviene pero no necesariamente lo que más se necesita.
- Emitir directrices para la formulación del presupuesto, así como lineamientos del Plan Anual Operativo (PAO), y así poder unificar todos los lineamientos para la elaboración del mismo, de tal manera que la forma en la que estos son realizados en las instituciones públicas sean estandarizados.
- Revisión de que los objetivos e indicadores cumplan con lo establecido, en muchos de los casos revisados para esta investigación se llegó a la conclusión de que muchas entidades públicas se gastan el presupuesto más sin embargo no cumplen con la mayor parte de los objetivos planteados al inicio.
- Revisión de las justificaciones de gasto por subpartida, en este aspecto se debe ser muy cuidadoso al momento de revisar la información ya que puede prestarse para mal entendidos y crear desorden, así como sustracción de fondos públicos por medio de falsos gastos.

- Revisión de las bases legales y destino de las transferencias, con esto se tiene que ser consciente de los tantos casos de corrupción en donde no se sabe en que se utilizan los recursos del Gobierno, por lo que se debe de ser estricto a la hora de revisar y evaluar este aspecto.

- Realización de auditorías a los ministerios a fin de vigilar que todo esté conforme a las buenas prácticas, esto sería de gran ayuda para mejorar la gestión.

- Revisión de la veracidad de la información remitida en los informes de autoevaluación

11. Como interrogante final de la entrevista se realizó la siguiente: Si tuviera la oportunidad de cambiar algún aspecto de la forma en cómo se lleva a cabo actualmente el proceso presupuestario, ¿qué cambiaría y porque? Las respuestas obtenidas de los entrevistados fueron bastante heterogéneas:

- Diseño de una herramienta para contabilizar los costos
- Crear conciencia sobre el gasto que se va a efectuar, no gastar por gastar.
- Mejorar la comunicación y coordinación entre la oficina de Planificación y la Dirección Financiera.
- Mejorar los procesos de planificación, definición de objetivos, metas e indicadores
- Cambiar la manera en que se asigna el límite presupuestario (incrementalista).
- Relacionar los procesos de planificación con el presupuesto
- Revisar la Ley de Contratación Administrativa, y mejorar la coordinación entre los diferentes actores que entran en juego en el proceso de compras
- Implementación de auditorías de gestión.

Finalmente, comparando los resultados obtenidos en las entrevistas contra los resultados obtenidos en la investigación, se puede decir resumidamente que

muchos de los aspectos que se desarrollaron y de los cuales se detectó algún error son los mismos en los cuales los expertos consideran que se está fallando en las instituciones públicas, por lo que se considera que las conclusiones y recomendaciones expresadas en este documento cuentan con un antecedente válido y por lo tanto deberían ser considerado dentro de los planes de Gobierno.

También hay que mencionar el hecho que al no existir un plan estratégico en la mayoría de las instituciones será un poco probable hacer que el PAO y el presupuesto puedan relacionarse armoniosamente.

PROPUESTA DE GUÍA AUTOEVALUACIÓN APLICABLE COMO HERRAMIENTA DE CONTROL PRESUPUESTARIO EN EL SECTOR PÚBLICO DE COSTA RICA

A continuación se presenta una pequeña guía que contempla los principales aspectos a los cuales se le debe prestar mayor atención a la hora de llevar a cabo el proceso de presupuestación pública.

Fase de Programación

1. Realizar cambios relacionados en los procesos de planificación-programación presupuestaria, adquisiciones públicas, integralidad y sostenibilidad de los programas, y gestión del recurso humano. (Léase Criterios y lineamientos generales sobre el proceso presupuestario del Sector Público No. 33446-H Capítulo II-Fase de la formulación presupuestaria, Artículo 16).

2. Procurar tener un técnico profesional en archivística o técnicos necesarios de la misma especialidad para el Archivo Central de la Institución (Referirse a Artículos 41 y 43 de la Ley del Sistema Nacional de Archivos, No. 7202 del 24 de octubre de 1990).

3. Contemplar dentro de la programación y asignación de nombramientos a personas con discapacidad tal como está establecido en la ley. (Referirse a Artículos 4 y 56 de la Ley de Igualdad de Oportunidades para las Personas con Discapacidad, No. 7600 del 2 de mayo de 1996 y así requerido por el Órgano Contralor en la circular No. 6957 del 22 de junio de 1999).

4. Aplicar las guías correctas, Guía para la verificación de aspectos relacionados con la información contenida en el plan anual operativo, Guía para la verificación de requisitos técnicos y legales del presupuesto y Guía para la aprobación interna del Plan presupuesto por parte del superior jerarca, según corresponda al jerarca dentro de la institución.(Léase Reglamento de aprobación

de los documentos presupuestarios de los órganos, unidades ejecutoras, fondos, programas y cuentas que administran recursos de manera independiente.)

5. Definir la misión de acuerdo a la normativa legal y expresar el propósito básico que diferencia a la organización de cualquier otra entidad, considerando elementos centrales como productos-servicios, mercados, clientes y otras características organizacionales, por lo que revisar la redacción es remendado. (Circular 8270 del 17 de agosto del 2000).

6. Los objetivos y metas tienen que ser planteados según los fines esenciales de la institución.

7. Indicar de manera explícita las metas en el PAO, con el fin de poder establecer los respectivos presupuestos, aprobación o rechazo, en la fecha que indique la Contraloría General de la República para su presentación. (Artículo 38 Ley 8131).

8. Llevar un control estricto sobre los ingresos recibidos y la ejecución de los mismos, para evitar superávit que puede provocar el cumplimiento ineficiente, ineficaz y poco oportuno. (Artículo 46 Ley 8131).

9. Orientar la consecución de los fines de la institución de tal manera que la rendición de cuentas sea efectiva sobre los resultados de la gestión, para que estos sean instrumentos de referencia para la toma de decisiones.

10. Mejorar la calidad de la información que se plantea en el PAO. Revisar la redacción de las metas definidas en los programas, ya que están tienen que estar en función del desarrollo de los mismos, además las metas relacionadas a partidas de bienes duraderos tienen que estar definidas correctamente, no se pueden incluir distintas necesidades en una misma meta. (Léase criterios y lineamientos generales sobre el proceso presupuestario de Sector Público No. 33446-H Capítulo I- Disposiciones Generales- Artículo 4.)

