



**Sistemas de costos,
presupuesto por
resultados y Sistemas
Integrados de
Administración
Financiera**
Aportes y desafíos para
incrementar el impacto del
gasto público en el bienestar
de los ciudadanos

Roger Díaz

**Banco
Interamericano de
Desarrollo**

Sector de Instituciones
para el Desarrollo

DOCUMENTO DE DEBATE

IDB-DP-200

Marzo 2012

Sistemas de costos, presupuesto por resultados y Sistemas Integrados de Administración Financiera

**Aportes y desafíos para incrementar el impacto
del gasto público en el bienestar de los
ciudadanos**

Roger Díaz



Banco Interamericano de Desarrollo

Marzo 2012

<http://www.iadb.org>

Los “Documentos de debate” y las presentaciones son preparados por funcionarios del Banco y otros profesionales como material de apoyo para eventos. Suelen producirse en plazos muy breves de publicación y no se someten a una edición o revisión formal. La información y las opiniones que se presentan en estas publicaciones son exclusivamente de los autores y no expresan ni implican el aval del Banco Interamericano de Desarrollo, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representan.

Este documento puede reproducirse libremente.

Banco Interamericano de Desarrollo. 1300 New York Ave. N.W. Washington D.C. 20577

Roger Díaz (rdalarcon@gmail.com), autor; Pedro Farias, revisor.

Carlos Pimenta, coordinador general; y miembros del grupo de gestión financiera: Pedro Farías, Leslie Harper, Jorge von Horoch, Daniel Sanchez, y Luz Melody Ladrón de Guevara, asistente.

Resumen

El presente documento analiza el enfoque de gestión pública Presupuesto por Resultados, el cual al centrarse en las necesidades de los ciudadanos y tener la solidez conceptual para mejorar la eficiencia y eficacia del gasto público, puede contribuir al logro de los objetivos principales de las finanzas públicas. Sin embargo, para ello se necesita del apoyo de los sistemas de información de costos y en especial de los Sistemas Integrados de Administración Financiera (SIAF) por su fuerza y poder para institucionalizar cambios.

Códigos JEL: G18, G28, H50, H60, H61, H83.

Palabras Clave: Presupuesto, resultado, producto, insumos, costos, actividad, lógica causal, matriz lógica, indicador, desempeño, ciudadano, contabilidad, SIAF, clasificador funcional programático, sistema de información.

Abreviaturas

ABC	Método de Costeo Basado en Actividades (siglas en inglés)
AC	Acciones Centrales
ALC	América Latina y El Caribe
APP	Asociación Público Privada
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CLAD	Centro Latino Americano para el Desarrollo
FMI	Fondo Monetario Internacional
FONASA	Fondo Nacional de Salud
GpR	Gestión para Resultados
IMSS	Instituto Mexicano de Seguro Social
MI	Matriz de Indicadores
NGP	Nueva Gerencia Pública
OECD	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PEF	Presupuesto de Egresos de la Federación
PND	Plan Nacional de Desarrollo
PpR	Presupuesto por Resultados
PPR	Programa Presupuestal por Resultados
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SIAF	Sistema Integrado de Administración Financiera
SIC	Sistema de Información de Costos
SIGA	Sistema Integrado de Gestión Administrativa
TICs	Tecnologías de Información y Comunicación

Indice

RESUMEN EJECUTIVO.....	1
INTRODUCCION.....	4
I. MARCO CONCEPTUAL DE LA GESTIÓN PÚBLICA Y LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE ADMINISTRACION FINANCIERA - SIAF	5
1.1 LAS NECESIDADES DE LOS CIUDADANOS Y LAS CAPACIDADES DE LOS GOBIERNOS	5
1.2 LA GESTIÓN PARA RESULTADOS (GpR) ES UNA DE LAS ESTRATEGIAS QUE BUSCA RESPONDER EN FORMA SISTÉMICA A LAS NECESIDADES DE LOS CIUDADANOS	6
1.3 LA NATURALEZA DE LOS RESULTADOS Y LOS DESAFÍOS PARA IMPLANTAR EL ENFOQUE DE GESTIÓN PARA RESULTADOS	9
II. EL ENFOQUE DE PRESUPUESTO POR RESULTADOS Y LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE ADMINISTRACION FINANCIERA.....	11
2.1 EL ENFOQUE DE PRESUPUESTO POR RESULTADOS (PpR) ES EL COMPONENTE CON MAYOR FUERZA PARA IMPLANTAR LA GESTIÓN PARA RESULTADOS (GpR).....	11
2.2 REFORMA DE LOS SISTEMAS NACIONALES DE PRESUPUESTO PÚBLICO PARA INTRODUCIR EL ENFOQUE PPR	14
2.3 EL PROGRAMA PRESUPUESTARIO CONSTITUYE LA UNIDAD BÁSICA DE PLANIFICACIÓN, ASIGNACIÓN DE RECURSOS, GERENCIA Y CONTROL DE RESULTADOS	17
2.4 DISEÑO DE LOS PROGRAMAS PRESUPUESTARIOS.....	20
III. SISTEMA DE COSTOS, PRESUPUESTO POR RESULTADOS Y SIAF	23
3.1 DEFINICIÓN DE SISTEMA DE COSTOS	24
3.2 OBJETIVOS DEL SISTEMA DE COSTOS	24
3.3 LOS USUARIOS DEL SISTEMA DE COSTOS.....	25
3.4 ASIGNACIÓN DE LOS COSTOS A LAS ACTIVIDADES Y PRODUCTOS	25
3.5 REQUISITOS BÁSICOS PARA ESTABLECER UN SISTEMA DE COSTOS	27
3.6 EL COSTO DE LOS PRODUCTOS ES CONSECUENCIA DEL COSTO DE SUS ACTIVIDADES ..	28
3.7 LA FUNCIÓN DE PRODUCCIÓN	28
3.8 LOS MÉTODOS DE COSTEO Y EL PRESUPUESTO POR RESULTADOS.....	29
3.9 EL SISTEMA DE COSTOS Y LA INFORMACIÓN DE LOS SIAF	31
IV. EL MODELO CONCEPTUAL DE LOS SIAFs Y EL CICLO DEL GASTO CON ENFOQUE DE PRESUPUESTO POR RESULTADOS.....	33
4.1 EL ENFOQUE DE PRESUPUESTO POR RESULTADOS NECESITA EL APOYO DEL SIAF	33
4.2 FUNCIONES DE APOYO A LA ASIGNACIÓN Y PROGRAMACIÓN PRESUPUESTARIA POR RESULTADOS	36
4.3 FUNCIONES DE APOYO A TAREAS DE SEGUIMIENTO Y EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO ..	38
4.4 ELEMENTOS OPERATIVOS REQUERIDOS POR EL PRESUPUESTO POR RESULTADOS	41
4.5 EL CLASIFICADOR PROGRAMÁTICO Y LA INTRODUCCIÓN DEL ENFOQUE DE RESULTADOS EN LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA.....	44
V. CONCLUSIONES Y AGENDA PENDIENTE	47
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	50

Lista de Gráficos y Recuadros

Gráfico 1: Cadena de resultados.....	8
Gráfico 2: Índice de implementación de la GpR en ALC	8
Gráfico 3: Modelo de relación de los agentes y elementos del PpR	14
Gráfico 4: Modelo de generación de resultados y su relación con costos y presupuestos ...	18
Gráfico 5: Matriz de marco lógico de un programa presupuesto por resultados.....	23
Gráfico 6: Presupuesto por resultados y costos	31
Gráfico 7: El programa presupuestal por resultados como eje articulador de los sistemas que participan en la ejecución del gasto público	40
Gráfico 8: Elementos de estructura funcional programática en el sistema de presupuesto..	45
Gráfico 9: Cambios al clasificador programático para introducir la cadena causal de los programas presupuestarios por resultados.....	46
Gráfico 10: Vinculación entre la cadena causal de los programas presupuestales y la estructura funcional programática	47
Recuadro 1: El ciclo de las políticas públicas y los programas presupuestales	20
Recuadro 2: Enfoques del método del marco lógico para el diseño de programas	21
Recuadro 3: Modelo conceptual de costos adoptado en Brasil	33
Recuadro 4: Desafíos en el uso de la información para la toma de decisiones	35
Recuadro 5: Las fuentes de datos sobre los indicadores de desempeño.....	43

RESUMEN EJECUTIVO

Las relaciones políticas, sociales y económicas en las sociedades son cada vez más complejas, lo que demanda una mayor capacidad del Estado para regularlas y arbitrarlas. Los gobiernos son responsables de promover el crecimiento económico y el desarrollo social, al proveer bienes y servicios meritorios, reglamentar la conducta de los actores económicos y de redistribuir el ingreso. Sin embargo, en la mayoría de los países en desarrollo existen fallas tanto en el diseño como en la implementación de políticas públicas para atender eficientemente las necesidades de los ciudadanos, quienes cada vez más exigen transparencia, productos y resultados que reflejen el uso adecuado de los recursos públicos.

En ese marco, los nuevos enfoques y paradigmas de gestión pública buscan responder en forma sistémica a las necesidades de los ciudadanos estableciendo sistemas de gestión que generen los resultados e impacten en el bienestar de la sociedad, sistemas mediante los cuales se evalúen y se financien los resultados (*outcomes*) y no únicamente los insumos (*inputs*). En teoría los gobiernos que adoptan esta estrategia miden el logro de resultados que esperan los ciudadanos, así como el rendimiento de las entidades públicas y sus recursos humanos, fijando metas y recompensando a las que alcanzan o exceden sus compromisos.

Para ello, los sistemas de presupuesto deben cumplir tres objetivos principales: asignación eficiente de recursos, contribución al equilibrio fiscal e impulso de la eficiencia operativa en las agencias ejecutoras. Sin embargo, los actuales sistemas se caracterizan por la asignación del presupuesto con enfoque inercial, por centrarse principalmente en las instituciones e insumos y no en los servicios, y por el débil uso de la información de desempeño en la toma de decisiones, principalmente aquella generada por el seguimiento y la evaluación.

En cambio, el enfoque de Presupuesto por Resultados al buscar asignar los fondos en función a resultados medibles previamente definidos con base en el análisis de las necesidades de los ciudadanos, constituye una herramienta útil para la adecuada implementación de las políticas públicas prioritarias. Pero, dadas las características del proceso presupuestario y la cultura política de los principales actores, el PpR no solo implica preguntar a las agencias ejecutoras ¿qué resultados esperan lograr? y ¿cuánto cuesta esos resultados?, sino que se requiere implantar un conjunto de instrumentos y procesos que faciliten el análisis, la negociación y asignación de recursos de la manera más eficiente posible, a la vez que se sienta las bases para una adecuada gerencia, seguimiento y evaluación de las intervenciones del Estado.

En ese sentido, se necesita realizar varios cambios en los sistemas de presupuesto, tales como la organización del presupuesto público por resultados y productos, darle una perspectiva multianual del presupuesto público, definir las funciones de producción y los costos de los productos, establecer sistemas que provean información oportuna y veraz, practicar evaluaciones independientes, otorgar incentivos reales y utilizar información del

desempeño para la rendición de cuentas y para retroalimentar los procesos de asignación del presupuesto.

Para cumplir su propósito, además de la información de desempeño en cuanto a resultados, el enfoque PpR necesita conocer el costo de los productos, pues no se trata de lograr resultados a cualquier costo. Entonces, tanto los organismos ejecutores de políticas públicas como en los órganos centrales de planeamiento y control, necesitan del apoyo de sistemas que permitan conocer los costos reales de los productos y resultados.

Al respecto, un sistema de costos es un conjunto articulado de principios, conceptos, herramientas y procesos que generan información relevante y oportuna sobre los costos de producción para la toma de decisiones. Un sistema de costos no busca sustituir a los sistemas de administración financiera, pues no posee carácter transaccional, pero sí gerencial al establecer relaciones por objeto de costo a partir de información de otros sistemas auxiliares, tales como los sistemas de presupuesto y contabilidad.

Un buen sistema de costos permitirá una mayor eficiencia en el proceso de asignación del presupuesto vía la evaluación de alternativas de costos; una mayor eficiencia operativa ya sea identificando ineficiencias, oportunidades de reducción de costos, evaluación del desempeño de las personas e instituciones, o vía evaluaciones costo/beneficio de las acciones; ayuda a la fijación de precios y tasas de los servicios públicos; y apoya las decisiones de tercerización de ciertos servicios o la promoción por ejemplo de Asociaciones Público Privadas en la prestación de servicios públicos.

Para establecer un sistema de costos, se debe cumplir al menos tres requisitos básicos. El primero es la adopción del criterio del devengado, que consiste en registrar y reconocer los hechos económicos y financieros que impactan o puedan llegar a afectar el patrimonio del sector público, en el momento en que ocurren; un segundo requisito es la armonización de conceptos y términos tales como los de gasto, inversión, costo y pago, de tal manera que los resultados del sistema sean consistentes y confiables, dado que un sistema de costos se construye a partir de la información que generan los sistemas de presupuesto y de contabilidad gubernamental. Estas definiciones son aún más importantes en el enfoque de presupuesto por resultados, en donde se torna más relevante conocer los costos de los Productos así como de los Resultados y no solamente su presupuesto. El tercer requisito está dado por la necesidad de realizar ajustes en los datos con la finalidad de adecuar la información existente en los sistemas de presupuesto y de contabilidad hacia un sistema de costos.

En este documento, se analiza y sustenta que el enfoque de Presupuesto por Resultados, al centrarse en las necesidades de los ciudadanos y tener la solidez conceptual para mejorar la eficiencia y eficacia del gasto público, puede contribuir al logro del propósito de las finanzas públicas, pero que para ello se necesita del apoyo de los sistemas de información de costos y en especial de los Sistemas Integrados de Administración Financiera (SIAF) por su fuerza y poder para institucionalizar cambios.

Si bien es cierto que los SIAF nacieron como respuesta a la necesidad de registrar y controlar el gasto público en situaciones de crisis fiscal y macroeconómica, en los últimos años los países están cambiando paradigmas desarrollados a partir de las funciones primigenias de los SIAF y buscan aprovechar su alto potencial para contribuir a una gestión más eficiente y efectiva en el uso de los recursos públicos. Así, en varios países de América Latina y El Caribe, se está buscando articular cada vez más los sistemas nucleares del manejo financiero (presupuesto, contabilidad, tesorería, deuda, etc.) con otros sistemas complementarios o auxiliares (planificación, inversiones, adquisiciones, recursos humanos, patrimonio, control, etc.).

Entonces, aquellos países donde se ha generalizado el uso del SIAF como sistema de gestión de las operaciones diarias en las entidades públicas a cargo de la ejecución del presupuesto, el SIAF podría constituir una oportunidad para implantar el enfoque PpR, pues es un mecanismo ideal para programar y proveer bienes y servicios públicos y a la vez recoger en forma oportuna y estandarizada los datos no solamente financieros sino también sobre metas de procesos y productos y así evitar la duplicación de esfuerzos o errores en el procesamiento de gran cantidad de información.

Sin embargo, en este contexto surgen algunas preguntas tales como ¿cuál es la estrategia más conveniente y viable para lograr esa contribución?, ¿vía la integración en el SIAF de los procesos asociados a la gestión por resultados?, o ¿vía mecanismos de interoperación entre sistemas especializados por sectores con el SIAF? Para responder estas y otras preguntas aún se requiere un mayor debate a la luz de las experiencias y lecciones que se van logrando y la realidad propia de cada país.

En este documento, se plantea que un primer paso podría ser utilizar el clasificador programático para introducir en el SIAF progresivamente el enfoque de resultados vía la cadena causal *Actividad-Producto-Resultado* y sus respectivos indicadores. Igualmente, se plantea que esta modificación permitiría al SIAF proporcionar datos sobre los costos directos por *Actividades* a otro sistema especializado que ayudaría a los sectores a realizar una adecuada asignación de los costos indirectos y así poder conocer el costo total de los productos para la toma de decisiones en el enfoque de resultados.

Finalmente, se explica que los SIAF y otros sistemas informáticos son medios y no fines en sí mismo. Entonces, estamos ante la necesidad no solo de pensar en la calidad de la herramienta y su grado de articulación con otros sistemas auxiliares, sino también en la calidad del diseño de las intervenciones del Estado, es decir de la planificación. Entonces, el desafío no solo está en el diseño, desarrollo o adecuación de los SIAF, sino también en cómo apoyarse en la fuerza y poder de los SIAF para implantar cambios en las prácticas y hábitos de trabajo de los funcionarios con la finalidad de implantar sistemas que progresivamente ayuden a mejorar la calidad del gasto público.

