

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

Marny Cascante Espinoza, Karla Gómez Calderón, Gloriana Méndez Le Maire, Paola Obando Muñoz, Milena Zúñiga Cano <sup>1</sup>

### **INTRODUCCIÓN**

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.

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.

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. Todo acompañado de entrevistas a expertos en el tema e investigación bibliográfica.

---

<sup>1</sup> Marny Cascante Espinoza, Administradora de Empresas, TEC, San José: Costa Rica. e-mail: mcascantee@hotmail.es

Karla Gómez Calderón, Administradora de Empresas, TEC, San José: Costa Rica. e-mail: karlagomez@gmail.com

Gloriana Méndez Le. Maire, Administradora de Empresas, TEC, San José: Costa Rica. e-mail: gmendez0486@gmail.com

Paola Obando Muñoz, Administradora de Empresas, TEC, San José: Costa Rica. e-mail: pao.obando@gmail.com

Milena Zúñiga Cano, Administradora de Empresas, TEC, San José: Costa Rica. e-mail: mile1786@gmail.com

## ANÁLISIS 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.

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.

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 de 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.

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 regiones económicas:** 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.

A nivel nacional, 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.

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)

### **ANÁLISIS DE DATOS Y RESULTADOS**

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.

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.

A nivel de errores de formulación tiene un peso del 38% de los errores identificados, siendo esta la etapa en la que se comenten 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 tiempos o completos, 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.

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.

Se presentan una gran variedad de errores de ejecución, según datos proporcionados por la tabulación realizada, los errores de ejecución componen el 22% del total de errores.

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, fuertes 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.

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.

De los quince (15) errores de Evaluación divisados dentro de los informes rendidos por la Contraloría 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 Operativos Anuales 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.

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.

Al consultar a expertos sobre el tema se obtienen que 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 son 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 gastaba pero no se cumplía con las metas/objetivos del todo o el presupuesto no alcanzaba para cubrir lo establecido.
- Falta de una herramienta que contabilice los costos de los diferentes servicios que ofrece la institución: actualmente las entidades 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.

Dentro de las principales causas que generan errores durante el proceso de presupuestación las contestaciones fueron bastante diversas sin embargo las mismas son bastante parecidas a las que encontrados en el desarrollo del trabajo:

- La 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: la mayoría de la entidades públicas “reciclan” los presupuestos año a año con algún leve cambio en alguno que otro rubro.
- No emplear ni disponer de indicadores históricos y estándares de rendimiento de consumo físico de los recursos operativos de la organización, 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 las 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.

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 a los que los expertos consideran que se está fallando a nivel de Gobierno por lo que consideramos que las conclusiones y recomendaciones expresadas en este documento cuentan con un antecedente válido y por lo tanto debería de ser considerado dentro de los planes de Gobierno, ya que el gasto no es controlado y los presupuestos están hechos sin considerar aspectos importantes, tales como la calidad de lo que se compra (solo vale que tenga un precio menor), o bien que se paguen altos montos en licitaciones que desbalancean el presupuesto para que luego se deban de realizar ajustes, dichos ajustes no son razonados y es por eso al final del periodo muchos objetivos no se cumplieron.

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, POI y el presupuesto puedan relacionarse armoniosamente.

## **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.

## **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.