11. Establecer la relación del PAO con el Plan Nacional de Desarrollo. Identificar dentro del PAO, los objetivos estratégicos y los correspondientes a planes empresariales en materia de inversión, a partir de los cuales se

establezcan los planes de expansión y sus respectivos programas; planes de expansión en los que se deben distinguir en forma priorizada los proyectos y obras por ejecutar en un periodo determinado, lo cual debe constituir el elemento fundamental a partir del que se dispondrán las prioridades en el corto plazo y sus asignaciones presupuestarias.(Artículo 4 Ley N° 8131, y el Decreto N° 31282-H)

12. Justificar los gastos según los planes institucionales correspondientes, además de crear un mecanismo que permita relacionar y vincular los planes tácticos con las necesidades institucionales, de modo que se mejore la ejecución de los proyectos en el plazo preestablecido.

13. Cumplir con las funciones institucionales, así como la evaluación del cumplimiento de las políticas y de los planes anuales, por medio del cumplimiento de los objetivos y metas expuestos en la programación del presupuesto.

14. Indicar claramente el tiempo o plazo en el cual se va a desarrollar cada objetivo con el fin de que se pueda medir si este fue completado o no dentro del tiempo establecido, según lo planteado en el presupuesto.

15. A lo hora de establecer metas, estas tienen que estar ubicadas bajo el mismo programa ejecutor para que la medición sea posible, por lo tanto no se deben de incluir metas que sean parte de dos o más programas asimismo incluir una adecuada planificación y diseño de proyecto, en donde se incluya la designación de una única unidad ejecutora.

16. Considerar desde un inicio dentro del presupuesto el tema de capacitación y contratación, así se brindará información exacta y confiable que permita una mejor toma de decisiones. Crear una metodología de evaluación acorde con las necesidades de requerimientos en el proceso de contratación para poder obtener datos más certeros.

17. Cumplir con las metas y objetivos de manera eficaz y eficientemente con la finalidad de obtener los resultados esperados además de cumplir con la política institucional, con esto la información será rápida, ordenada y concreta, la misma será de gran ayuda en la toma de decisiones.

18. Las metas y objetivos no deberían de modificarse luego de haber iniciado un programa/proyecto, ya que se existir estos ajustes se evidencia la falta de programación desde el inicio del presupuesto.

19. Los indicadores que se planteen en el presupuesto tienen que permitir un análisis y evaluación integral de la gestión de la institución.

20. Incluir dentro del presupuesto información suficiente en cuanto a la planificación (objetivos, metas y asignaciones presupuestarias de manera clara y explícita), esto con el fin de lograr uniformidad dentro del plan presupuestario que permita implementar análisis de la gestión institucional e identificar con la aplicación de los recursos públicos.

21. Las metas y orientaciones de la institución tienen que estar de acuerdo las ideas plasmadas en el plan estratégico. (Artículo 4 Ley 8131).

22. Presentar la información suficiente que permita la valoración cuantitativa de los indicadores operativos y estratégicos de manera porcentual.(Referirse al PND)

23. Definir la estrategia para el funcionamiento de Caja Única, incluir la respectiva programación, la cual óptimamente debería considerar: definición de objetivos, establecer debilidades y fortalezas, determinar factores claves de éxito y recursos, establecer procedimientos y plazos para el desarrollo de éste. (Referirse al artículo 66. Ley 8131).

24. Incluir en los proyectos sólo los que se tiene contemplados y permitidos realizar dentro de lo estipulado en el informe correspondiente.

25. Exponer de manera clara y justificada la o las necesidades en cuanto a la contratación de nuevos servicios o personal, y la relación de estos con el cumplimiento de los objetivos y metas de la institución. (Referirse al artículo 8- inciso d) , Ley 8131)

26. Los gastos en los que se va a incurrir en cualquier proyecto, programa o plan deben de estar justificados totalmente dentro del presupuesto presentado para su debida aprobación o bien rechazo, la justificación es de suma importancia para la toma decisiones al respecto. (Referirse al Artículo 8- inciso b) , Ley 8131)

27. Al presentar los presupuestos se tiene que tener claro o por lo menos conocer las posibilidades reales de los diferentes ingresos propuestos, para que esto no sea un obstáculo en el proceso de aprobación del mismo. No se puede plantear metas u objetivos de los que se desconozca el origen de los ingresos requeridos para el desarrollo, ya sean ingresos parciales o totales (Referirse al artículo 8- inciso a) , Ley 8131)

28. Emplear los indicadores correctos propuestos en la Matriz de Desempeño Programático para la medición de los diferentes aspectos de interés de la institución, ya que al final estos ayudan a determinar que tan bien se está llevando a cabo la gestión de la institución.

29. Adjuntar la documentación completa en la fecha fijada para la presentación de los planes y proyectos para la solicitud de aprobación de presupuestos, ya que es requerida para realizar la toma de decisión en la aprobación o el rechazo del mismo. (Referirse al artículo 38- Ley 8131)

30. Identificar de manera oportuna todas las limitantes en la programación presupuestaria. (Ver Ley 8131, Administración Financiera de la Republica y Presupuestos públicos, Artículo 20).

Fase de Formulación

1. Las metas no se deben de formular dependiendo de factores que no se encuentren bajo el control de la entidad ni estar sometidas a factores externos. Recuerde detallar el origen y la aplicación de recursos, determinando las acciones que la administración tomará para el cumplimiento de los mismos.

2. Los gastos autorizados son aquellos posibles de realizar y para ello se necesita entre otras cosas que el gasto se asocie a las actividades y acciones que la institución pretende realizar en razón de los objetivos por alcanzar en la solución de los problemas o necesidades por atender. (Ver artículo 4 de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos)

3. Incluir la formulación de indicadores y determinación de responsables, para medir el cumplimiento de metas, incluyendo las sanciones correspondientes por el incumplimiento de metas y normativas. (Artículo 52 de la Ley 8131).