INTRODUCCION

El marco conceptual de este documento está relacionado con la gestión pública, la gestión para resultados, y el presupuesto basado en resultados. Más específicamente profundiza sobre los sistemas de costos en la producción de bienes y servicios públicos y sobre las oportunidades que ofrecen los sistemas integrados de administración financiera para la mejora de los efectos e impactos del uso de los recursos públicos en los ciudadanos.

Del análisis de los antecedentes y principios de los nuevos enfoques de gestión pública se ha determinado que la gestión para resultados (GpR) es una estrategia sistémica para implementar su teoría y principios. Por su parte los conceptos, principios y requisitos del presupuesto por resultados hacen que éste sea uno de los componentes con mayor fuerza para avanzar hacia la visión-objetivo de la GpR. Para ello, entre otros requisitos, es necesario organizar el presupuesto en resultados y productos a través de los llamados programas presupuestarios que constituyen unidades básicas de asignación de recursos, gerencia, evaluación y control de resultados; definir las funciones de producción y los costos respectivos en base a criterios de eficiencia y rendimiento de los insumos de tal manera que la estimación del presupuesto sea cada vez de mayor calidad; establecer adecuados sistemas de información que ayuden a la toma de decisiones a lo largo de todo el ciclo de gasto tanto a los ejecutores de los programas como a los asignadores del presupuesto; y el establecimiento de sistemas de incentivos reales para los diversos actores del proceso de gasto público.

Se precisa que la mayor parte del presupuesto público puede ser organizado con el enfoque de presupuesto por resultados, con excepción del servicio de la deuda o el pago de pensiones, y que aquellos programas que siguen la lógica causal insumo-producto-resultado necesitan fuertemente del apoyo de los SIAF. También, se indica que en la literatura internacional existe consenso sobre potencial de los SIAF para contribuir a la implantación del enfoque de presupuesto por resultados, sin embargo es necesario a su vez tener mucha prudencia al definir los alcances, tipos de procesos que se soportarán y grado de integración o articulación vía inter-fases entre los sub sistemas nucleares y aquellos complementarios.

Así mismo, si bien es cierto que la teoría del PpR establece claramente la necesidad de focalizarse en los productos y resultados antes que en los insumos, ello no significa que la definición de las actividades y sus costos deban ser ignorados. Por el contrario, para tener certeza que los resultados serán logrados con eficiencia, es necesario promover intensamente la definición de funciones de producción y estructuras de costos basadas en evidencias y análisis técnico. Los SIAF pueden contribuir grandemente a este propósito, pero para ello se debe entender las necesidades operativas del enfoque PpR tales como la existencia de funcionalidades que permitan gestionar catálogos, registrar y administrar las matrices de resultados e indicadores de los programas presupuestales, mecanismos para organizar los planes de producción y sus requerimientos logísticos; lo cual puede ser logrado ya sea desarrollando nuevas funcionalidades en los SIAF o generando mecanismos de interacción con otros sistemas de apoyo como los llamados Sistemas Integrados de Gestión Administrativa-SIGA o similares.

I. MARCO CONCEPTUAL DE LA GESTIÓN PÚBLICA Y LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE ADMINISTRACION FINANCIERA - SIAF

1.1 Las necesidades de los ciudadanos y las capacidades de los gobiernos

La globalización, la democracia y el crecimiento económico han elevando la complejidad de las relaciones políticas, sociales y económicas en las sociedades, lo que demanda de una mayor capacidad del Estado para regularlas y arbitrarlas. En ese marco, los Estados están desarrollando competencias y funciones, que responden al menos a tres racionalidades distintas (Banco Mundial, 2003): i) provisión de bienes públicos, ii) corrección de fallas de mercado, y iii) producción de bienes meritorios, además de las funciones ligadas a preservar la integridad del Estado como organización.

La OECD (2011) sostiene que los gobiernos son responsables de promover el crecimiento económico y el desarrollo social, al proporcionar bienes y servicios, reglamentar la conducta de las empresas y los individuos y de redistribuir el ingreso. El ámbito y el alcance de sus actividades pueden reflejarse en el hecho de que, en el 2009, los gastos generales del gobierno representaron aproximadamente casi la mitad del PIB en promedio entre los países de la OECD (2011).

Sin embargo, existen fallas tanto en el diseño como en la implementación de políticas públicas. El Banco Mundial (2010) indica que los países en desarrollo tienden a ser débiles en la promoción de procesos de políticas con base técnica sólida, y que los ciudadanos exigen cada vez más prioridades de gobierno claras y pertinentes, metas precisas, productos y resultados que reflejen una optimización de los recursos (*value for money*), monitoreo confiable, divulgación de información de desempeño, financiamiento adecuado para asegurar la implementación de políticas y evaluación objetivas.

Revisando algunos antecedentes históricos de este debate, encontramos que las crisis fiscales y otros eventos económicos en la década de 1970 generaron en países desarrollados algunas iniciativas para mejorar el desempeño del sector público. Por ello, algunos países al mismo tiempo que adoptaron medidas de austeridad fiscal buscaron aumentar la productividad del sector público, la transparencia, simplificación de procesos y descentralización en la toma de decisiones.

En ese contexto, se crearon los Sistemas Integrados de Administración Financiera pública (SIAF) principalmente para mejorar el registro y control de los recursos públicos en momentos de crisis macroeconómica y fiscal de los Estados. Sin embargo, dichos sistemas han ido evolucionando a lo largo de las últimas décadas hacia un rol de mayor contribución a la mejora de la gestión pública, en un contexto de cambios en las relaciones de la sociedad con el Estado.

Paralelamente, a la manera de enfrentar los problemas públicos con soluciones basadas en el análisis económico y los intereses de la sociedad, se denominó la Nueva Gerencia Pública NGP. Si bien esta corriente surgió de la evidencia empírica, se apoya fuertemente

en teorías como la de elección pública, la teoría del agente-principal, el análisis de los costos transaccionales, así como en metodologías del sector privado para incrementar la eficiencia, tales como la gerencia por objetivos, el costeo basado en actividades, la gerencia científica o la gerencia de la calidad total (García Sánchez, 2007).

Pero esta filosofía de gestión de los recursos públicos tiene implicancias cuya aplicación práctica es un desafío real para la mayoría de los países, pues implica pasar del concepto del interés público a la definición y control de resultados concretos esperados por los ciudadanos; del concepto de eficiencia a la satisfacción de las exigencias del ciudadano-cliente; de la administración de recursos a la prestación de servicios públicos; del mero control de la legalidad de las acciones de las entidades públicas a la transparencia y rendición de cuentas sobre logros comprometidos; entre otros.

Schröder (2001) indica que la NGP no representa una teoría en sí misma sino que se basa en experiencias adquiridas por los intentos de lograr una administración pública más eficiente. A continuación se ensaya una lista de instrumentos o criterios de esta corriente:

- a. Transferencia de la responsabilidad sobre los recursos a las áreas especializadas;
- b. Orientación hacia el rendimiento;
- c. Una gestión para cumplir metas establecidas;
- d. Orientación hacia los ciudadanos/clientes;
- e. Convencimiento del personal;
- f. Técnicas de información y de comunicación.

Por su parte, Polidano (1999) señala que, aunque muchos países en desarrollo han tomado elementos de la agenda de la NGP, casi ninguno ha adoptado el “paquete completo” y, por el contrario, en muchos casos se observa una convivencia con teorías o conceptos incluso opuestos a la NGP. También, en los últimos años vienen surgiendo otros enfoques y paradigmas en la gestión pública como la “*public governance*”, los modelos de “gestión basada en el ciudadano”, o la gestión por resultados para el desarrollo, en donde los gobiernos y sus instituciones buscan llevar adelante soluciones a la medida de las necesidades de los ciudadanos.

Los nuevos enfoques de diseño de políticas públicas y modelos de gestión del gasto público, necesitan instrumentos eficientes para ser implementados. En este documento se plantea que los SIAF desarrollados en momentos de crisis macroeconómica y fiscal, en el nuevo contexto de las relaciones Estado-Sociedad tienen un alto potencial y grandes oportunidades para contribuir a la implementación de las políticas públicas orientadas a la mejora de la provisión de bienes públicos que satisfacen necesidades de los ciudadanos.

1.2 La Gestión para Resultados (GpR) es una de las estrategias que busca responder en forma sistémica a las necesidades de los ciudadanos

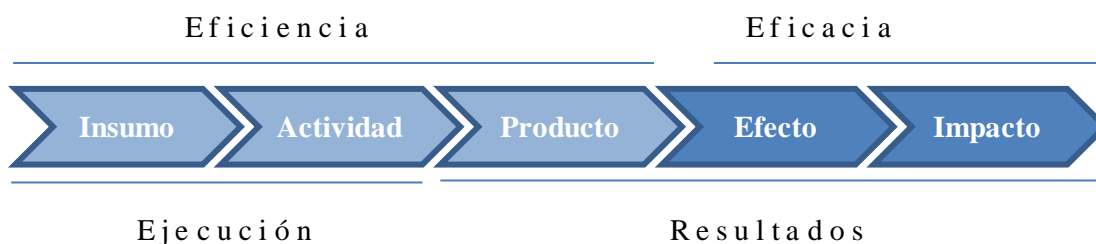
Los nuevos enfoques y paradigmas buscan establecer sistemas de gestión que generen los resultados que la sociedad necesita para mejorar su bienestar, sistemas mediante los cuales

se evalúen y se financien los resultados (*outcomes*) y no únicamente los insumos (*inputs*). En teoría los gobiernos que adoptan esta estrategia miden el logro de resultados que esperan los ciudadanos, así como el rendimiento de las entidades públicas y sus recursos humanos, fijando metas y recompensando a las que alcanzan o exceden sus metas. Así, el gobierno se concentra principalmente en lograr las metas del sector público y no solamente en controlar los recursos gastados para realizar esa labor; así mismo dichas metas deben ser el reflejo de las necesidades e intereses prioritarios de la ciudadanía y las organizaciones públicas deben alinear sus intervenciones a dichas prioridades.

Pero ¿en qué consiste la GpR?, ¿qué instrumentos se necesita para su implementación?, ¿quién es el responsable de promoverla?, entre otras. Al respecto, la Mesa Redonda de Resultados de Marrakech, en el 2004 definió la GpR como “una estrategia de gestión centrada en la efectividad del desarrollo y en las mejoras sostenibles en los resultados del país. Proporciona un marco coherente para la eficacia del desarrollo en la cual la información del desempeño se usa para mejorar la toma de decisiones, e incluye herramientas prácticas para la planificación estratégica, la programación y ejecución presupuestaria, la gestión de riesgos, el monitoreo y la evaluación de los resultados”.

Por su parte el BID ha definido que la gestión basada en resultados se centra en una clara noción de la causalidad. La teoría es que diversos insumos y actividades conducen lógicamente a órdenes mayores de resultados (productos, efectos e impacto). Estos cambios generalmente se muestran en una “cadena de resultados” que ilustra claramente las relaciones de causa-efecto. Los resultados de desarrollo por lo general se comprenden como secuenciales y restringidos por el tiempo, y los cambios se vinculan a una serie de pasos de gestión dentro del ciclo de programación de cualquier iniciativa de desarrollo (proyecto o programa). La gestión basada en resultados pide a los gerentes que analicen de forma regular el grado en que sus actividades de implementación y resultados tienen una probabilidad razonable de lograr los resultados deseados y hacer ajustes continuos según sea necesario para asegurar el logro de resultados (García López y García Moreno, 2010).

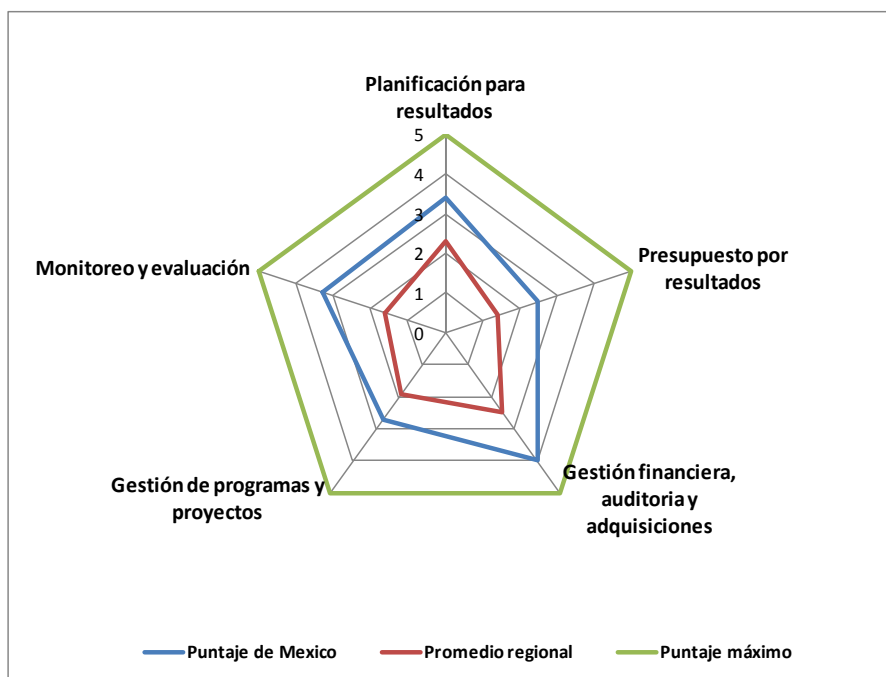
Gráfico 1: Cadena de resultados



Fuente: Banco Mundial y OECD (2005)

Para ello, según el citado documento del BID los componentes del ciclo de gestión pública necesarios para lograr resultados se agrupan en cinco pilares: i) planificación para resultados, ii) presupuesto y financiamiento por resultados, iii) gestión financiera, adquisiciones y auditoría, iv) diseño y gestión de programas y proyectos y v) monitoreo y evaluación. El gráfico siguiente muestra el índice creado por el BID para medir el grado de implementación del enfoque de Gestión para Resultados en América Latina y el Caribe.

Gráfico 2: Índice de implementación de la GpR en ALC



Fuente: García López y García Moreno (2010).

1.3 La naturaleza de los resultados y los desafíos para implantar el enfoque de gestión para resultados

En la literatura especializada hay cierto consenso sobre la necesidad de aplicar enfoques integrales en la reforma de los sistemas de gestión del gasto público para responder a las necesidades de la ciudadanía. Sin embargo, implantar la GpR en el sector público no es tarea fácil debido no sólo al complejo paso de un sistema a otro, con todo lo que ello implica en términos de apoyo político, liderazgo, cambio cultural, nuevos procesos, pérdida de discrecionalidad, etc., sino además debido a los denominados problemas inherentes a la provisión de servicios de la burocracia. Dichos problemas han sido identificados por la literatura técnica como pérdidas de agencia, y se refieren a la menor eficiencia originada en los costos de transacción de las estructuras públicas debido a:

- a. La dificultad para medir algunos productos y por ende el desempeño de los funcionarios y las agencias públicas;
- b. La asimetría de información al interior de las entidades, entre éstas y el ciudadano, y entre éstas y el principal (por lo general el Ministerio de Hacienda);
- c. La falta de competencia entre agencias, por ser en su mayoría servicios monopólicos; y
- d. La inflexibilidad de los controles ex-ante y, especialmente, de los sistemas de carrera pública¹.

La existencia de múltiples sistemas administrativos² que gobiernan o participan en la gestión del gasto público tales como los sistemas de planificación, de presupuesto, de recursos humanos, de inversión pública, de auditoría y control, etc., cada uno con su propia ley de creación y su propio ente rector que establece principios, normas, metodologías, plazos y procedimientos para ser aplicados por las entidades ejecutoras del gasto público; puede constituir un desafío para armonizar criterios y articular los sistemas de información bajo el enfoque de gestión para resultados.

En ese sentido, es necesario precisar ¿a qué resultados nos referimos específicamente en este discurso?, ¿qué tipo de resultados se desea medir?, ¿qué es un resultado final?, ¿qué es un resultado intermedio?, etc. Al respecto, según Cunill y Ospina (2003) es posible definir por lo menos tres niveles analíticos diferentes³:

- a. macro, en el que los resultados al ciudadano se relacionan con las políticas públicas;
- b. meso, referido al desempeño de las organizaciones y programas públicos; y

¹ Para mayor información sobre los problemas del modelo Agente-Principal aplicado al presupuesto público en países en desarrollo, véase Leruth L. and Elisabeth Paul. "A Principal-Agent Theory Approach to Public Expenditure Management Systems in Developing Countries." OECD Journal on Budgeting, Volume 7 - No 3. 2007.