4. Justificar acorde a las disposiciones técnicas y legales la inclusión de nuevas plazas (punto 6.7 de la Circular No. 8060 de agosto de 2000)

5. Realizar la clasificación de las cuentas según los lineamientos establecidos, aplicando de forma correcta los lineamientos establecidos en el Clasificador Oficial del Sector Público en su última versión.

6. Desarrollar un modelo de formulación del plan presupuestario que permita una mejor planificación de la asignación presupuestaria. Es importante que se actualice los procedimientos que permitan una asignación, programación, ejecución y evaluación del presupuesto, de acuerdo con el logro de los resultados de manera oportuna, en directa relación con los objetivos y metas y la aplicación más eficiente y eficaz de los recursos asignados.

7. El presupuesto deberá contener, de manera explícita, todos los ingresos y gastos originados en la actividad financiera, que deberán incluirse por su importe íntegro; no podrán atenderse obligaciones mediante la disminución de ingresos por liquidar.

8. Establecer los mecanismos y procedimientos necesarios para garantizar razonablemente la confiabilidad, pertinencia, relevancia y oportunidad de la información contenida en la liquidación presupuestaria, de manera que sirva de apoyo en el proceso de toma de decisiones y en la rendición de cuentas.

9. Generar un proceso de capacitación e inducción, por parte de la Administración, para que el personal de nuevo ingreso cumpla en forma adecuada con las funciones y responsabilidades que le corresponden dentro del proceso presupuestario.

10. Todas las nuevas plazas, así como los incrementos salariales deben de tener contenido presupuestario.

11. Justificar de forma técnica la estimación de los ingresos propuestos, para garantizar que se cuenta con la fuente de ingresos suficientes para la atención de los compromisos y gastos probables de la entidad e institución.

12. Asegurar que los montos por ingresos fijos sean reales y no aproximados.

13. La unidad de Auditoría Interna debe contar con los recursos necesarios y suficientes para cumplir su gestión, acorde con su plan de trabajo anual (Artículo 27 de la Ley General de Control Interno)

14. La metodología utilizada para el cálculo de los gastos de administración debe de ser un porcentaje de los ingresos reales, de modo que se incluyan como gastos administrativos, todas aquellas erogaciones que se generan cada una de las unidades de la Institución.

15. Al formular el Presupuesto Ordinario se debe de prever el consumo de todos los proyectos desarrollados por la institución. La normativa presupuestaria es clara al indicar que en la formulación del presupuesto, que comprende el conjunto de normas y procedimientos sistemáticos y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo, se debe integrar coordinada y coherentemente la presupuestación de los ingresos y gastos del año con la programación presupuestaria, la cual deberá tomarse como referente para las fases del proceso presupuestario de aprobación, ejecución, control y evaluación del presupuesto.

16. Presentar toda la información y documentación requerida en la elaboración y aprobación del presupuesto.

17. Mejorar los procesos de comunicación entre los entes y las personas involucradas en el proceso de desarrollo de los presupuestos.

18. Los montos presupuestados se deben de presentar en miles de colones. (Ley 8131)

19. Los ingresos a presentar no deben de ser gastos previamente ejecutados (Circular número 14300 del 18 de diciembre del 2001)

20. Todos los documentos y matrices anexadas deben de encontrarse numeradas y deben de hacer referencia al documento de origen.

21. Los Estados de Flujo de Efectivo y Tesorería deben de cumplir con todos los requisitos previstos (Ley número 8131)

22. Presentar un inventario actualizado de los bienes, que incluya entre otra información el valor de los bienes que se administran y su correspondiente depreciación, agotamiento o revaloración, según sea el caso.

23. Incorporar todos los elementos explicativos que permitan realizar un análisis en los términos requeridos por el artículo 52 de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, para medir la efectividad de los programas, el costo unitario de los servicios y la eficiencia en el uso de los recursos públicos.

24. Los recursos que deben clasificarse como “específicos”, son los excedentes entre los ingresos y egresos ejecutados al final de un ejercicio presupuestario, que tiene por disposición especial o legal un destino específico. (Clasificador de los Ingresos del Sector Público vigente.

25. Mejorar la planificación de las compras institucionales, con la finalidad de hacer menos “engorroso” el trámite en materia de compras.

26. Es necesaria mayor claridad al agrupar partidas al nivel de PAO y de su evaluación para facilitar la total vinculación plan-presupuesto.

27. Si el PAO incluye metas cuyo logro depende de las acciones de Unidades Ejecutoras, estas deben estar vinculadas al plan y su asignación presupuestaria y costos deben ser conocidos por quienes elaboran los planes.

Fase de Ejecución

1. Mostrar los justificantes que respaldan los desembolsos que se tramitaron por medio de caja chica para cumplir con las labores de liberación y de visado físico, en forma simultánea, tanto en los documentos físicos, como en el sistema informático existente. (Ver Reglamento del Fondo fijo de Caja Chica Artículo 18)

2. Presentar los papeles de trabajo con la organización y estructura de la entidad, ~~de acuerdo a la clasificación de los papeles de trabajo~~ de las fiscalizaciones que se realizan.

3. Establecer que todos los documentos contengan las firmas de los titulares subordinados responsables de tramitar y autorizar los gastos de la unidad administrativa que tienen a su cargo, como parte del proceso previo al visado de facturas que se lleva a cabo en los diversos departamentos que componen a las instituciones del estado.

4. Corregir las deficiencias en el cumplimiento del bloque de legalidad aplicando las guías correspondientes y el financiamiento de gastos que no proceden con recursos.

5. Efectuar un reporte del avance en los procesos estratégicos e importantes en el cumplimiento de los objetivos y metas institucionales.

6. Establecer personal capacitado para realizar una fuerte gestión de proyectos de inversión.

7. Vigilar que la ejecución presupuestaria se realice de acuerdo a los lineamientos para no generar superávit y así mantener una alta capacidad de programación. (Ver Ley 8131 Artículo 45).

8. Definir de manera oportuna los criterios y procedimientos para la adopción y aplicación del principio contable (Principios de Contabilidad aplicables al Sector Público costarricense (NICS SP), Ley 8131, Administración Financiera de la Republica y Presupuestos públicos, Artículo 45).

9. El registro de los ingresos del Gobierno central, deben ser exactos y registrados en las diversas sub partidas que componen el presupuesto. (Véase Clasificador económico del gasto del Sector Público en su última versión)

10. Ejecutar conforme al principio de gestión financiera la gestión de las Instituciones públicas debe estar orientada a satisfacer los intereses generales de la sociedad y bajo el sometimiento pleno a la ley, mediante un uso de los recursos de forma económica, eficiente y eficaz. La aplicación de este principio conlleva,

entre otras cosas, a una propuesta realista de los objetivos y metas en concordancia con el logro de los resultados de manera oportuna. (Véase Ley 8381, Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos).

11. Utilizar las diversas herramientas informáticas para la ejecución de los procesos y actividades y así extraer la información, codificarla, digitarla e ingresarla en los términos actualmente requeridos por el SIGAF.

12. Establecer que todos los documentos provenientes de las liquidaciones de las cajas chicas auxiliares, ubicadas en cada una de las regiones programáticas, contengan los requisitos establecidos, como firmas, número de cédula, sello y firma de recibido conforme, y se presentan errores en el cálculo de intereses, en el pago de alquileres y servicios públicos. (Ver Reglamento para la apertura, manejo y control de fondos de caja chica).

13. Presentar ante los entes asignación la respectiva rendición de cuentas, con el fin de lograr el cumplimiento de los objetivos y metas. (Ver Directrices Técnicas y Metodológicas para la Formulación del Presupuesto).

14. Respetar las fechas de entrega de los informes para evitar las diversas sanciones establecidas. (Ley 8131, Administración Financiera de la República y Presupuestos públicos, Artículo 113).

15. Aplicar los principios de especificación presupuestaria y universalidad (Constitución Política de Costa Rica, Artículo 73).

16. Reflejar los montos correctos en las diversas cuentas año a año, para así no incurrir en aumentos o disminuciones innecesarias de presupuesto.

17. Verificar que su computador cuente con los programas y licencias actualizadas, esto con el fin de darle un mejor uso a las diversas herramientas para la preparación del presupuesto.

18. Al realizar el traslado de recursos de un programa a otro, se debe de justificar en la solicitud las razones de tal movimiento y el efecto que el traslado tendría en la planificación institucional.

19. Implementar el procedimiento que permita a las Unidades Ejecutoras vincular de manera oportuna sus necesidades con el cronograma de compras para realizar la solicitud de bienes y servicios.

20. Se deberá tomar en consideración el marco normativo aplicable al registro de las operaciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 inciso d) del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos

21. Diseñar manuales de procedimientos para cada una de las etapas del proceso presupuestario.

Fase de Control

1. Garantizar que los documentos de ejecución presupuestaria sean aprobados por el jefe del Departamento Financiero. (Artículo 23 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos)

2. Velar porque la información del presupuesto sea remitida a la Autoridad Presupuestaria en las fechas previamente definidas por dicha entidad, de conformidad con el artículo No. 71 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos.

3. Consignar la fecha en que fue firmada la guía por parte del responsable (Ley General de la Administración Pública).

4. Presentar de forma completa y con la firma del funcionario encargado la Guía para la aprobación interna del plan presupuesto y la Guía para la verificación de requisitos técnicos y legales del presupuesto. (Ver artículo 23 inciso c) del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos)

5. Relacionar el presupuesto ejecutado por la institución con las acciones estratégicas del Plan Nacional de Desarrollo. (Ver artículos 4 y 31 inciso a) de la

Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos y el artículo 35 de su Reglamento).

6. Remitir en tiempo y forma la información sobre los resultados del periodo.

7. Enviar los datos con respecto al presupuesto programado y ejecutado para cada meta establecida de manera completa y clasificada por programas o por ejecución de las acciones estratégicas. (Ver artículos 23 inciso b) y 29 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos)

8. Se deberá contar con un registro que contenga las firmas de los titulares subordinados, responsables de tramitar y autorizar los gastos de la unidad administrativa que tienen a su cargo, como parte del proceso previo al visado de facturas que se lleva a cabo. (Ver artículo 17 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos)

9. Garantizar el cumplimiento de plazos establecidos en circulares.

10. Procurar que la información de respaldo contenga toda la documentación que facilite su análisis a los usuarios e instancias de control.

11. Acatar las normas, lineamientos, instructivos, formularios y circulares en la elaboración del informe que se deberá remitir a la Dirección General de Presupuesto Nacional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos y el artículo 27 de su Reglamento.

12. Velar por el cumplimiento de las metas establecidas en la programación.

13. Se deberá incluir en los informes de ejecución presupuestaria la información que contenga el detalle de los proyectos de inversión por fuente de financiamiento, en cumplimiento del Principio de equilibrio presupuestario.

14. Remitir en tiempo y forma el Informe Integral de Gestión a la Contraloría General de la República.

15. Tomar en consideración el informe detallado remitido al jerarca por parte de la Contraloría General de la República a fin de mejorar la gestión institucional.

16. El informe que se remite a la Contraloría General de la República deberá contener las explicaciones acerca de los porcentajes de ejecución presupuestaria de las partidas o subpartidas del programa y los porcentajes de cumplimiento de metas de gestión y producción del programa.

17. Diseñar un procedimiento para que las unidades puedan efectuar una valoración efectiva de los ajustes que se requieran en el plan.

18. Dar un adecuado seguimiento y control presupuestario en cada una de las unidades de la Institución. (Ver artículo 23 del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos)

19. Mejorar las medidas de control interno relacionadas con las conciliaciones de pagos a fin de evitar situaciones que, eventualmente, pueden producir una inadecuada gestión, errores y omisiones, lo cual facilitará la adecuada rendición de cuentas y revisión posterior de las operaciones que se realizan de manera más clara y precisa por parte de los responsables de ejecutarlas conforme las normas técnicas y de control establecidas por las entidades competentes. (Ver artículo 17 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos)

20. Procurar un adecuado manejo administrativo de los documentos presupuestarios de manera que se efectúe conforme a lo que establece la normativa, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 inciso e) del Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos.