² En Perú la Ley N° 29158 ley Orgánica del Poder Ejecutivo LOPE, establece que los sistemas administrativos tienen por finalidad regular la utilización de los recursos en las entidades de la administración pública, promoviendo la eficacia y eficiencia en su uso, y están referidos a las siguientes materias: gestión de recursos humanos, abastecimiento, presupuesto público, tesorería, endeudamiento público, contabilidad, inversión pública, planeamiento estratégico, defensa judicial del Estado, control, y modernización de la gestión pública.

³ Cunill Nuria. y Sonia Ospina. 2003. "Evaluación de resultados para una gestión pública moderna y democrática". Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo CLAD.

c. micro, relacionada con el desempeño individual de los empleados públicos.

Un sistema integrado orientado a la GpR tendría que considerar la incorporación e interrelación de estos tres niveles de evaluación. Es decir, se debe tener en cuenta el desempeño a nivel de insumos y procesos, a nivel de productos, efectos e impactos y sus respectivas relaciones de causalidad según la materia y naturaleza de las políticas públicas y programas o intervenciones.

Así por ejemplo, el Ministerio de Economía y Finanzas de Perú⁴ ha establecido que un resultado final “es un cambio en las condiciones, cualidades o características inherentes de la población (ciudadanos), del entorno en el que se desenvuelven o de las instituciones u organizaciones que la sirven” y precisa que generalmente los resultados finales se logran en el mediano y largo plazo. El resultado final constituye el punto de partida para la identificación y diseño de Programas Presupuestales por Resultados a favor de grupos objetivo claramente definidos, por ejemplo la *reducción de la desnutrición crónica en menores de cinco años* (Programa Articulado Nutricional), la *reducción de la inseguridad ciudadana* (Programa de seguridad Ciudadana), la *población y sus medios de vida en bajo grado de vulnerabilidad ante peligros naturales* (Programa Reducción de Vulnerabilidad y Atención de Emergencias por Desastres), *disminución de la disposición al consumo de drogas en la población de 12 a 35 años* (Programa de prevención y tratamiento del consumo de drogas), entre otros.

Según la Dirección de Presupuestos de Chile⁵ indica que el Resultado Final o Impacto, es “*el resultado a nivel del fin de los bienes o servicios entregados e implican un mejoramiento en las condiciones de la población objetivo atribuible exclusivamente a la entrega de éstos*”; y que en algunas oportunidades es difícil realizar estas mediciones, principalmente, por la dificultad de aislar los efectos de otras variables externas y/o porque muchos de estos efectos son de largo plazo. Así mismo, define al Resultado Intermedio como “*los cambios en el comportamiento, estado, actitud o certificación de los beneficiarios una vez que han recibido los bienes o servicios de un programa o acción pública*”. Su importancia radica en que se espera que conduzcan a los resultados finales y en consecuencia constituyen una aproximación a éstos. Por ejemplo, el Programa Tratamiento de Obesidad tiene como fin (resultado final) “*contribuir a disminuir la prevalencia de enfermedades crónicas (EC) asociadas a la obesidad y a mejorar el estilo de vida de la población*”, y como Propósito (resultado intermedio) “*mejorar la condición nutricional de la población que presenta malnutrición por exceso y que es beneficiaria del sistema público de salud, FONASA, que se atiende bajo la modalidad institucional*”.

⁴ www.mef.gob.pe; Lineamientos para la Programación y Formulación del Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2012. También véase la Guía Metodológica para la Programación Presupuestaria Estratégica. En esta guía se habla de resultados finales, intermedios e inmediatos

⁵ <http://www.dipres.gob.cl/572/propertyvalue-2131.html>; Instrucciones para la formulación presupuestaria: Formulario H, indicadores de desempeño año 2011.

Por su parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México⁶, al definir que la GpR es un conjunto de componentes, interacciones, factores y agentes que forman parte del proceso de creación del valor público para la sociedad, ha establecido por ejemplo en el programa presupuestal Atención a la Salud Pública el Fin (resultado final) “*Contribuir a incrementar la expectativa de vida de la población derechohabiente del IMSS mediante acciones de promoción y prevención de la salud, detección oportuna de enfermedades y protección específica otorgadas*” y como Propósito (resultado intermedio) “*La población derechohabiente del IMSS recibe atención preventiva integrada y es protegida de los riesgos y daños a la salud más frecuentes*”. En el caso del Programa presupuestal Prevención y atención de VIH/SIDA y otras Infecciones tiene como Fin (resultado final) “*Contribuir a la reducción de nuevas infecciones por VIH, a través de la prevención en los grupos más afectados por la epidemia y la atención oportuna a los portadores*” y como Propósito (resultado intermedio) “*Los portadores del VIH reciben atención y tratamiento ARV oportuno, y tienen una mejor calidad de vida y menor probabilidad de transmitir el virus a otras personas*”.

Así mismo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México⁷ indica que aunque también interesa cómo se hacen las cosas, desde el punto de vista de quien asigna el presupuesto, cobra mayor relevancia qué se hace, qué se logra y cuál es su impacto en el bienestar de la población; es decir, la creación de valor público. Así, para la GpR son relevantes el Plan Naciones de Desarrollo, en el que se definen los objetivos de gobierno; el Proyecto de Egresos de la Federación, que es la asignación de recursos al proceso de creación de valor; los costos de producción; y, los bienes y servicios que se producen.

II. EL ENFOQUE DE PRESUPUESTO POR RESULTADOS Y LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE ADMINISTRACION FINANCIERA

2.1 El enfoque de Presupuesto por Resultados (PpR) es el componente con mayor fuerza para implantar la Gestión para Resultados (GpR)

Así como la Gestión para Resultados se convierte en una estrategia concreta para operar los conceptos de los nuevos enfoques de gestión pública basados en el ciudadano, la implementación de un Presupuesto por Resultados es una manera efectiva de interpretar y aplicar la estrategia de Gestión para Resultados⁸. En ese sentido, diversos autores y organismos internacionales entre ellos el BID y el FMI han concluido que el Presupuesto por Resultados no debe ser visto como una iniciativa aislada, sino como parte de un

⁶ Secretaría de Hacienda y Crédito Público Subsecretaría de Egresos: Informe de Avance Físico y Financiero de los Programas Presupuestarios; Enero – Mayo 2011. Presentado a la H. Cámara de Diputados en cumplimiento al artículo 42, fracción II de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. Junio 2011.

⁷ <http://www.shcp.gob.mx/EGRESOS/pbr/Paginas/introduccion.aspx>

⁸ Robinson (2007) plantea una discusión entre la vinculación de la GpR con el PpR. Véase Robinson, Marc. Performance Budgeting Model and Mechanisms, en Robinson, Marc (ed.), Performance Budgeting, Linking Funding and Results - Palgrave Macmillan, Nov 2007.

conjunto de reformas más amplias, que implica pensar en la Gestión para Resultados en donde el PpR es un componente primordial. Es allí donde los SIAFs pueden cumplir un rol primordial al integrar directamente o vía interfases los procesos principales de los sistemas de presupuesto, tesorería, adquisiciones, patrimonio, recursos humanos, contabilidad, inversión pública, entre otros, de tal manera que exista trazabilidad de los resultados logrados o esperados en cada una de las etapas del sistema productivo público.

Según Robinson y Last (2009) el Presupuesto por Resultados tiene como objetivo mejorar la eficiencia y eficacia del gasto público mediante la vinculación del financiamiento de las entidades del sector público a los resultados que obtienen, con el uso sistemático de información sobre el rendimiento.

Por su parte Scott (2008) indica que el Presupuesto por Resultados es la relación que existe entre la asignación de fondos con los resultados medibles; es la planificación del gasto público en función de resultados explícitos a alcanzar, en donde los resultados están relacionados muy estrechamente a las políticas priorizadas (Robert, 2003). Por esta razón, se menciona que el Presupuesto por Resultados es el instrumento para establecer y gestionar altas prioridades estratégicas de gobierno y transformarlas en productos estratégicos que repercutan en las organizaciones y en los propios individuos (Pollitt, 1999).

Un concepto más restringido señala que el Presupuesto por Resultados permite brindar mayores recursos en función de los resultados (Schick, 1998). En cambio Pretorius y Pretorius (2009) en un enfoque más amplio, prefiere hablar más de Gestión para Resultados, como la oportunidad para entender las reglas de juego que gobierna la formulación y ejecución del presupuesto y la forma como las instituciones influyen en las decisiones y opciones a tomar de acuerdo a los objetivos de gobierno. Este enfoque quiere darle énfasis a la necesidad de centrarse en los cambios que se requieren en las instituciones, identificando los roles de quienes gastan y quienes controlan, así como las reglas bajo las cuales ellos reclaman y utilizan los recursos y la información disponible.

En suma, según la literatura internacional hay una serie de modelos de presupuesto por resultados (PpR) que utilizan diferentes mecanismos para vincular el financiamiento a los resultados. Algunos tienen características muy sofisticadas y requieren el apoyo de complejos sistemas de gestión pública, mientras que otros se centran más en los fundamentos.

El modelo más básico de Presupuesto por Resultados es el que tiene por objeto garantizar que, al formular el presupuesto del gobierno, los decisores claves toman en cuenta de manera sistemática los resultados que deben lograrse mediante el gasto. Esto es lo que se refiere a veces como “información de desempeño del presupuesto”. Así, los requisitos esenciales de este modelo básico de Presupuesto por Resultados son: a) información sobre los objetivos y resultados del gasto público, en forma de indicadores clave de desempeño y un método de diseño y evaluación de programas, y b) un proceso de preparación del

presupuesto que facilite el uso de dicha información en las decisiones de financiamiento del presupuesto.

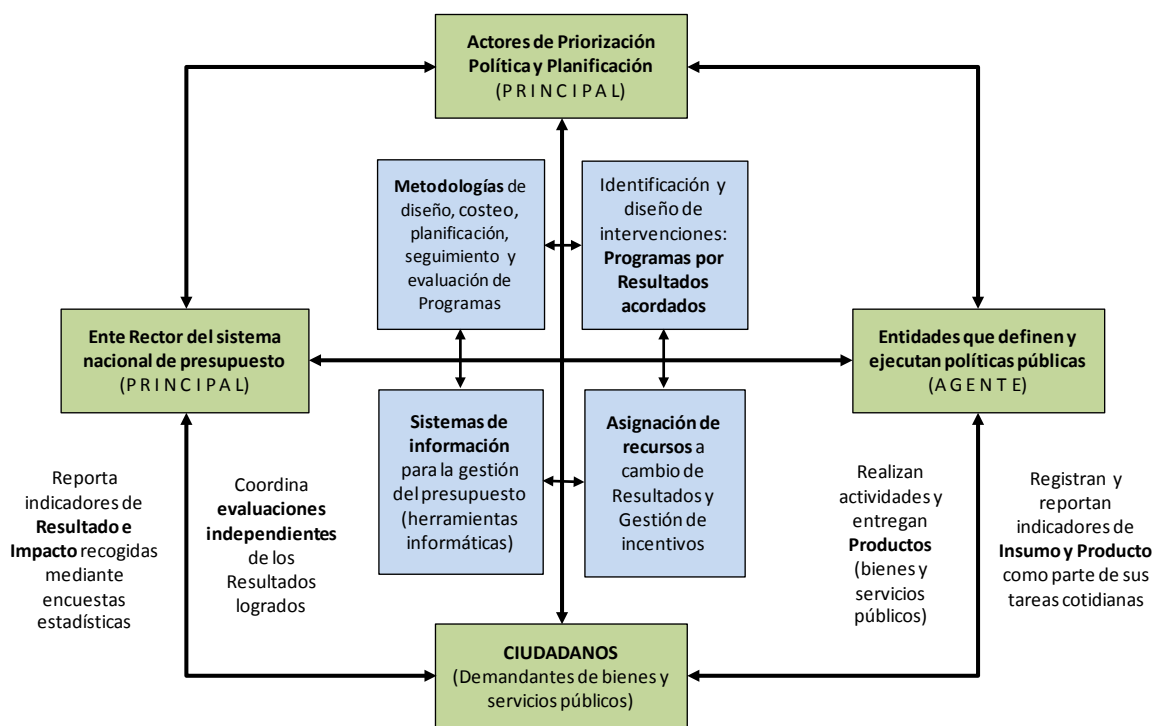
Para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México el PbR significa un proceso basado en consideraciones objetivas para la asignación de fondos, con la finalidad de fortalecer las políticas, programas públicos y desempeño institucional cuyo aporte sea decisivo para generar las condiciones sociales, económicas y ambientales para el desarrollo nacional sustentable; en otras palabras, el PbR busca modificar el volumen y la calidad de los bienes y servicios públicos mediante la asignación de recursos a aquellos programas que sean pertinentes y estratégicos para obtener los resultados esperados.

Sin embargo, Uña (2011) advierte que es necesario tener mucha precaución en la definición del ámbito de aplicación del Presupuesto basado en Resultados y plantea que en términos generales este enfoque tiene mayor aplicación en el ciclo presupuestario de instituciones que brindan bienes y servicios mixtos y/o preferentes (ej. raciones alimentarias, prestaciones medicas directas, transferencias condicionadas de ingresos), y menor utilidad en instituciones que proveen bienes públicos puros (ej. relaciones diplomáticas, defensa, administración del gobierno), donde la relación costo/beneficio de establecer indicadores de desempeño asociados a asignaciones presupuestarias no resulta tan obvia.

Algunos países han adoptado estrategias intensivas de implantación del presupuesto por resultados en todo el gasto público. En el caso de Perú, el proceso de reforma que se sigue actualmente bajo un esquema progresivo, se ha establecido tres categorías para la programación del Presupuesto Público, i) la categoría Programa Presupuestal por Resultados (PPR) que comprende a las intervenciones que proveen un conjunto de productos, mediante el desarrollo de actividades integradas y articuladas que atacan las principales causas de un problema específico o necesidad insatisfecha de una población; ii) la categoría Acciones Centrales (AC) que comprende a las actividades transversales y comunes a toda la gestión y administración; y iii) la categoría Asignación Presupuestal que no resulta en Productos comprende asignaciones a entidades o agencias en las cuales no se realiza el proceso productivo, sino que administran recursos para luego transferirlos a otras agencias para el financiamiento de programas presupuestales.

Con base en las consideraciones anteriores, el gráfico siguiente muestra un modelo de relación de los agentes y algunos elementos básicos necesarios en el enfoque de Presupuesto por Resultados.

Gráfico 3: Modelo de relación de los agentes y elementos del PpR



Fuente: Elaboración propia

2.2 Reforma de los sistemas nacionales de presupuesto público para introducir el enfoque PpR

El Presupuesto es un medio para prever y decidir la producción que se va a realizar en un período determinado y es el reflejo del sistema productivo público. También, el presupuesto público es un acto técnico y político a la vez, a través del cual se formula, aprueba, ejecuta y evalúa la producción pública para un período determinado y se asignan los recursos reales y financieros que dicha producción demanda.

Los sistemas de presupuesto contribuyen con los objetivos principales de asignación eficiente de recursos, contribución al equilibrio fiscal e impulso de la eficiencia operativa en las agencias ejecutoras (Schick, 1998). Sin embargo, los actuales sistemas en los países de América Latina y el Caribe tienen algunas características comunes: asignación del presupuesto con enfoque inercial, centrado principalmente en las instituciones e insumos y no en los servicios, y débil uso de la información de desempeño en la toma de decisiones, principalmente aquella generada por el seguimiento y la evaluación.

Dadas las características del proceso presupuestario y la cultura política de los principales actores, el PpR no solo implica preguntar a las agencias ejecutoras ¿qué resultados esperan lograr? y ¿cuánto cuesta esos resultados?, sino que se requiere implantar un conjunto de instrumentos y procesos que faciliten el análisis, la negociación y asignación de recursos de

la manera más eficiente posible, a la vez que se sienta las bases para una adecuada gerencia, seguimiento y evaluación de las intervenciones del Estado. En este marco, a continuación se describe algunas condiciones y medidas necesarias para implantar el enfoque PpR:

- a. Organizar el Presupuesto Público en Resultados y Productos. Más allá de la necesidad de clasificar el presupuesto según una Estructura Funcional para fines de contabilidad, estadística fiscal y política macroeconómica⁹, la implementación de un PpR necesita una organización del gasto por Productos y Resultados, con la finalidad de superar progresivamente la naturaleza institucional-incremental de la mayoría de Presupuestos por Línea basados únicamente en insumos, de tal manera que el presupuesto refleje los resultados prioritarios y los productos que tienen que ser provistos para lograrlos, incluyendo sus respectivos costos.

Los resultados prioritarios que se organizan en Programas Presupuestarios, provienen generalmente de ejercicios de definición de políticas de Estado, de planificación estratégica o agendas donde se priorizan los objetivos y metas que cada gobierno se compromete a alcanzar, en respuesta a demandas de los ciudadanos.