21. Garantizar que los movimientos presupuestarios sea incorporados de forma oportuna en el Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP) (Ver la Resolución No. R-DC-54-2010 de las a las ocho horas del doce de marzo de dos mil diez, emitida por la Contraloría General de la República)

22. Incorporar en el Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP) el Informe de evaluación del plan operativo. (Ver la Resolución No. R-DC-

54-2010 de las a las ocho horas del doce de marzo de dos mil diez, emitida por la Contraloría General de la República)

23. Establecer los funcionarios del Departamento Financiero, encargados de las revisiones de las facturas y de los documentos que les remiten las diferentes unidades administrativas de los ministerios para el respectivo trámite de pago, contenga las firmas de los titulares subordinados, responsables de tramitar y autorizar los gastos de la unidad administrativa que tienen a su cargo, como parte del proceso previo al visado de facturas que se lleva a cabo en dicho departamento.

Fase de Evaluación

1. Se deben anotar claramente los elementos que explican la medición de la efectividad de cada uno de los programas que tiene la entidad, el costo unitario de los servicios y la eficiencia en el uso de los recursos públicos.

2. Adjuntar la documentación que respalde y/o justifiquen los resultados de la evaluación del plan anual operativo institucional, por medio de análisis o comentarios sobre la situación presupuestaria, financiera, conclusiones y recomendaciones.

3. Inclusión dentro de las documentaciones, aclaraciones básicas que permitan facilitar el análisis de las cifras que contiene el presupuesto.

4. Mejorar el manejo y la producción de los reportes trimestrales, sin dejar el informe anual, elaborados a solicitud de la Contraloría General de la República.

5. En lo que a proyectos de inversión pública se refiere, los informes que muestran los resultados de la gestión, deben aportar información completa que sea fundamento para orientar los procesos de toma de decisiones en esta materia.

6. Disponer de algún tipo de análisis básico para la formulación de propuestas administrativas y técnicas concretas a los niveles superiores de la entidad, de

forma que ayuden con el establecimiento y a la rendición de cuentas periódica de la ejecución de los proyectos de inversión pública.

7. Utilizar un formato semejante para la evaluación del cumplimiento del presupuesto de cada proyecto en particular, que se base en la documentación necesaria y que sea adjuntada la misma en cada período.

8. Realizar comparaciones con períodos anuales anteriores, para analizar el avance en el cumplimiento de metas y logro de resultados presupuestarios.

9. Los jefes de la entidad deben involucrarse en la consecución de los programas, para que así tenga bases para brindar la información necesaria a la hora de evaluar los mismos.

10. Asociar a la información resultante del Presupuesto ordinario y del PAO, las justificaciones que asocien la ejecución presupuestaria y el porcentaje del cumplimiento de las acciones por meta que fueron planteadas.

11. Mostrar la información sobre las metas en función del porcentaje de logro/consecución/cumplimiento y no en función de su centro de costos.

12. Justificar el porcentaje de cumplimiento de cada una de las metas con respecto al nivel de la ejecución presupuestaria para las mismas.

13. Incluir en la evaluación presupuestaria un análisis que determine incumplimientos en dos o más periodos sobre una misma temática, para así obtener elementos adicionales para la toma de decisiones.

14. Incluir en la evaluación presupuestaria un análisis sobre las proyecciones de los ingresos para evitar la sobre estimación de las partidas.

15. Realizar un estudio sobre el comportamiento efectivo de cada uno de los renglones de ingresos del período y en caso de no ajustarse a lo previsto, se deben de efectuar las correcciones que procedan por medio de un presupuesto extraordinario.

16. Efectuar un análisis sobre los montos presupuestados para los diferentes proyectos de inversión de manera que el contenido económico se destine prioritariamente a los proyectos que fueran razonablemente ejecutables en cada

período presupuestario. (Ley 8131, Administración Financiera de la Republica y Presupuestos públicos, Artículo 42).

17. Diseñar un sistema de contabilidad de costos y un sistema de presupuesto que permiten la cuantificación de resultados. (Ver artículo 17 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos)

18. Procurar que el informe de resultados físicos de los programas ejecutados durante el ejercicio económico incluya los elementos explicativos necesarios para medir la efectividad de los programas, el costo unitario de los servicios y la eficiencia en el uso de los recursos públicos (Ver Artículo 52 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos y el artículo 71 de su Reglamento).

19. Incluir en el informe de resultados físicos y de la gestión presupuestaria de los programas ejecutados durante el ejercicio económico, una revisión de la metodología de evaluación y de los contenidos e instrumentos que se empleen en su ejecución (Ver artículos 52 y 108 de la Ley de la Administración Financiera de la Republica y Presupuestos Públicos).

20. Las evaluaciones del PAO-Presupuesto deberán contemplar las desviaciones en el cumplimiento de metas

CONCLUSIONES

1. Se identificó poca o nula capacitación al personal actual de las instituciones públicas en cuanto al tema de presupuesto.
2. No existe comunicación entre los miembros involucrados del proceso de presupuestación.
3. No hay participación del personal en el proceso ni en la aplicación del presupuesto.
4. Se hace caso omiso a las recomendaciones u observaciones realizadas por la Contraloría General de la República.
5. La mayor parte de los errores aparecen en la etapa inicial del proceso, por lo que las bases para realizar los mismos son muy débiles.
6. No existe ningún tipo de sanción a las instituciones que realizan mal el presupuesto, así se demostró en la investigación realizada, ya que año a año se cometen casi los mismos errores en cada una de las entidades y no lo corregían.
7. No hay medidas correctivas a los responsables encargados tanto de la planeación como de la aplicación del presupuesto a la hora de identificar algún error dentro del mismo.
8. No existen controles estrictos en cuanto a la puesta en práctica del presupuesto, que permitan dar un seguimiento adecuado en periodos cortos (bimestral-trimestralmente).
9. La evaluación actual no está siendo aplicada de manera idónea por parte de los evaluadores, ya que al final todo queda casi igual que al inicio. No implementan ninguna recomendación o hacen cambios que permitan mejorar.
10. Existe un mal entendimiento y aplicación de la Legislación actual sobre el tema de presupuesto.
11. No hay interés por parte de los involucrados en el proceso de presupuesto de cambiar o de trabajar según las normas establecidas o de poner en acción las circulares y directrices que se han establecido.