- b. Perspectiva multianual del presupuesto público. La visión de corto plazo es una seria limitación para implantar un verdadero presupuesto por resultados, entre otras razones porque la obtención de resultados generalmente requiere de procesos que van más allá de un año fiscal, de trabajo de análisis y programación técnica difíciles de realizar solo como parte de un ciclo anual, y porque las agencias ejecutoras necesitan tener alguna certeza razonable sobre la disponibilidad de recursos para ejecutar la programación del año vigente y de años subsiguientes sin incertidumbres que reducen su eficiencia operativa. La programación multianual de los productos y sus costos también proporciona información valiosa para una asignación cada vez más adecuada de los recursos públicos.
- c. Definir las funciones de producción y los costos de los productos. La relación entre los insumos (gastos de personal, bienes, servicios, etc.) y sus productos (niños vacunados, colegios implementados, usuarios atendidos, etc.) es una condición inicial fundamental para una asignación eficiente, pero no es una práctica común en muchas administraciones públicas de América Latina y, por supuesto la definición clara de las funciones de producción y determinación de los costos, trae consigo fuertes requerimientos de información y de adaptación a procesos específicos. En ese sentido, por ejemplo la experiencia internacional revela la necesidad de calcular la ejecución presupuestaria basada en devengados y no en caja para así aproximarse al verdadero costo de los productos. Para cumplir este requisito a diferencia del pasado, actualmente las herramientas basadas en TICs ofrecen múltiples oportunidades para definir por

⁹ Diversos países y organismos internacionales han desarrollado criterios técnicos y buenas prácticas para la clasificación del gasto público, entre las que destacan: las Clasificaciones de Gastos por Finalidades de la Organización de las Naciones Unidas (2001), el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional (2001), el Sistema de Cuentas Nacionales preparado por la Unión Europea (2008), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD), el Banco Mundial (BM).

ejemplo costos vía tablas de insumo-producto, de catálogos de bienes y servicios, que ayudan a tener una estimación de mejor calidad sobre el presupuesto.

- d. Establecer sistemas que provean información oportuna y veraz. El desarrollo de indicadores para cada nivel de la cadena de objetivos es una condición fundamental y un gran desafío a la vez. En especial los indicadores deben ser medibles, alcanzables, realistas y oportunos. No obstante, el manejo de los indicadores de desempeño que sustentan los procesos del PpR debe ser balanceado para evitar lo que Van Thiel y Leeuw (2002) denominan una “sociedad de auditores”, esto es, consecuencias no buscadas que se materializan en la proliferación de indicadores (generalmente de calidad dudosa o de interpretación confusa) y de una burocracia que se dedica a la evaluación, inspección y auditoría como razón de ser (van Thiel y Leeuw, 2002).
- e. Evaluaciones e información del desempeño para la asignación: La acción del Estado, materializada en las asignaciones del presupuesto público, tiene como finalidad satisfacer las necesidades prioritarias de sus ciudadanos de la mejor manera y al menor costo posible. En ese sentido, el PpR debe priorizar la rendición de cuentas, de tal manera que con base en indicadores objetivos e información de desempeño se tome las decisiones de ajustes, eliminación o expansión de los programas.
- f. Desarrollar incentivos reales. Se necesita de mecanismos de “premios” y “castigos”,¹⁰ dirigidos a cambiar la conducta tradicional de los funcionarios, apegados a no mirar más allá de la legalidad de sus acciones y del cumplimiento de sus funciones. Una manera de apoyar al PpR son los contratos de resultados, es decir, acuerdos formales que especifiquen los resultados en términos de productos o servicios, los premios y castigos acordados, así como los medios en que se basará la evaluación, para lo cual se requiere de un sistema de seguimiento eficaz.

Para aplicar efectivamente los incentivos se necesita reducir la asimetría de información entre el asignador y el ejecutor de recursos, de allí la relevancia de definir la función de producción y el costeo apropiado de los productos y resultados.

Estas reformas son necesarias, pero no suficientes. Se debe recordar lo que indica Schick (2008) “las reformas a los sistemas de presupuesto pueden fallar por muchas razones, pero nunca tendrán éxito si las condiciones del entorno gerencial y gubernamental no son las propicias a las mejoras. En particular, los gobiernos no pueden presupuestar por resultados si no gestionan para resultados. El presupuesto está incrustado en las normas, tradiciones, cultura, prácticas y relaciones de la gestión pública. Los gobiernos presupuestan de la

¹⁰ Las recompensas se relacionan generalmente con elementos propios del presupuesto, como la prioridad o protección presupuestaria, el aumento del presupuesto o el incremento en la flexibilidad en el uso de recursos. Las sanciones también guardan esta relación, aunque la más directa por lo general es el despido del responsable de la unidad ejecutora, toda vez que en los sistemas de PpR más desarrollados (Australia, Nueva Zelanda) esos responsables son gerentes contratados por períodos cortos, bien remunerados y cuya permanencia en el cargo depende de sus resultados.

misma forma que administran, razón por la cual es necesario modernizar las prácticas administrativas a fin de reformar el proceso presupuestario” (Schick, 2008).

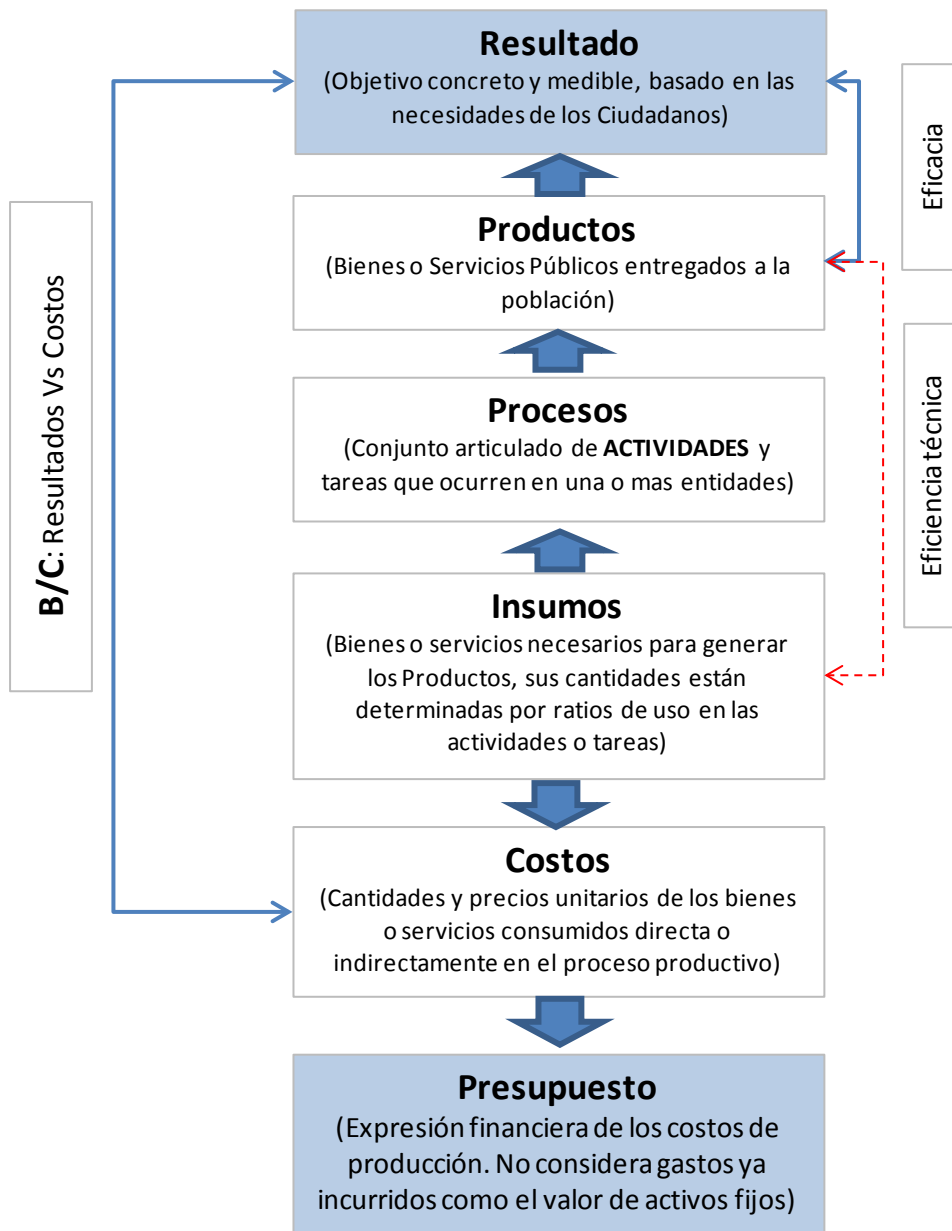
2.3 El Programa Presupuestario constituye la unidad básica de planificación, asignación de recursos, gerencia y control de resultados

Los países organizan su presupuesto público de varias formas, a través de los llamados clasificadores presupuestarios (funcional, institucional, programática, fuentes de financiamiento, tipo de gasto, geográfica, otros). En el nuevo enfoque de gestión pública, se parte identificando las necesidades de los ciudadanos y a partir de allí se organiza el proceso productivo público para generar los resultados esperados. Es aquí, donde el clasificador programático constituye una oportunidad para apoyar el proceso de implementación del enfoque de presupuesto por resultados, vía el concepto de Programa Presupuestario.

Al respecto, Robinson y Last (2009) afirma que un presupuesto por programas clasifica los gastos por objetivos y tipos de servicio, y no por tipos de insumos (salarios, suministros, equipo, etc.) como ocurre en los presupuestos tradicionales, lo que constituye una poderosa herramienta para la presupuestación basada en resultados, ya que permite conocer cuánto dinero se dirige a la consecución de resultados específicos para la sociedad. Así los responsables de decisiones presupuestarias pueden evaluar los beneficios y la eficiencia de los programas en relación con sus costos. El programa presupuestal es, por lo tanto, un elemento del presupuesto por resultados muy recomendable para aquellos países que están introduciendo este enfoque en sus sistemas nacionales de presupuesto.

El gráfico siguiente intenta representar el concepto de programa presupuestario con enfoque de resultados, a partir de una secuencia en donde diversos insumos son utilizados en la realización de actividades que conducen lógicamente a órdenes mayores de producción.

Gráfico 4: Modelo de generación de resultados y su relación con los costos y presupuestos



Fuente: Elaboración propia.

Siguiendo este esquema, un programa presupuestario corresponde a las intervenciones que proveen un conjunto de productos (bienes y servicios públicos) mediante el desarrollo de actividades articuladas que atacan las principales causas de algún problema específico en la población objetivo y que a su vez, contribuye a alcanzar un objetivo final de política pública. Es decir, un programa presupuestal al ser el elemento que traduce las necesidades

de la sociedad en presupuesto, puede ser un instrumento eficaz para la implementación de las políticas públicas. A continuación se presenta algunas de sus características¹¹:

- a. Su existencia está justificada por la necesidad de lograr un Resultado, que es el cambio que se busca alcanzar en la población objetivo para contribuir al logro de un objetivo de política pública.
- b. Para lograr dicho Resultado se requiere generar previamente Productos, los cuales representan los bienes o servicios que entrega el Programa a la población objetivo.
- c. Los Productos se pueden lograr o generar mediante la realización de un conjunto articulado de Actividades.
- d. Corresponden a una categoría superior de planificación estratégica y programática, que constituye una especie de plataforma para la planificación operativa de cada agencia o entidad ejecutora involucrada en la provisión de los bienes o servicios públicos del programa.
- e. Los programas son instrumentos que permiten implementar las políticas públicas vía el presupuesto.
- f. La estructura lógica de los programas debe estar sustentada en relaciones de causalidad y en evidencias técnicas o científicas que otorgan un aceptable grado de certidumbre.
- g. En su diseño deben participar equipos multidisciplinarios de las diversas agencias o entidades vinculadas con la problemática materia del análisis.
- h. Un programa no necesariamente tiene que circunscribirse al ámbito de competencias institucionales, debe seguir el marco causal del problema o necesidad a atender y puede cruzar sectores y niveles de gobierno.
- i. La estructura lógica de un programa, luego de ser aprobada aplicando un protocolo de verificación de consistencia interna, puede ser modificada sólo como resultado de una evaluación independiente.

¹¹ Un elemento metodológico de valor en el diseño de los programas presupuestales por resultados en Perú, es la búsqueda de evidencias técnicas o científicas para demostrar que las intervenciones y los productos que se financian lograrán los resultados esperados en la población. www.mef.gob.pe: “Lineamientos para la Programación y Formulación del Presupuesto del Sector Público”. También véase la Guía Metodológica para la Programación Presupuestaria Estratégica (en la que se hace referencia a resultados finales, intermedios e inmediatos).

Recuadro 5: El ciclo de las políticas públicas y los programas presupuestales

Una política es un plan para alcanzar un objetivo de interés público. El ciclo de políticas públicas según el Banco Mundial (2010) sigue la secuencia: Evaluación y diseño de políticas-Decisión sobre políticas-Formulación de programas-Implementación de programas-Evaluación de programas y, Retroalimentación.

Sin embargo, es común ver que los niveles elevados del gobierno tienen dificultades para implementar sus decisiones de política pública. Los mecanismos que convencionalmente se utilizan no contribuyen de manera práctica a la lucha contra la inercia presupuestaria. En teoría, los ministerios y las agencias interdependientes alinean sus acciones con las metas generales de gobierno, pero en la práctica cumplen sus propios objetivos de desempeño y adaptan las medidas de desarrollo organizativo a sus propias necesidades percibidas. Esta discrepancia se ve exacerbada en el caso de programas intergubernamentales de acción conjunta a niveles subnacionales.

Para revertir esta situación, es necesario utilizar directamente los instrumentos y prácticas rutinarias de los funcionarios públicos vinculados con la ejecución del gasto público. El uso del programa como unidad básica de asignación, gerencia y control, de resultados vía herramientas como el SIAF puede contribuir a implementar de manera más eficiente las decisiones de política pública. Así mismo, una mayor claridad de los roles y responsabilidades individuales cobra mayor relevancia cuando se trata de programas con acciones que cruzan los niveles central y subnacionales de gobierno.

2.4 Diseño de los programas presupuestarios

El diseño de un Programa Presupuestal comprende la realización de tareas de análisis y de toma de decisiones organizadas como mínimo en dos fases: i) Diagnóstico que entre otros, contiene el análisis del problema, sus causas y sus efectos; y ii) Diseño de la matriz de objetivos (actividad-producto-resultado) ya sea utilizando el método del marco lógico u otro método. En el enfoque de PpR independientemente que se trate de un programa ya existente o uno nuevo, es necesario que luego de su diseño pase por un proceso de evaluación *ex ante* y de verificación de su consistencia, antes de ingresar al proceso presupuestario vía la asignación de recursos.

Hay diversos métodos de diseño, gestión y evaluación de programas presupuestales. El marco lógico ha sido difundido ampliamente por ser un método simple y de alta consistencia conceptual¹².

Es un método de planificación expresado como una matriz de cuatro columnas y cuatro filas (4x4) y permite organizar la información, las actividades y los recursos de modo que diferentes puntos de vista pueden ser reunidos simultáneamente de manera sinérgica.

Los conceptos claves del marco lógico son i) la jerarquía de objetivos, ii) las relaciones de causa-efecto y, iii) las hipótesis vinculadas. Las actividades o insumos permiten completar productos, los productos (bienes o servicios) al tener contacto con la población objetivo

¹² Los principales autores del método del Marco Lógico son Leon J. Rosemberg y Lawrence D. Posner de Practical Concept Incorporated-PCI a pedido de la Agencia Internacional para el Desarrollo de los Estados Unidos-AID en el año 1969. Actualmente existe abundante material de consulta sobre el marco lógico que confirman la solidez del método para la planificación en diversos sectores y tipos de programas y proyectos públicos.

permiten lograr un resultado específico o propósito y éste contribuye a un objetivo superior o resultado final, siempre que para cada nivel se cumplan ciertos factores externos llamados supuestos importantes.

Recuadro 6: Enfoques del método del marco lógico para el diseño de Programas

El marco lógico integra tres enfoques: i) gerencial, ii) científico y iii) de sistemas, por tanto no es simplemente un formulario que debe ser llenado, sino una matriz con una lógica vertical (fin, propósito, productos y actividades¹³) y una lógica horizontal que permite una verificación objetiva de cada nivel de objetivos (indicadores, medios de verificación y supuestos importantes).