12. Carencia de un documento que sea de fácil comprensión, en donde se incluya de manera sintetizada la información necesaria para la elaboración presupuestos.

13. Los programas de estudio actuales de las Escuelas de Negocios de las Universidades Estatales no contemplan el tema de presupuestos públicos.

RECOMENDACIONES

1. Implementar talleres o seminarios de capacitación por lo menos 2 veces al año, en donde un Experto en Presupuesto explique y enseñe sobre el manejo y la ejecución correcta de los presupuestos, según sean las necesidades de cada entidad.

2. Crear la cultura a lo interno de la entidad de distribuir la información recibida o generada relacionada con los presupuestos, para que así los miembros pertinentes puedan tener acceso a la misma.

3. Incluir a las partes de la organización a que sean partícipes de la elaboración del presupuesto, así como estos son parte a la hora de la ejecución, se tiene que poder identificar claramente los responsables de la planeación y ejecución de los programas del presupuesto, ya que no es solo el director de la institución es quien elabora el presupuesto, sino que este se alimenta con la información que los demás involucrados aportan.

4. Considerar y aplicar aquellas recomendaciones u observaciones que realice la Contraloría General de la República, con la finalidad de evitar reincidencia en futuras revisiones de presupuesto por parte del órgano contralor.

5. Fortalecer y brindar herramientas a los encargados y participantes de la elaboración de presupuestos, para que elaboren sus proyectos / programas con los lineamientos y los conceptos correctos según lo establecido en la legislación.

6. Considerar la aplicación de sanciones a las entidades que elaboran y presentan los presupuestos incorrectamente, para así evitar que la reincidencia en un error sea algo común dentro de la manera de trabajar de la institución.

7. Establecer claramente las responsabilidades de cada uno de los miembros involucrados de la elaboración y presentación de los presupuestos a lo interno de la entidad, con el fin de poder determinar e identificar responsables cuando se detecte algún error.

8. Asignar a un encargado que realice controles tanto en la aplicación del presupuesto, así como de los avances de los programas / proyectos del mismo para poder llevar controles más estrictos sobre el cumplimiento de metas.

9. Implementar métodos de evaluación efectivos, además de procurar cumplir con las recomendaciones que se hagan cuando se detecte alguna falla en el proceso.

10. Enseñar y hacer una aplicación uniforme de los conceptos que se establecen en la Legislación actual sobre presupuestos. (esto también puede darse por medio de capacitación).

11. Incentivar a los colaboradores para que se involucren en el proceso, de poner en práctica su conocimiento y aplicación de aquellas instrucciones actualizadas que llegan por medio de circulares, directrices o decretos que han sido establecidos.

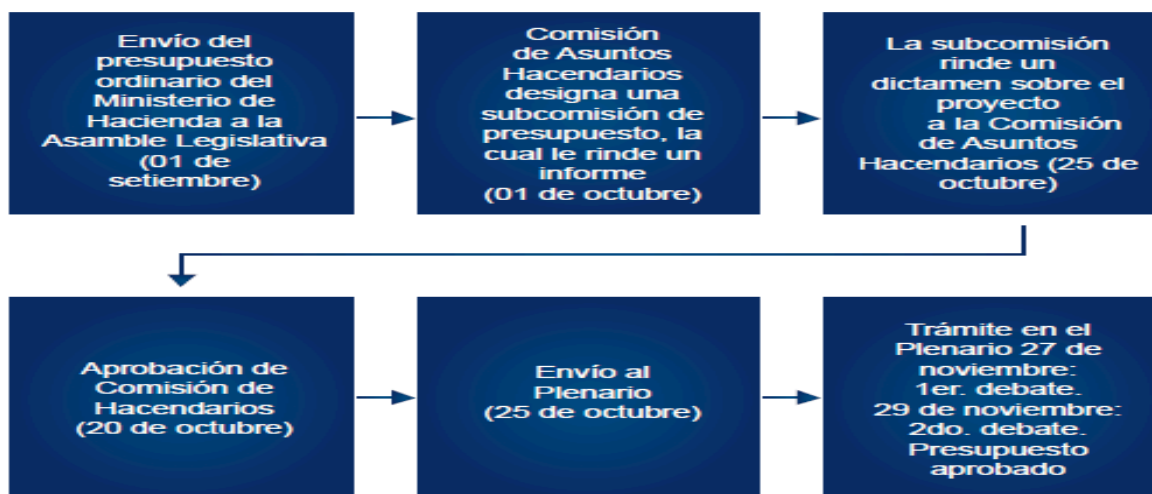
12. Implementar la guía de elaboración de presupuestos creada durante la presente investigación, la misma contiene puntos muy importantes que se deben de considerar para elaborar un presupuesto.

13. Incluir dentro de los programas de estudio de las Escuelas de Negocios de las Universidades Estatales, cursos que incluyan el tema de presupuesto (tanto el maestro como el utilizado a nivel público) y preferiblemente que sea de carácter obligatorio.