Enfoque gerencial. Se gerencia para lograr resultados y los gerentes son responsables por los mismos. Este enfoque contempla la jerarquía de objetivos y niveles de gerencia y responsabilidad. La jerarquía básica está dada por: Insumos, son los recursos que se consumen y las actividades que se llevan a cabo. Productos, son los bienes que el gerente está comprometido a producir; si fracasa en entregar los productos en la cantidad, calidad, tiempo y lugar acordado, entonces el gerente tiene la responsabilidad de mostrar la causa por la cual ha fracasado. Resultado específico o Propósito, es la razón por la que se produce algo, es el objetivo de más alto nivel que hace que asignemos recursos a la producción de resultados.

Enfoque científico. Las acciones humanas son inciertas, por tanto en nada existe seguridad absoluta, todo es relativo, es decir toda actividad humana puede ser considerada como la comprobación de hipótesis. Por lo tanto, se puede considerar a cada programa presupuestal como un conjunto de hipótesis vinculadas en cadena. Si se consumen insumos (actividades) entonces obtendremos productos, y si se entregan productos entonces logramos el resultado esperado. Lo que varía entre cada nivel es la probabilidad de éxito. Es parte de la habilidad de un gerente de un programa asegurarse que los insumos resulten en productos.

Enfoque de sistemas. Ningún sistema está definido hasta que hayamos definido el sistema mayor del cual forma parte. A los tres niveles de objetivos de la jerarquía, añadimos un cuarto nivel superior llamado “Resultado final”, definido como el objetivo de más alto nivel que corresponde al ámbito de las políticas públicas, inmediatamente por encima del propósito o resultado específico de un programa presupuestal. Es decir es la frase “entonces” para la cual el Resultado específico mas los Supuestos Importantes a dicho nivel deben proporcionar un “si” factible.

La lógica del método. El marco lógico esta caracterizado por una lógica vertical y una lógica horizontal. El *resultado final*, el *resultado específico*, los *productos* y *actividades* (insumos), caracterizan a un programa presupuestal y están encadenados por un conjunto de hipótesis. Un buen diseño requiere que a cada nivel en la lógica vertical, las condiciones estipuladas, sean aquellas necesarias y suficientes para lograr el o los objetivos del siguiente nivel superior.

¹³ En algunos países se ha adoptado algunos términos diferentes, aunque conceptualmente expresan lo mismo: Fin=Resultado final; Propósito=Resultado intermedio o específico; Productos=Componentes; Actividades=Acciones o Tareas.

Luego de aclarar el diseño básico de un programa en términos de *insumos*, *productos*, *resultado específico* y *resultado final*, el marco lógico exige que el equipo de diseño identifique la evidencia requerida para demostrar el logro de cada objetivo. Entonces la lógica horizontal implica que a cada nivel de objetivo, el equipo de diseño debe hacer explícitos: i) los indicadores objetivamente verificables que demostrarán que el resultado deseado ha sido obtenido, ii) los medios de verificación de tales resultados.

La aclaración en dos pasos de la evidencia – identificación del indicador primero y luego los medios de verificación – fue especialmente introducida para ayudar a los equipos de diseño para medir lo que es importante en lugar de medir aquello que es fácil de medir. Reconociendo las limitaciones de indicadores individuales para medir cambios complejos, el marco lógico fomenta el uso de indicadores múltiples para medir el éxito a nivel del *resultado específico* o *propósito*. El uso del método de búsqueda de evidencias sobre la certeza de las relaciones causales en la cadena insumo-producto-resultado es un aspecto crucial en el proceso de implantación del enfoque de presupuesto por resultados.

Hipótesis en cadena. Tal como se indica líneas arriba, un buen diseño requiere que a cada nivel de la lógica vertical, las condiciones estipuladas, sean aquellas necesarias y suficientes para lograr el o los objetivos en el siguiente nivel superior. Así mismo, reconociendo que tanto el conjunto de condiciones necesarias y suficientes deben ser indicadas a cada nivel y que muchos factores importantes para el éxito, pueden estar fuera del control o influencia del equipo gerencial, el marco lógico requiere que se identifique los *supuestos claves* que deben ocurrir para postular el éxito de una intervención.

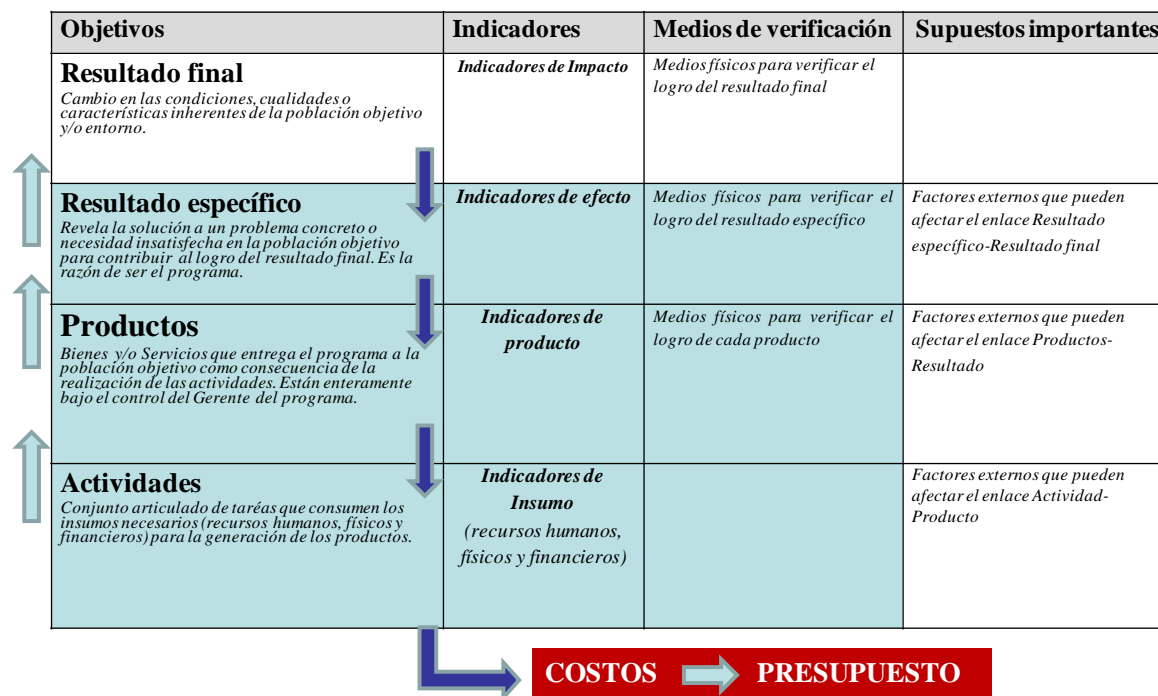
El rol de los indicadores de desempeño. La formulación de indicadores de desempeño sigue una secuencia que comprende actividades de planificación y de medición de magnitudes. En general, se inicia con la identificación de los indicadores en función a los productos y resultados asociados. Asimismo, se requiere el establecimiento de estándares de desempeño, determinación de responsabilidades, valores de referencia, definición de métodos de cálculo, fuentes y mecanismos de recojo de información.

Es necesario definir la categoría del indicador, de acuerdo al nivel (*insumo*, *producto*, *resultado*), y a la dimensión del desempeño (eficiencia, eficacia, economía o calidad). Para la selección de un indicador se debe considerar la disponibilidad de información, su utilidad y prioridad para la toma de decisiones, y el costo de recojo de datos para su medición.

Así mismo, si bien es cierto que el enfoque de presupuesto por resultados implica, desde el punto de vista del asignador de recursos, focalizarse en los productos y resultados antes que en los insumos, ello no significa que las actividades necesarias para generar tales productos deban ser ignoradas, por el contrario las Agencias que ejecutan los programas necesitan tener claridad sobre las actividades que deben realizar y sobre los costos de las mismas. No

obstante, es muy importante tener claridad sobre las diferencias entre el rol del asignador y el rol del ejecutor de los recursos, sobre la función de producción y sobre la cadena *causal actividad-producto-resultado*.

Gráfico 7: Matriz de marco lógico de un programa presupuesto por resultados



III. SISTEMA DE COSTOS, PRESUPUESTO POR RESULTADOS Y SIAF

El reciente informe titulado “Panorama de las Administraciones Públicas 2011” de la OECD (2011) indica textualmente “durante mucho tiempo se ha reconocido que es necesario medir el desempeño del gobierno para mejorar la eficacia y la eficiencia del sector público. Sin embargo, a raíz de la crisis económica y fiscal que empezara en el 2008, hoy más que nunca es necesario contar con datos oportunos y precisos para ayudar a los gobiernos a tomar decisiones informadas sobre cómo y dónde priorizar el gasto, reducir costos y promover la innovación en la administración pública. De hecho, restablecer las finanzas públicas en la OECD ha llevado a muchos gobiernos a buscar recortes presupuestarios, congelar los sueldos del sector público o reducir el tamaño de la fuerza laboral del sector público en el 2010”.

Sin embargo, como indica un informe de la Oficina de Contabilidad del Gobierno de los Estados Unidos de América (2007)¹⁴ “tradicionalmente, los sistemas financieros y los administradores del gobierno se han centrado en el seguimiento de cómo las agencias gastan sus presupuestos, pero no se han centrado en evaluar los costos de las actividades para lograr la eficiencia”, por lo que los tomadores de decisiones generalmente no cuentan con información confiable y oportuna para cumplir su rol de manera adecuada.

En los siguientes acápites de este capítulo se explica como un sistema de información de costos puede contribuir a una mejor aplicación de las políticas públicas y en particular al avance en la implantación de sistemas de presupuesto y de gestión por resultados.

3.1 Definición de sistema de costos

Es importante, diferenciar el concepto de sistema de información de costos y del concepto de costeo propiamente dicho. El costeo es la práctica de identificar, cuantificar y valorar los recursos necesarios para realizar determinadas actividades que permiten producir y entregar bienes o servicios públicos a la sociedad. En cambio, un sistema de costos en la administración pública, puede ser definido como un conjunto articulado de principios, conceptos, herramientas y procesos que generan información relevante y oportuna sobre los “costos de producción” para la toma de decisiones.

Machado y Holanda (2010) indican que un sistema de costos “es un sistema de apoyo a la gestión tanto en los organismos ejecutores de políticas públicas como en los órganos centrales de planeamiento y control. No es un sistema operativo de administración financiera pues no posee carácter transaccional, pero si gerencial al establecer relaciones por objeto de costo a partir de información de otros sistemas auxiliares”.

La contabilidad de costos gerenciales es una rama de la contabilidad que permite responder a una pregunta muy simple ¿cuánto cuesta hacer algo, sea este el esfuerzo total de un programa o los esfuerzos incrementales asociados con una actividad? Como tal, el costo involucra la acumulación y análisis de los datos financieros y no financieros para determinar los costos de ciertos productos o servicios (United States Government Accountability Office, 2007). Es decir, el objetivo principal es evaluar cuánto cuesta hacer lo que se está midiendo, lo que permite al gestor analizar si ese costo es razonable, o establecer una línea de base para la comparación con otras agencias que hacen un trabajo similar.

3.2 Objetivos del sistema de costos

Según Machado y Holanda (2010) la finalidad de un sistema de costos es facilitar el análisis de resultados y desempeño de los gestores públicos, en su tarea de maximizar los

¹⁴ Report to Congressional Requesters, Managerial Cost Accounting Practices: Implementation and Use Vary Widely across 10 Federal Agencies, 2007. United States Government Accountability Office, July 2007. GAO-07-679.

beneficios de los recursos públicos para la sociedad. Se destaca los siguientes objetivos específicos de todo sistema de costos:

- a. mayor eficiencia en el proceso de asignación del presupuesto vía evaluación de alternativas de costos¹⁵;
- b. mayor eficiencia operativa ya sea identificando ineficiencias, oportunidades de reducción de costos, evaluación del desempeño de las personas e instituciones, o vía evaluaciones costo/beneficio de las acciones;
- c. fijación de precios y tasas de los servicios públicos;
- d. apoyar decisiones de tercerización de ciertos servicios o promover por ejemplo Asociaciones Público Privadas (APP).

3.3 Los usuarios del sistema de costos

Hay muchas aplicaciones potenciales y varios usuarios de la información de costos. Puede ser utilizada tanto por los asignadores como por los ejecutores de recursos, para la programación presupuestal, la determinación de los costos y el establecimiento de tasas y precios, para evaluaciones de programas y decisiones económicas, tal como si fuera para hacer un proyecto *in-house* o para contratar a terceros¹⁶. El Congreso puede utilizar la información del sistema de costos para monitorear el desempeño de las entidades, así como para analizar los méritos de las propuestas presentadas. La población, a su vez, puede beneficiarse de una mayor transparencia acerca del desempeño de los programas y entender en qué y cómo se gastan sus impuestos.

En ese sentido, los principales usuarios de un sistema de costos son las secretarías o ministerios de hacienda, de economía, de planificación, las direcciones de presupuesto, de inversión pública, las secretarías o ministerios ejecutores de programas y proyectos, el congreso de la república, las secretarías de control u órganos de fiscalización y la sociedad civil.

3.4 Asignación de los costos a las Actividades y Productos

Nadie estará en desacuerdo sobre la necesidad de conocer el costo de los productos o servicios que una determinada entidad pública brinda a su población objetivo. Sin embargo, como indican Horngren y Foster (1991) en todas las organizaciones y en casi todas las facetas de la contabilidad la asignación del costo es un problema inevitable: ¿cómo se

¹⁵ Por ejemplo, los países en donde se ha implantado los Sistemas Nacionales de Inversión Pública (SNIP), en el diseño de los proyectos y programas utilizan para cada caso, el análisis de alternativas de solución del problema identificado y la comparación de los indicadores de rentabilidad social (TIR, VAN) mediante el método costo/beneficio.

¹⁶ Un informe realizado por el departamento de contabilidad de los Estados Unidos, reportó en julio 2007 grandes disparidades en el nivel de implementación de sistemas de gestión de costos. De las 10 agencias que fueron evaluadas, solo 3 habían implementado los sistemas en toda la agencia: El Departamento del Interior (DOI), la Administración de la Seguridad Social (SSA) y el Departamento de Trabajo (DOL). Además, el Departamento de Transporte (DOT) había logrado un progreso significativo en la implementación de sistema de contabilidad de costos en todo nivel de departamento.

deben asignar los costos de los activos fijos a años, departamentos, productos o servicios?, o bien, ¿cómo se debe asignar a los departamentos o productos los costos de los servicios o recursos compartidos?, ¿cómo se deben asignar en un hospital los costos de equipos médicos, instalaciones y empleados?

Entonces estamos ante un problema de asignación del costo. Esta es definida en un sentido general, como la distribución y redistribución de un costo o grupo de costos a uno o más objetivos de costos. En nuestro enfoque de presupuesto por resultados, un objetivo de costo sería la o las *actividades* que se tienen que realizar para lograr uno o más *productos* necesarios para alcanzar un *resultado esperado* por los ciudadanos. Dichos costos pueden ser clasificados en directos e indirectos.

- a. Una partida de costos se considera como un costo directo si se puede identificar en forma específica con un solo objetivo de costos en una forma económicamente factible.
- b. Una partida de costos se considera como costo indirecto cuando los recursos asociados tienen usos comunes en varias actividades u objetivos de costo y su división inmediata no es económicamente factible.

Horngrén y Foster (1991) establecen cuatro criterios para la decisión de asignación del costo. El criterio *Causa-Efecto* identifica y asigna los costos en proporción a los servicios proporcionados; el criterio *Beneficios Recibidos* identifica a los beneficiarios y asigna los costos en función a los beneficios percibidos; el criterio *Equidad* contempla a la asignación como un medio razonable de establecer los costos de producción; y el criterio *Capacidad de Soportar* consiste en asignar los costos en proporción a la capacidad para asumir los objetivos del costo; finalmente, sostienen la superioridad del criterio causa-efecto respecto al resto de criterios.

Como se ha indicado antes, las políticas públicas son el principal determinante de los costos del sector público, pues dan origen a los programas y acciones. Los recursos asignados son consumidos por las actividades de los programas y en consecuencia los costos unitarios de los productos se derivarían de las relaciones entre los costos de las actividades y las cantidades físicas ejecutadas.

En ese sentido, la calidad de la información de costos dependerá de la rigurosidad de la asociación en la fase de programación de los recursos con las actividades y posteriormente del cuidado que se tenga en las partidas contables utilizadas durante cada una de las transacciones en la fase de ejecución del presupuesto. Aquí el principal desafío que se podría enfrentar es la dificultad para vincular ciertos recursos comunes como el personal a las actividades de los programas. Otro desafío importante, lo constituye la calidad del diseño de los programas, especialmente en la definición de los productos y sus actividades, de tal manera que no se llegue a una desagregación muy alta que haga difícil y poco eficiente el proceso de programación presupuestal y el consiguiente prorrateo del gasto durante la ejecución.