ANEXOS

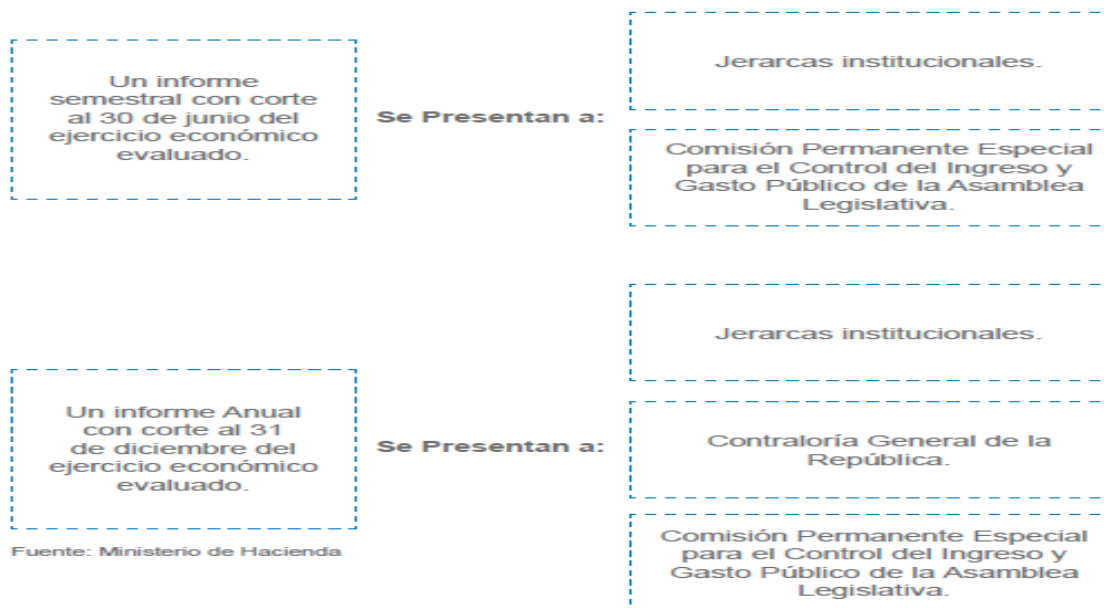
Anexo No. 1: Periodo de Aprobación del Presupuesto para el Gobierno Central

Periodo de aprobación para Gobierno Central (1° de setiembre - 29 de noviembre)



Fuente: Ministerio de Hacienda

Anexo No. 2: Presentación de Informes de Evaluación en el Gobierno Central



Fuente: Ministerio de Hacienda

Anexo No. 3: Resultados de la Tabulación de los Errores

3.1 Tabla Resumen: Errores Generales

Tabla Resumen Errores General						
Año	Formulación	Programación	Ejecución	Control	Evaluación	Total General
2004	20	7	12	12	1	52
2005	44	24	6	8	3	85
2006	10	6	7	1	2	26
2007	1		3	1	1	6
2008	1			4		5
2009	3	1	2			6
2010	1	1	1	1	2	6
2011	1	1	2	3		7
2012	6	10	10	5	6	37
2013	5	2	3	4		14
Total General	92	52	46	39	15	244
Ponderación	38%	21%	19%	16%	6%	100%

Fuente: Elaboración Propia

3.2 Tabla Resumen: Errores de Programación

Tabla Resumen Error de Programación						
Año	Administrativo	Financiero	Recurso Humano	Contable	Legal	Total General
2004	6			1		7
2005	16	4	2	1	1	24
2006	6					6
2009	1					1
2010			1			1
2011				1		1
2012	9	1				10
2013	1		1			2
Total General	39	5	4	3	1	52
Ponderación	75%	10%	8%	6%	2%	100%

Fuente: Elaboración Propia

3.3 Tabla Resumen: Errores de Formulación

Tabla Resumen Error de Formulación						
Año	Administrativo	Financiero	Contable	Recurso Humano	Legal	Total General
2004	7	3	7	2	1	20
2005	12	22	10			44
2006	6	3	1			10
2007	1					1
2008			1			1
2009	2	1				3
2010	1					1
2011	1					1
2012	3	2	1			6
2013	1	1	1	2		5
Total General	34	32	21	4	1	92
Ponderación	37%	35%	23%	4%	1%	100%

Fuente: Elaboración Propia

3.4 Tabla Resumen: Errores de Ejecución

Tabla Resumen Error de Ejecución						
Año	Administrativo	Contable	Legal	Recursos Humanos	Informático	Total General
2004	5	4	1	1	1	12
2005	2	2	1	1		6
2006	6	1				7
2007	2	1				3
2009	2					2
2010	1					1
2011	2					2
2012	9	1				10
2013	3					3
Total General	32	9	2	2	1	46
Ponderación	70%	20%	4%	4%	2%	100%

Fuente: Elaboración Propia

3.5 Tabla Resumen: Errores de Control

Tabla Resumen Error de Control					
Año	Administrativo	Financiero	Legal	Contable	Total General
2004	12				12
2005	5	1	2		8
2006	1				1
2007	1				1
2008	4				4
2010	1				1
2011	1	1		1	3
2012	5				5
2013	4				4
Total General	34	2	2	1	39
Ponderación	87%	5%	5%	3%	100%

Fuente: Elaboración Propia

3.6 Tabla Resumen: Errores de Evaluación

Tabla Resumen Error de Ejecución		
Año	Administrativo	Total General
2004	1	1
2005	3	3
2006	2	2
2007	1	1
2010	2	2
2012	6	6
Total General	15	15
Ponderación	100%	100%

Fuente: Elaboración Propia

Anexo No. 4: Entrevista

Tecnológico de Costa Rica

Escuela de Administración de Empresas

Curso: Seminario de Graduación-Licenciatura en Administración Financiera



El grupo de Licenciatura en Administración de Empresas con énfasis en Finanzas del Tecnológico de Costa Rica requiere recolectar información con el fin complementar la investigación efectuada sobre el tema *“Tipología de los errores más frecuentes encontrados en el proceso de presupuestación pública de Costa Rica durante el periodo 2004-2013”*, razón por la cual, le solicita su amable colaboración y agradece de antemano la ayuda que brinde al respecto.

Se debe hacer la salvedad, de que la información que sea proporcionada será de índole confidencial, anónima y únicamente para fines exclusivos de la presente investigación.

Objetivo: Identificar cuáles fueron los errores más frecuentes encontrados en el proceso de presupuestación pública de Costa Rica durante el periodo 2004-2013, con el fin de establecer una guía de autoevaluación aplicable a dicho proceso.

Por favor enviar su respuesta a los correos electrónicos: mcascantee@gmail.com o mcascantee@hotmail.es

A continuación, se presenta una serie de preguntas de respuesta abierta en donde se requiere de su más completa réplica.