3.5 Requisitos básicos para establecer un sistema de costos

Además de precisar o confirmar los objetivos así como los usuarios del sistema de información de costos, existen requisitos de carácter metodológico y operativo, como los que se indican a continuación.

1. El primer requisito básico es la adopción del criterio del devengado, que consiste en registrar y reconocer los hechos económicos y financieros que impactan o puedan llegar a afectar el patrimonio del sector público, en el momento en que ocurren.
2. Un segundo requisito es la armonización de conceptos y términos de tal manera que los resultados del sistema sean consistentes y confiables, dado que un sistema de costos se construye a partir de la información que generan los sistemas de presupuesto y de contabilidad gubernamental. Al respecto Martins (1996)¹⁷ destaca los siguientes conceptos de la contabilidad de costos.
 - a. **Gasto:** Sacrificio financiero que una entidad realiza, a través de la entrega o compromiso de entrega de sus activos, para obtener un producto o servicio.
 - b. **Inversión:** Gasto activado en función de su vida útil o de los beneficios atribuibles a futuros periodos.
 - c. **Costo:** Gasto relativo al bien o servicio utilizado en la producción de otros bienes o servicios.
 - d. **Desembolso:** Pago resultante de la adquisición de un bien o servicio.

Estas definiciones son aún más importantes en el enfoque de presupuesto por resultados, en donde se torna más relevante conocer los costos de los *Productos* así como de los *Resultados* y no solamente su presupuesto. Como indican Machado y Holanda (2010) estos conceptos pueden ser pensados como un ciclo: el activo fijo utilizado en el proceso productivo, previamente fue gasto, luego se transformó en inversión y posteriormente es considerado parcialmente como costo. Así mismo, en el caso de gastos corrientes, un gasto se puede transformar inmediatamente en costo sin pasar por la fase de inversión.

3. El tercer requisito está dado por la necesidad de realizar ajustes en los datos con la finalidad de adecuar la información existente en los sistemas de presupuesto y de contabilidad hacia un sistema de costos (ver recuadro 3). Al respecto, existe consenso en el sentido que la información de los gastos liquidados es la que más se aproxima a la definición de costo, como gasto realizado en la adquisición de bienes o servicios para la producción de otros bienes o servicios. Algunos ejemplos de estos ajustes son la liquidación forzada, el pago de materiales e insumos que se quedan como stock al final del ejercicio, los gastos de ejercicios anteriores que deben ser imputados a los Productos en el periodo de cálculo del costo, el desgaste de los activos fijos en el proceso de producción de bienes o servicios públicos, entre otros.

¹⁷ Citado por Machado y Nelson (2010).

3.6 El costo de los productos es consecuencia del costo de sus actividades

El costo de los Productos está definido por el valor de los recursos efectivamente utilizados en el proceso productivo, ya sean éstos fijos o variables, directos o indirectos. Por ello, cada vez más los países vienen utilizando la ejecución presupuestaria basada en devengados y no en caja para así aproximarse al verdadero costo de los productos. Sin embargo, el análisis y definición de los costos de producción es mucho más complejo que el simple hecho de contabilizar los valores devengados en el proceso de ejecución presupuestaria. Por ejemplo, los economistas y contadores calculan los costos y beneficios en forma distinta. Un economista calcula el *beneficio económico* de una empresa restando de su ingreso total todos los costos de oportunidad de los bienes y servicios vendidos. En cambio, un contador mide el *beneficio contable* de la empresa restando de su ingreso total únicamente sus costos explícitos.

Desde el punto de vista económico, el costo total de un producto está dado por el valor de todos los factores de producción, que se expresan en costos fijos y costos variables, entendiéndose por costo variable a aquellos costos que se modifican cuando varía la cantidad producida del bien y por costo fijo a los costos que no varían cuando varía la cantidad producida del bien.

Entonces, el Presupuesto por Resultados también necesita apoyarse en las funciones de producción de los bienes y servicios públicos y sus costos correspondientes. A continuación se explican algunos conceptos extraídos de la teoría económica y de la contabilidad, necesarios para entender la utilidad de los sistemas de costos en el enfoque de presupuesto por resultados.

3.7 La función de producción

Es la relación entre la cantidad de factores utilizados para producir un bien y la cantidad producida de ese bien (Mankiw, 2004). Así, la relación insumo-producto es aquella relación técnica que, dentro de una tecnología de producción determinada, se establece entre los diversos insumos (combinados en el proceso de producción, en cantidades y calidades adecuadas y precisas) con el respectivo producto que los requiere.

- a. el proceso de combinar diversos recursos reales (insumos) para la obtención de un producto se denomina proceso de producción;
- b. cada relación insumo-producto expresa una de las diversas tecnologías de producción disponibles para realizar el proceso de producción;
- c. toda relación insumo-producto implica determinada relación de calidad entre los insumos y el producto resultante;
- d. cada relación insumo-producto puede expresarse en coeficientes técnicos.

Insumos: son los recursos humanos, materiales (bienes de consumo), maquinarias, equipos y servicios de terceros que se requieren para generar un producto (bien o servicio público)

(Uña, 2011). Este concepto adoptado en el enfoque de Presupuesto por Resultados no se diferencia del que es utilizado convencionalmente en la teoría económica. Así, los insumos son totalmente asimilables a las variables independientes de una función de producción microeconómica.

Productos: son los bienes o servicios que surgen como resultado, cualitativamente diferente, de la combinación de los insumos que requieren sus respectivas funciones de producción. Los bienes o servicios producidos poseen características cualitativas y, en la mayoría de los casos, pueden cuantificarse. Por ejemplo, en los productos que se materializan en cosas tangibles predomina lo cuantitativo sobre lo cualitativo (libros de texto, raciones alimenticias, escuelas, carreteras, etc.); en los productos con ausencia de materialidad son esencialmente calificables antes que cuantificables (la seguridad, la educación, la información, etc.).

Resultado: es la consecuencia permanente o continúa en la población atendida cuando ésta utiliza o interactúa con los *Productos* entregados por las entidades públicas. Dependiendo de la naturaleza de las intervenciones del Estado, se puede llegar a establecer tipos de *resultados*, por ejemplo inmediatos, intermedios o finales.

3.8 Los métodos de costeo y el presupuesto por resultados

A diferencia de la contabilidad gubernamental, principalmente focalizada en los aspectos financieros, la contabilidad de costos parte de un producto o servicio y rastrea los costos de las actividades necesarias para su producción, lo cual permite vincular los servicios o productos directamente con el presupuesto. En ese sentido, un sistema de información de costos en la gestión pública puede brindar un valioso apoyo para la implantación del Presupuesto por Resultados.

Desde el punto de vista de la contabilidad se reconoce diversos tipos de costeo cada uno con ventajas y desventajas (costeo estándar o estimado, costeo por absorción, costeo directo o variable, otros). Machado y Holanda (2010) sostienen que el sistema de acumulación de *costos por proceso* es el que corresponde a los programas permanentes y que en el caso de proyectos es el sistema por *órdenes de servicio*; y en cuanto al método de costeo resaltan el costeo directo y el costeo por actividades.

En el primer caso, se argumenta que al no utilizar ratios el costeo directo permite analizar el desempeño de los gestores de las políticas públicas con mayor objetividad, además este método está muy arraigado en los sistemas de planeamiento, presupuesto y contabilidad presupuestal y, un argumento adicional es la relación costo/beneficio ya que el costeo directo puede ser rápidamente implantado sin mayor tratamiento de los datos. En el caso del costeo por actividad su ventaja respecto al costeo directo es que ayuda a incrementar la eficiencia al permitir identificar y eliminar aquellas actividades que no agregan valor, además por el hecho que las acciones del Estado se expresan en los programas que se desagregan en actividades y proyectos.

Este método conocido también como costeo ABC, se ha difundido en los últimos años con éxito en el ámbito empresarial. A continuación se presenta algunos de sus elementos:

- a. El método ABC ayuda a superar problemas de productividad, reduciendo y cuestionando todas aquellas actividades que no generan valor añadido. De esta manera se consigue un aumento de la competitividad global de la entidad.
- b. Se basa en el principio que indica que la actividad es causa de los costos y que los productos “consumen” actividades.
- c. Identifica los recursos que son usados en la gestión de cada actividad, cuantifica el costo de los recursos usados en la gestión de cada actividad y determina que actividades son necesarias para un producto.
- d. Plantea que no son los productos ni los servicios los que consumen costos, sino las actividades. Profundiza el análisis de las actividades, la utilidad de las mismas y, sobre todo, su costo. Se centra más en el hecho de erradicar los costos innecesarios, que en limitarse solo a distribuir los mismos.

Los conceptos anteriores, están fundamentados en algunas ideas de Santandreu y Santandreu (1998), las cuales se resumen a continuación:

- a. La gestión de costos se deberá centrar, principalmente en las actividades que los originan. La gestión óptima de las actividades producirá la reducción de los costos que de ella se derivan.
- b. El establecimiento de una relación causa/efecto entre las actividades y los productos o servicios. De ello se deriva que a mayor consumo de actividades corresponde la imputación de mayores costos y viceversa.
- c. Mayor objetividad en la asignación de los costos. Si se conoce el costo de cada actividad, la imputación al producto o servicio será en función de las actividades que haya producido o consumido.

El sistema ABC, aún diferenciándose en algunos aspectos con los métodos tradicionales, tiene elementos comunes con ellos, estos son: está basado en el costo completo, dado que todos los costos pasan a formar parte del costo de los productos o servicios; admite el tratamiento tanto en costo histórico como en costo estándar, es decir, se adapta también en función de la temporalidad de la información a utilizar; el sistema ABC puede combinarse con el método costeo directo y, con el tratamiento de los costos por áreas de responsabilidad o centros de costo.

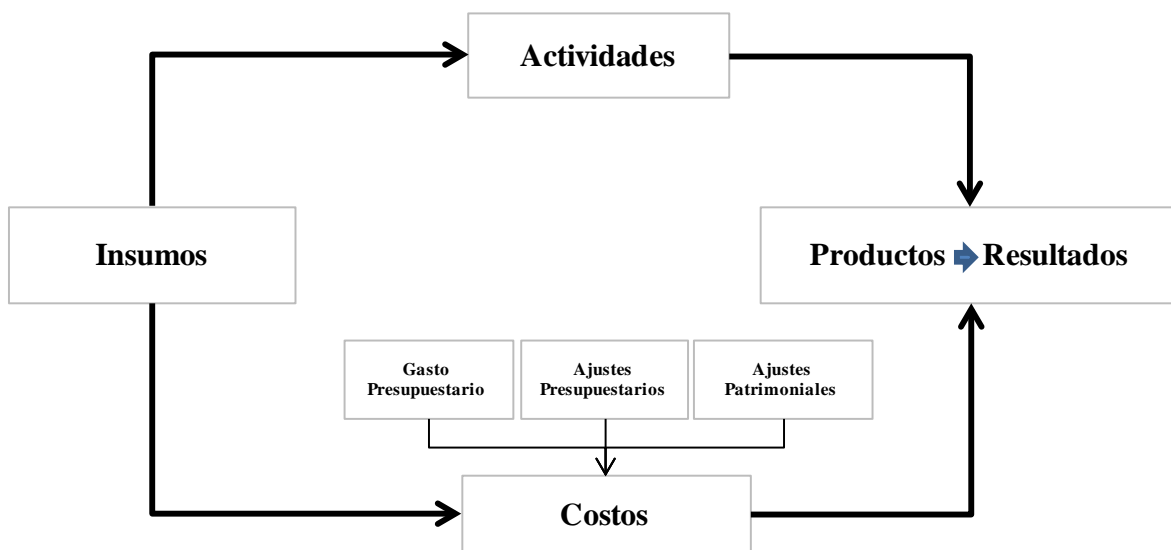
Sin embargo, Machado y Holanda (2010) advierten que la adopción del costeo por actividad ampliaría las dificultades para implantar un sistema general integral de costo, presupuesto y contabilidad, por diversas razones tales como:

- a. El proceso de implantación exigiría la identificación de actividades relevantes, tiempos medios de ejecución de cada una de ellas, número de horas trabajadas de cada funcionario, entre otros.

- b. Se necesitaría entrenamiento intensivo para uniformizar los criterios a ser adoptados en todas las organizaciones o centros de costos.
- c. El tiempo necesario para que el sistema se establezca y genere beneficios se ampliaría significativamente,
- d. El sistema generaría una cantidad de información prácticamente imposible de ser analizada.

No obstante este debate, queda claro que para implantar un presupuesto por resultados resulta fundamental utilizar métodos que permitan tener claridad en las relaciones insumo-producto y a partir de allí calcular los costos y apoyar a la programación de los presupuestos. Tener acceso a información sobre el origen de los costos de los productos ayudaría a establecer prácticas de negociación cada vez mas objetivas en el proceso de asignación del presupuesto. El gráfico siguiente muestra la relación existente entre los costos y los productos.

Gráfico 8: Presupuesto por resultados y costos



Fuente: Elaboración propia

3.9 El sistema de costos y la información de los SIAF

Considerando que los sistemas de presupuesto y de contabilidad son parte integrante de los sistemas integrados de información financiera, los datos para el sistema de información de costos pueden ser obtenidos a partir de ajustes sobre información del SIAF. Por ejemplo, Machado y Holanda (2010) reportan que en el modelo del Sistema de Contabilidad de Costos de Brasil (SIC) que aún está en proceso de implantación, se realizaron ajustes contables en dos etapas. La etapa inicial consistió en la identificación y cargado de información basada en cuentas contables que tienen información presupuestaria y no presupuestaria, ajustándose por incremento de valores patrimoniales y por exclusión de valores presupuestarios que no son costos del periodo, conforme a los conceptos de

contabilidad de costos. En una segunda etapa, el ajuste consistió en excluir la información que estuviese en las cuentas antes citadas, pero que no constituyen información de costo.

Recuadro 9: Modelo conceptual de costos adoptado en Brasil

Gasto Presupuestario Ejecutado	
	Gasto liquidado
	Gasto ejecutado registrado por pagar
Ajustes a Gasto Presupuestario	
(-)	Gasto ejecutado registrado por pagar
(+)	Restos por pagar liquidados en el ejercicio
(-)	Gastos de ejercicios anteriores
(-)	Formación de stock
(-)	Concesión de anticipo de fondos
(-)	Gastos de capital no efectivos
Ajustes Patrimoniales	
(+)	Consumo de stock
(+)	Gastos incurrido de anticipo de fondos
(+)	Depreciación/Amortización/Agotamiento

Fuente: Machado y Holanda (2010).

Está claro que, en términos agregados estos ajustes en las cuentas contables para determinar los costos, requieren una adecuada identificación de las fuentes de datos. Sin embargo, en el caso del Presupuesto por Resultados como se ha dicho antes, para llegar a determinar los costos de los Productos se tiene un desafío mayor, que está relacionado con la calidad del diseño de los Programas Presupuestales de tal manera que exista claridad y facilidad para el registro de las operaciones propias de la etapa de ejecución del presupuesto a nivel de la cadena causal *actividad-producto-resultado*.

IV. EL MODELO CONCEPTUAL DE LOS SIAFs Y EL CICLO DEL GASTO CON ENFOQUE DE PRESUPUESTO POR RESULTADOS

4.1 El enfoque de presupuesto por resultados necesita el apoyo del SIAF

El diseño conceptual es una herramienta para clarificar y lograr consensos en los factores fundamentales que permitirán definir el SIAF y guiar al equipo encargado de la implementación. El diseño conceptual se define como la especificación de los objetivos, la profundidad, la cobertura y los procesos críticos que el sistema debe soportar (Khan y Pessoa, 2010). Con fines de referencia sobre el rol que un SIAF puede jugar en el presupuesto por resultados, a continuación se describe brevemente el ciclo del gasto público.

En general, el ciclo del gasto público sigue tres grandes etapas o procesos claramente diferenciados. i) la planificación, ii) la ejecución, y iii) la rendición de cuentas. En cada etapa ocurren múltiples procesos secuenciales o paralelos que permiten entregar bienes y servicios públicos a los ciudadanos.

- a. La planificación comprende entre otras, la definición de prioridades estratégicas, programación operativa, programación de inversiones, formulación y programación presupuestaria, preparación del plan anual de adquisiciones, programación de recursos humanos, entre otros. En la teoría, esta etapa incluye el diseño de programas nuevos o la mejora del diseño de los programas existentes, como punto de partida para todo el ciclo del gasto.
- b. La ejecución del gasto público, entre otros comprende los procesos de licitación y contratación (adquisiciones), emisión de órdenes de compra u órdenes de servicio según corresponda-previa constatación de créditos presupuestarios-, realización del compromiso presupuestario, recepción y conformidad sobre bienes o servicios adquiridos, el registro de ingresos a almacén y la gestión patrimonial, el devengo, giro/pago, la gestión de recursos humanos incluyendo el pago de planillas, la ejecución de actividades y prestación de bienes públicos para los cuales se han seguido los pasos anteriores.