1. ¿De acuerdo a su experiencia, en cuál etapa del proceso presupuestario considera que se presentan más errores por parte de las Instituciones? ¿Ha identificado alguna en particular? ¿Cuáles son los principales errores que se generan a la hora de elaborar un presupuesto?

2. ¿Cuáles, en su juicio, son las principales causas que generan errores durante el proceso de presupuestación?

3. ¿Considera usted que los informes que genera la Contraloría General de la República y la Dirección General de Presupuesto Nacional son tomados en cuenta por parte de las Instituciones, o estos son archivados sin haber revisado la información contenida en los mismos?

4. ¿Cuáles factores, considera usted, que provocan que se repitan en forma consecutiva las recomendaciones emitidas por la Contraloría General de la República o la Dirección General de Presupuesto Nacional por parte las Instituciones?

5. ¿Considera que existe una correcta vinculación entre la planificación y el presupuesto? ¿Qué factores podrían obstaculizar la correcta vinculación entre estos?

6. ¿Existe una correcta formulación de los Planes Anuales Operativos? ¿Qué relación tienen estos con el presupuesto elaborado por cada una de las Instituciones?

7. ¿Cree usted que es importante la participación de todos los niveles en el proceso de presupuestación? ¿Cómo se lleva a cabo actualmente dicho proceso?

8. ¿Tiene usted conocimiento referente a la forma en que se maneja actualmente la parte de comunicación y capacitación de los responsables de **elaborar** el presupuesto? (favor explicar) ¿Conoce usted la forma en que se maneja actualmente la parte de comunicación y capacitación a los responsables de **ejecutar** el presupuesto? (favor explicar)

9. ¿Considera que los mecanismos de evaluación del presupuesto son efectivos o requieren de algo más para completar su función?

10. ¿Qué medidas de control se aplican actualmente dentro del proceso presupuestario en las etapas de:

- a. Programación
- b. Formulación
- c. Ejecución
- d. Control
- e. Evaluación

11. Si tuviera la oportunidad de cambiar algún aspecto de la forma en cómo se lleva a cabo actualmente el proceso presupuestario, ¿qué cambiaría y porque?

Gracias por su colaboración y por la información brindada.

Que tenga un buen día.

ANEXOS ELECTRÓNICOS

Anexo No.1: Matriz de Sistematización de Errores. Ver documento "Tabulación Tipología de Errores del Presupuesto Público"

Anexo No. 2: Tabulación Resultados de la Entrevista. Ver documento "Tabulación de Resultados de la Entrevista"

GLOSARIO

CGR: Contraloría General de la República.

DGPN: Dirección General de Presupuesto Nacional.

LCA: Ley de Contratación Administrativa

LAFRPP: Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos

MIDEPLAN: Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica

PAO: Plan Anual Operativo

PCB: Presupuesto Base Cero

PND: Plan Nacional de Desarrollo

POI: Plan Operativo Institucional.

POR: Presupuesto Orientado a Resultados

RCLA: Reglamento a la Ley de Contratación Administrativa

RH: Recurso Humano

RLAFRPP: Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos

SIGAF: Sistema Integrado de Gestión de Administración Financiera

USCEP: Unidad de Seguimiento y Control de la Ejecución Presupuestaria

BIBLIOGRAFÍA

- Asamblea Legislativa. (16 de Octubre de 2001). Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos. *Ley No. 8131: Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos*. San José, San José, Costa Rica: Gaceta No. 198.
- Asamblea Legislativa. (18 de Abril de 2006). Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos. *Decreto Ejecutivo No. 32988: Reglamento a la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos*. San José, San José, Costa Rica: Gaceta No. 74.
- Asamblea Nacional Constituyente. (08 de Noviembre de 1949). Constitución Política. *Constitución Política*. San José, San José, Costa Rica.
- Burbano Ruíz, J. E. (1998). Presupuestos. Enfoque Moderno de Planeación y Control de Recursos. En J. E. Burbano Ruíz, *Presupuestos. Enfoque Moderno de Planeación y Control de Recursos* (pág. 9). Bogotá, Colombia: McGraw-Hill.
- Chacón, J. I. (2012). La aprobación presupuestaria como un instrumento de control previo ejercido por la Contraloría General de la República de Costa Rica sobre la Hacienda Pública. *TCE MG*, 94-111.
- Contreras, H. (1992). EL PRESUPUESTO NACIONAL Y LA POLÍTICA ECONÓMICA. *Revista Economía*, 15-26.
- Cornejo Rallo, M. (2008). Gestión Pública, implementación de estrategias y presupuesto. El caso del Servicio de Impuestos Internos chileno. *Revista Enfoques*, VI(9), 103-125.
- Fortis, M. (2010). El presupuesto orientado a los resultados como instrumento de fortalecimiento democrático: el Caso de América Latina. *Revista Internacional de Presupuesto Público*, 39-51.

- Guillén, L. M., González, V. M., & Eduarte, C. C. (2005). Costa Rica: El proceso presupuestario y su vinculación en la planificación del gasto social. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, 203-223.
- Hernandez, C. (1986). Planificación y Programación. En C. Hernandez, *Planificación y Programación* (pág. 39). San Jose: UNED.
- Martínez Álvarez, J. A. (2013). Presupuesto Base Cero: una herramienta para la mejora de las finanzas públicas. *Papeles de Trabajo* (10), 3-25.
- Martínez, O. (2012). Presupuestos: Herramienta básica de planeación. *Revista Observatorio Calasanz*, 379-385.
- Mora, R. F., & Álvarez, F. Q. (2007). Costa Rica: Análisis Crítico del Proceso Presupuestario. *CEPAL*, 1-57.
- Prior, D. (2012). Eficacia, Eficiencia y Gasto Público ¿Cómo mejorar? *Revista de Contabilidad y Dirección*, 11-20.
- Sánchez, L. C. (2012). Propuesta de indicadores para la actividad de las entidades públicas de control de los presupuestos generales del estado, comunidades autónomas y entes locales. *Auditoría Pública*, 87-94.
- Tejeiro, J. B., & Martínez Álvarez, J. A. (2013). Fortalezas y Debilidades del Presupuesto Base Cero. *Instituto de Estudios Fiscales*, 9-21.