El seguimiento que consiste en verificar que la programación se está realizando según lo previsto, comprende desde la verificación del registro de los volúmenes de producción durante la ejecución de las actividades programadas, el control del proceso productivo, los ajustes a la programación en función a desempeño y la generación de información sobre las metas físicas y financieras según los diversos clasificadores presupuestarios y contables existentes (por funciones, programas, por unidades geográficas, por fuentes de financiamiento, por tipo de gasto, etc.).

- c. En la etapa de rendición de cuentas financieras y de resultados, se realiza un conjunto de actividades que integran la información presupuestaria y financiera y de resultados de la gestión, con fines de rendición de cuentas y de información de seguimiento y evaluación que permita retroalimentar la programación de la gestión. La elaboración de información financiera para fines de rendición de cuentas, corresponde a la administración de información sobre las transacciones y su reflejo en partida doble contable con la cual se genera los informes y estados financieros. La producción de estadísticas de las finanzas públicas generalmente se realiza en el marco del manual del FMI y con base en la información financiera residente en la base de datos SIAF bajo principios contables de valores devengados y partida doble. La evaluación es una actividad transversal que puede ser realizada en las tres etapas del ciclo y consiste en constatar la consistencia de la lógica causal del programa, antes, durante y después del inicio del mismo.

En la mayoría de los países, el SIAF hace posible que la información esté disponible simultáneamente para todos los usuarios institucionales, a la vez que apoya la elaboración de informes y estados integrados y consolidados, pero se concentra principalmente en la información financiera y de manera marginal reporta indicadores físicos, ello posiblemente por la ausencia de adecuados indicadores de desempeño y a la baja calidad de la planificación operativa.

En este esquema de procesos del gasto público, el Presupuesto por Resultados necesitará que en lo posible, el diseño conceptual del SIAF considere que el presupuesto estará enfocado especialmente en productos y resultados con una perspectiva multianual, además de los insumos que forman parte de las operaciones cotidianas de ejecución del presupuesto.

Ello debido a la necesidad del uso sistemático de información que permita medir la relación entre los resultados obtenidos y los recursos asignados o la relación entre los resultados esperados y los recursos a asignar. La información de desempeño permite inyectar criterios técnicos al proceso presupuestario e incentivos reales para mejorar la eficiencia en el uso de los recursos y la provisión de los bienes y servicios públicos a los ciudadanos (Scott, 2008; Robinson, 2007).

Sin embargo, generar información confiable y útil no es fácil. Se necesita, por un lado, un sistema de información basado en estadísticas que recoja de manera oportuna una serie de indicadores creíbles para la evaluación del desempeño, y por otro lado un sistema de gestión que en la operación cotidiana de las entidades, genere la información sobre los indicadores de producto para que la evaluación de desempeño confirme la atribución de los resultados encontrados con los productos entregados a los ciudadanos y los recursos utilizados. Esto último es sumamente relevante, en la medida que existe un desfase natural entre el ciclo presupuestal, la generación de productos y la obtención de resultados.

Recuadro 10: Desafíos en el uso de la información para la toma de decisiones

Según Allen Schick (1998) existen cuatro desafíos presentes en la gestión de la información ligada al presupuesto:

- a) **El costo de tener información confiable y oportuna:** Un presupuesto tradicional está orientado principalmente por información de los insumos que utilizan y las unidades de organización en las que opera de forma rutinaria; este tipo de información no cuesta mucho recopilarla pues es de fácil obtención. En cambio, la información sobre el desempeño necesita ser recolectada de forma especial a través del monitoreo interno y evaluaciones independientes.
- b) **Las brechas críticas en el uso de la información:** Este desafío está relacionado a la débil capacidad de los funcionarios públicos para obtener y analizar información de resultados, para relacionarla a la asignación del presupuesto anual, así como para utilizarla para dar el soporte necesario en la mejora de los programas y servicios.
- c) **Sobresaturación de información:** Mucha información que no puede ser procesada. Frente a esta dificultad, se debe diferenciar la información que es relevante con la información que es importante tener para una comprensión global de los procesos.
- d) **El uso real de la información de resultados para la toma de decisiones:** Quienes producen la información son funcionarios intermedios en cambio quienes toman las decisiones de asignación del presupuesto son políticos de primera línea. Lo que sucede en la realidad es que muchas veces quienes toman las decisiones (políticos) no toman en cuenta la información brindada por los administradores porque se basan en decisiones de otra índole (intereses, presiones, favores políticos, etc.).

Es decir, se requiere una alta dosis de involucramiento y liderazgo político de actores claves para implantar el PpR, en donde sistemas de administración e información como el SIAF son de gran utilidad, especialmente porque dichos sistemas modifican hábitos y conductas de los funcionarios ligados a la prestación de servicios y ejecución del gasto.

En aquellos países donde se ha generalizado el uso del SIAF como sistema de gestión de las operaciones diarias en las entidades públicas a cargo de la ejecución del presupuesto, podría constituir una oportunidad para el enfoque PpR, pues es un mecanismo ideal para recoger en forma oportuna y estandarizada los datos no solamente financieros sino también datos sobre metas de procesos y de productos y así evitar la duplicación de esfuerzos y errores en el procesamiento de gran cantidad de información. Thorn, Holm-Nielsen, and Jeppesen (2004) recomiendan, dada la importancia que tiene la información del desempeño en la gestión por resultados, que si no se cuenta con un buen sistema de información para evaluar los resultados de las instituciones, se debe construir uno antes de promover la introducción del presupuesto por resultados.

En ese marco, a continuación se describe brevemente, aquellas funciones donde el SIAF podría ampliar o mejorar su contribución al esfuerzo por implantar el enfoque PpR. No obstante, estas recomendaciones deben ser evaluadas en cada país, sobre la conveniencia de decidir su inclusión en sus diseños conceptuales, tomando en cuenta para ello, entre otros, el grado de madurez de sus sistemas de gestión y del nivel de apoyo político al proceso de implantación del enfoque de presupuesto por resultados. Un análisis comparado sobre los costos y beneficios de la alternativa de introducir estas funciones en el SIAF y la alternativa de crear uno o más sistemas paralelos al SIAF, será necesario para adoptar una decisión eficiente.

4.2 Funciones de apoyo a la asignación y programación presupuestaria por resultados

Registro de la matriz de resultados. Registro de la cadena de objetivos, matriz de resultados o matriz del marco lógico de los programas presupuestales por resultados, debidamente articulada en la estructura funcional programática que actualmente utilizan los sistemas de presupuesto. Un tratamiento especial requiere el registro de los indicadores de desempeño de la cadena *insumo-producto-resultado* con la finalidad de asegurar que el sistema cuenta con los parámetros necesarios para el seguimiento de tales indicadores.

En varios países se viene utilizando el método del marco lógico para el diseño de los programas presupuestarios por resultados. La columna de objetivos del programa (*Resultado final -Resultado intermedio-Productos-Actividades*), formaría parte de la clasificación funcional programática modificándose de esta manera la cadena actual en la parte programática así: Grupo funcional-Función-Sub función-*Resultado-Producto-Actividad*.

Este registro sería de gran ayuda para todo el ciclo del gasto público en la lógica del PpR, pues no solo permitiría programar el presupuesto por *productos* y *resultados* al estar estas

categorías vinculadas a sus *actividades* que consumen los recursos, sino que además generaría la plataforma o arquitectura programática necesaria para registrar todas las operaciones inherentes a la ejecución presupuestaria, por ejemplo desde la generación de compromisos, devengo, pago, inventario patrimonial, pago de planillas, etc. Todas ellas pueden ser registradas a nivel más bajo de la cadena (*actividades*) lo cual permitirá contar con toda la información presupuestaria en cualquier eslabón de la cadena funcional-programática.

Así mismo, considerando que los programas presupuestales se diseñan siguiendo la lógica causal del *resultado* que se espera lograr, es posible que durante la programación y ejecución sea necesaria la participación simultánea de múltiples Unidades Ejecutoras en los diferentes niveles de gobierno. Una herramienta informática de administración de usuarios tendría que permitir generar accesos a todas las Unidades Ejecutoras previamente identificadas en el diseño de los programas presupuestales, en función a su participación en la cadena *actividad-producto-resultado*.

Marco Presupuestal Multianual. Considerar un módulo para la asignación de los techos presupuestales según el Marco Macroeconómico Multianual y diversos criterios de asignación ya sea por *programas, resultados o productos*, de tal manera que las entidades ejecutoras bajo ciertas reglas y condiciones registren en el SIAF las metas de los *resultados* y *productos* para varios años, según las prioridades de política pública. La implantación progresiva de esta funcionalidad, en el futuro traerá grandes beneficios para la asignación del presupuesto, pues permitirá conocer la demanda sustentada de recursos.

En este enfoque, la asignación de marco presupuestal necesita ser realizado primero por programas tomando como base la demanda de los *resultados* y *productos* y no por instituciones. Luego de la etapa de programación de *productos* y *actividades* a cargo de las entidades rectoras de los programas como parte del ciclo anual, el SIAF podría generar los reportes de la asignación resultante por instituciones, unidades ejecutoras, unidades geográficas u otros criterios de estructuración del presupuesto.

Programación física y presupuestal. Con base en las matrices de resultados, el SIAF puede permitir el registro de la programación física de los indicadores de la cadena *actividad-producto-resultado*, según los accesos definidos durante el diseño y registro de los programas presupuestales, así como la elaboración del presupuesto de los programas a través de tablas insumo-producto o en su defecto a partir de catálogos de bienes y servicios.

En este enfoque, el presupuesto es el resultado de cuantificar las necesidades de recursos para la realización de los productos. Para apoyar el cálculo del presupuesto requerido es necesario facilitar a los especialistas el acceso a catálogos de bienes y servicios (temáticos o generales) con precios actualizados o a tablas de insumo-producto. Este mecanismo fuerza a una distribución de la parte variable del presupuesto con lógica de resultados. Es necesario llegar a este nivel de programación presupuestaria para cambiar progresivamente la asignación inercial e incrementalista por instituciones. Tales facilidades pueden ser

obtenidas vía interfases con otros sistemas como los llamados Sistema Integrados de Gestión Administrativa-SIGA desarrollados en algunos países e instituciones¹⁸).

En la actualidad, la asimetría de información (agente-principal) y el escaso tiempo que se dispone para la programación en el esquema del ciclo anual, generan limitaciones para realizar un proceso de revisión y negociación técnica suficientemente rigurosa como para asegurar que el presupuesto asignado es eficiente, en tal sentido el SIAF directamente o vía interfases con sistemas especializados pueden dar apoyo de gran valor para mejorar el proceso técnico de cálculo del presupuesto.

Conforme transcurran los años, a partir de un ejercicio inicial, se irán ajustando las cifras con datos reales (devengados) sobre los costos unitarios variables (y fijos) de los *productos* requeridos para lograr *resultados*.

4.3 Funciones de apoyo a las tareas de seguimiento y evaluación del desempeño

La implantación del enfoque de presupuesto por resultados, requiere información específica sobre el desempeño físico y financiero asociada a la cadena de objetivos de los programas presupuestales. Ello se podría lograr desarrollando funcionalidades en el SIAF y/o vía interfases con los sistemas relacionados con la gestión de recursos humanos, la adquisición de bienes y servicios, contratación de obras, y de administración patrimonial.

- a. Respecto a la ejecución financiera, el registro de las diversas operaciones financieras tendría que realizarse en la cadena *insumo-producto-resultado*, durante la ejecución del presupuesto, según los accesos habilitados para las unidades o agencias ejecutoras que participan en cada programa presupuestario.
- b. En cuanto a la ejecución física, se necesita el registro del valor de los indicadores de *actividad* (insumo) y de *producto* por parte de las unidades o agencias ejecutoras según los protocolos establecidos en el diseño de los programas presupuestales, como parte de sus operaciones diarias.
- c. Dado que la relación entre productos y resultados no es obvia ni lineal, los indicadores de *resultado intermedio* o específico (Propósito) y de *resultado final* (Finalidad) deben ser obtenidos mediante estudios independientes o vía encuestas estadísticas realizadas por entidades especializadas, seleccionadas especialmente para tal efecto. Los SIAFs sí podrían ofrecer opciones para el registro del valor de tales indicadores según la cadena lógica establecida en el diseño de los programas.

¹⁸ En algunos países como Perú, los Sistemas Integrados de Gestión Administrativa utilizados comúnmente en las entidades ejecutoras están conformados por módulos que operan articulados en una base de datos central y con múltiples tablas y códigos comunes: los módulos más frecuentes son: adquisiciones y contrataciones (incluyen programación de requerimientos en base a catálogos de bienes y servicios), logística, almacén, contabilidad patrimonial, recursos humanos, trámite documentario; y con menor frecuencia están los módulos de planificación y programación física-presupuestal, gestión de proyectos financiados con préstamos de entidades multilaterales.

- d. En armonía con el punto anterior, el diseño de los SIAF podría prever funciones para ofrecer apoyo a los procesos de auditoría, no solo con datos de *insumos* y *productos* sino también de *resultados*, de tal manera que los sistemas de control progresivamente dirijan su foco de atención a los *resultados* y no solamente al control de la legalidad y formalidad de las operaciones durante la ejecución presupuestaria.

En un escenario ideal, los procesos esenciales y repetitivos de la ejecución del presupuesto podrían darse vía una sola herramienta informática en todas unidades que administren recursos públicos, lo que contribuiría a la eliminación de mecanismos ineficientes en el gasto público y a una mayor transparencia de la gestión. Sin embargo, ello podría lograrse de manera más simple y menos costosa mediante la articulación de ciertos puntos o eslabones principales vía inter-fases entre los sistemas informáticos que participan en la ejecución del gasto.

Entonces, el problema de fondo no es solamente la integración informática con el SIAF sino la articulación lógica de los procesos que ocurren en cada sistema administrativo vía “hilos conductores” como por ejemplo la cadena de objetivos (*actividades-productos-resultados*) vinculada a la estructura funcional-programática.

En esa línea, algunos países están promoviendo el diseño de sus programas presupuestales y buscando articular la lógica de dichos programas con los instrumentos operativos que utiliza el SIAF tales como la estructura funcional-programática. Así por ejemplo, en México¹⁹ los objetivos, indicadores y metas de los programas presupuestarios, a los cuales se hace seguimiento durante cada ejercicio fiscal, son parte de la información contenida en la matriz de indicadores (MI) registrada por las dependencias y entidades en un sistema de información de la SHCP. Así, a través de la MI, se establece un vínculo entre las categorías que utiliza el sistema financiero y los elementos programáticos.

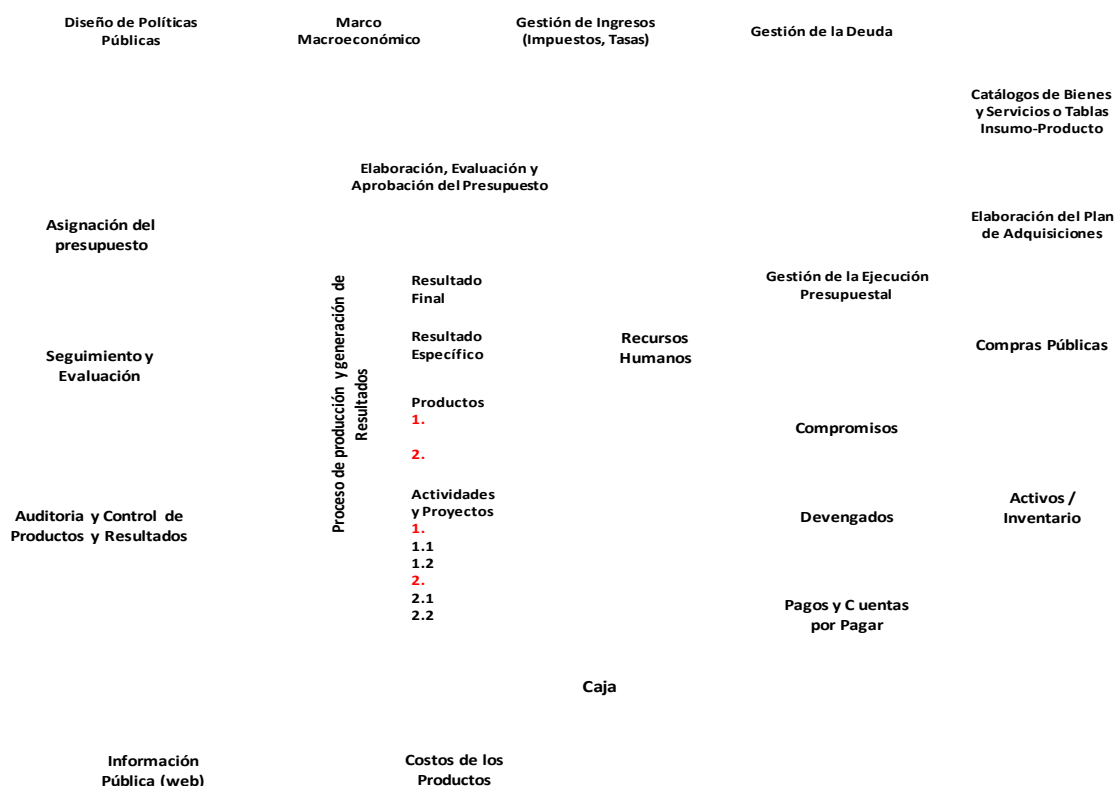
Igualmente, en el caso de Perú a partir del uso del método del marco lógico para el diseño de los programas presupuestales con enfoque de resultados, en el construcción del nuevo SIAF se prevé la vinculación de la estructura lógica del programa (*actividad-producto-resultado*) con la clasificación funcional (Función, División Funcional-Grupo Funcional), de tal manera que los elementos que se utilicen para registrar operaciones cotidianas serian dichas categorías relacionadas con los resultados.

El gráfico siguiente trata de reflejar que el punto de partida para una posible incorporación del enfoque de presupuesto por resultados en el SIAF sería el sistema de presupuesto a partir del diseño de programas presupuestales con enfoque de resultados, pues esta categoría de programación es el instrumento que permite implementar las políticas públicas orientadas a atender las necesidades de los ciudadanos.

¹⁹ El Proceso Presupuestario Orientado a Resultados en México, SHCP.
http://www.hacienda.gob.mx/EGRESOS/pbr/area_prog_presupuesto/introduccion_biblio/36_39.pdf

Entonces si el presupuesto se formula a nivel de *actividad* siguiendo la cadena de objetivos (*actividad-producto-resultado*) y ésta se vincula con la Estructura Funcional Programática, todos los otros sistemas que tienen participación directa en la ejecución del gasto público estarían ya insertos en el enfoque de presupuesto por resultados, a través de uno de sus elementos principales, el programa presupuestal.

Gráfico 11: El programa presupuestal por resultados como eje articulador de los sistemas que participan en la ejecución del gasto público



Fuente: Elaboración propia, a partir del esquema "A Modular Approach for Building FMIS" (Banco Mundial, 2011).

A partir del esquema anterior, se puede explicar varias relaciones potenciales, a ser evaluadas en el proceso de diseño de los SIAFs. La formulación del presupuesto puede apoyarse en catálogos de bienes y servicios y con ello contribuir con datos valiosos para elaborar el plan anual de adquisiciones (apoya a los procesos de compras corporativas por ejemplo), entonces éste ya tendría información relacionada a la cadena de resultados; igualmente ocurriría con el sistema de recursos humanos al asociar la programación de las jornadas laborales a la cadena vía las *Actividades*. Dado que la mayor parte del presupuesto se ejecuta vía procesos de adquisición y vía la planilla de remuneraciones, en ambos casos en la fase de compromiso el registro de la ejecución puede realizarse directamente utilizando el código de las *actividades* que forman parte de la cadena de resultados

(*actividad-producto-resultado*). De esta forma el SIAF puede proveer información útil a nivel de actividades, producto o resultado que combinada con la información de los sistemas de inventario y patrimonio a ese mismo nivel para la organización de los sistemas de costos tan necesitados en el enfoque de presupuesto por resultados.

Así mismo, este esquema que propone a la cadena de resultados como eje articulador de varios procesos del gasto público, tiene otras aplicaciones tales como la información para las evaluaciones independientes ya sea para orientar las decisiones de asignación de presupuesto o para promover mejoras en el diseño de los programas presupuestales para lograr los resultados con mayor eficiencia y efectividad; al vincular la programación presupuestal de los recursos humanos con la cadena *actividad-producto-resultado* (la cual tiene de manera explícita indicadores para cada nivel), puede generar valiosa información para evaluar el desempeño del personal así como para establecer diversos tipos de incentivos en la lógica del presupuesto por resultados. Los sistemas de control y auditoría que en la actualidad se concentran en los procesos, tendrían acceso a información física y financiera sobre los productos y resultados comprometidos, medibles con indicadores objetivamente verificables.

Como se ha dicho antes, las políticas públicas tienen dificultades para ser implementadas por la inercia institucional y especialmente por el divorcio entre el presupuesto y la planificación. Este esquema sugiere que la cadena lógica de los programas por resultados, puede constituirse en el hilo conductor entre los sistemas administrativos claves del gasto público y así facilitar la formulación, ejecución y evaluación de políticas públicas pensadas en las necesidades de los ciudadanos.

4.4 Elementos operativos requeridos por el presupuesto por resultados

Sin embargo, es necesario reconocer las necesidades operativas de un proceso presupuestario cada vez más técnico y riguroso en términos de la calidad de la planificación de los objetivos, cuantificación de las metas de productos y resultados, el cálculo de los costos y del presupuesto, demanda una serie de elementos que no necesariamente pueden estar soportados por el SIAF, que son necesarios para su implementación y pueden ser desarrollados en herramientas especializadas pero que trabajen a través de inter-fases con el SIAF. A continuación se hace un breve repaso de algunos elementos operativos que el enfoque del PpR necesita para generar beneficios en cuanto al incremento de la calidad y efectividad del gasto público.

- a. Administración de clasificadores y catálogos.** Además de los catálogos que son el núcleo del proceso presupuestario, tales como los clasificadores institucional, funcional, programático, fuente de financiamiento, geográfico, económico de gasto, un buen sistema de apoyo al costeo de actividades y productos requiere de un catálogo de bienes y servicios o el uso de tablas de insumo-producto. Específicamente en el caso del catálogo de bienes y servicios se requiere combinar el manejo de una lista de ítems con múltiples taxonomías y tener la opción para integrarse con el catálogo económico y otros catálogos tales como el clasificador contable, catálogo de bienes patrimoniales.

- b. Administración de actores y accesos.** Dado que la categoría programa presupuestal es un elemento valioso del enfoque PpR, se necesita opciones para el registro de la matriz de actores, sus roles y responsabilidades para el diseño y operación del Programa Presupuestal. Tanto los ministerios de hacienda, así como los sectores, entidades y Unidades Ejecutoras, necesitan funcionalidades para asignar roles y responsables para el diseño y gestión de los programas presupuestales, siguiendo un esquema basado en jerarquías desde el nivel mas agregado hasta los centros de costos.

Como se ha dicho antes, los programas presupuestales se diseñan tomando en cuenta las relaciones de causalidad que define el resultado final esperado y por tanto puede cruzar las entidades del gobierno central así como las entidades de los gobiernos sub nacionales. Por ello, el PpR requiere que los sistemas informáticos contemplen al menos las siguientes situaciones:

- Programas Presupuestales donde participan varios sectores no habiendo entre ellos una relación de jerarquía;
- Programas Presupuestales donde participan entidades de diferentes niveles de gobierno no habiendo entre ellos una relación de jerarquía;
- En la línea de producción de un Producto del Programa presupuestal pueden participar concurrentemente más de una entidad o agencia ejecutora y más de un nivel de gobierno, no habiendo una relación de jerarquía entre ellos.

- c. Administración de las matrices de resultados e indicadores.** Son necesarias opciones para el ingreso de datos generales del Programa, manejo de versiones del Programa con un flujo de trabajo asociado con alertas, validaciones, fechas límites, registro de Resultados, de Productos, ingreso de tablas de evidencias, medios de verificación de resultados y factores externos (supuestos) que afectan las relaciones de causalidad *insumo-producto-resultado*, para las tareas de seguimiento y evaluación.

Se necesita opciones para el registro, actualización y consulta de indicadores de *resultados* provenientes de las encuestas realizadas por entidades especializadas e independientes y de *productos e insumos* a partir de los sistemas de registros administrativos de los sectores, entidades y unidades ejecutoras.

Recuadro 12: Las fuentes de datos sobre los indicadores de desempeño

Es recomendable que los indicadores de resultado e impacto sean generados mediante encuestas con una frecuencia semestral o anual. Esa fuente de datos también puede generar indicadores de cobertura y de calidad de los productos.

En cambio, los indicadores de producto en términos de cantidades absolutas se generan a partir de las bases de datos que administran las entidades ejecutoras y proveedoras de los productos. Igualmente, los indicadores de insumo son generados y almacenados en las bases de datos conforme se realizan las operaciones diarias.

Varios de los indicadores orientados a medir desempeño, tales como los ratios de eficiencia que contrastan cantidad de productos con cantidad de insumos, requieren de un sistema que mantenga un esquema de integración de fuentes de datos basado en la adopción de un núcleo básico de códigos estándares, los cuales deberían estar contemplados en el módulo de administración de catálogos. La actualización de los indicadores podrá ser de manera manual, mediante carga masiva de datos o mediante una operación en línea en base a una trama estándar de intercambio de datos con la unidad productora de los indicadores.

Sistemas como el SIAF pueden generar reportes básicos y a su vez permitir interactivamente hacer comparaciones entre indicadores, entre entidades y programas, sin embargo para análisis más complejos como la construcción de series de tiempo, estadísticas descriptivas, construcción de escenarios, proyecciones, etc., es recomendable recurrir a herramientas auxiliares especializadas tales como las de inteligencia de negocios, entre otros, disponibles en el mercado.

- d. Plan de producción.** Como ya se ha dicho el presupuesto es el reflejo del plan de producción pública. Este es elaborado en base a i) los Productos establecidos y aprobados en los programas presupuestales; ii) los proyectos de inversión pública priorizados; iii) el resto de actividades que no siguen el enfoque de resultados.

La elaboración del Plan de Producción de una Entidad, es un proceso iterativo entre el sector responsable del diseño del Producto, las unidades ejecutoras y los puntos de atención responsables de la entrega de los productos a los beneficiarios directos. En ese sentido, el enfoque PpR necesita opciones para configurar flujos de trabajo en un esquema de colaboración entre las diferentes unidades responsables de proyectar las cantidades de productos, así como también facilitar el monitoreo, la revisión, aprobación, rechazo, etc., de cada uno de los pasos de elaboración de plan de producción.

El Plan de producción debe contemplar por cada producto tres valores: a) el universo de beneficiarios denominado población objetivo; b) la cantidad de beneficiarios que la Entidad proyecta atender; y, c) la cantidad de beneficiarios que fueron atendidos históricamente. Se necesita opciones para hacer diversos análisis (geográfico, institucional, etc.) así como diferentes técnicas de proyección de las tres cantidades para diferentes horizontes temporales (mensuales, trimestrales, anuales, multianuales).

- e. Plan de requerimientos.** Existen grandes beneficios al vincular los *insumos* con los *productos* para la calidad de la estimación del presupuesto, pero además al estandarizar los requerimientos se generan oportunidades de economías de escala pues se facilita la

planificación y realización de compras corporativas, obteniendo mejores precios de adquisición.

El Plan de requerimientos podría sustentarse en una lista de insumos codificada según catálogo estándar con sus respectivas cantidades, vinculadas a cada *producto*. La lista puede ser completa o parcial dependiendo del grado de madurez del sistema de gestión pública, así mismo los insumos pueden ser clasificados en directos/indirectos, fijos/variables (con referencia a un año), bienes de capital (activos fijos). La lista de insumos puede ser definida por la propia Entidad durante el proceso de programación o aplicar una lista estándar definida por el Sector o entidad responsable del diseño del *Producto* y Programa presupuestal. La decisión de cual usar es definida por el sector. El estándar puede tener variantes, en unos casos se puede aplicar en forma parcial o total, pues la entidad puede requerir solo la lista de insumos, en otros la lista más cantidades y otros la lista más cantidad y ratios de rendimiento.

Para las entidades que decidan utilizar listas estándar, podrían tener la opción de cambiar la presentación del insumo, la cantidad del insumo, los ratios de rendimiento, sustituir por otros insumos, eliminar e incluir otros insumos. La lista estándar de insumos definido para el año t, bien sea definida por la propia entidad o por el sector responsable del *producto*, se mantiene a lo largo del tiempo para los sucesivos ejercicios de programación, salvo que la entidad decida modificarlos.

- f. Asignación de los recursos humanos a productos.** En la lógica de resultados y especialmente para sentar las bases para el sistema de información de costos, en la herramienta informática que apoye la programación presupuestal, es necesaria una opción para vincular insumos con centros de costos. Un caso especial lo constituye el manejo de recursos humanos y de los bienes de capital. En principio cada recurso humano o su plaza correspondiente deberían estar asociados a un centro de costos, y a su vez a un *producto* del centro de costos. Considerando que junto a la matriz de resultados se registran los indicadores, tal asociación tiene utilidad para el sistema de evaluación del desempeño de los recursos humanos y la aplicación de incentivos al personal.

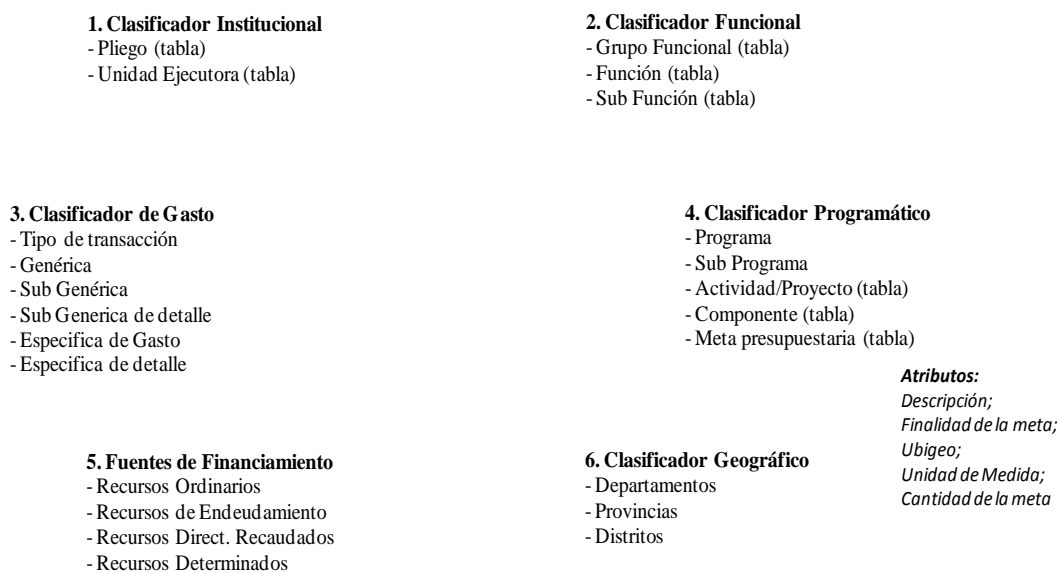
4.5 El clasificador programático y la introducción del enfoque de resultados en los sistemas integrados de administración financiera²⁰

En los párrafos siguientes se postula que partiendo del programa presupuestal, principal elemento del enfoque de presupuesto por resultados, y utilizando el clasificador programático, se puede introducir dicho enfoque en el diseño conceptual del SIAF y a partir de allí seguir toda la secuencia actualmente ya establecida en la gestión del gasto público. Los siguientes hechos respaldan esta propuesta:

²⁰ En este documento no se analiza ni discute el diseño de los clasificadores funcionales, no obstante se reconoce que algunos países exista la necesidad de revisar y definir su estructura y niveles de desagregación, partiendo del objetivo para el cual se crearon.

- a. El clasificador programático es el nexo actual entre la planificación y el presupuesto, pues las entidades ejecutoras utilizan este clasificador para programar sus actividades, programas y proyectos.
- b. A estas categorías se les atribuye o asigna las llamadas metas físicas y los correspondientes presupuestos calculados con un enfoque fundamentalmente de insumos e incremental (remuneraciones, pensiones, subvenciones, bienes, servicios, obras, etc.).
- c. Los SIAFs actualmente ya contienen información sobre volúmenes de producción física, pero dicha producción solo corresponde a *actividades* (medibles con indicadores de insumo), pero en muchos casos no existe vinculación con niveles superiores de objetivos como los llamados *productos* y *resultados* intermedios o finales.
- d. Aquellas entidades que están adoptando el enfoque de resultados, registran los elementos del diseño de los programas presupuestales y los correspondientes valores de los volúmenes de producción y de presupuesto en sistemas auxiliares, pero en forma desarticulada de los sistemas de presupuesto y contabilidad.

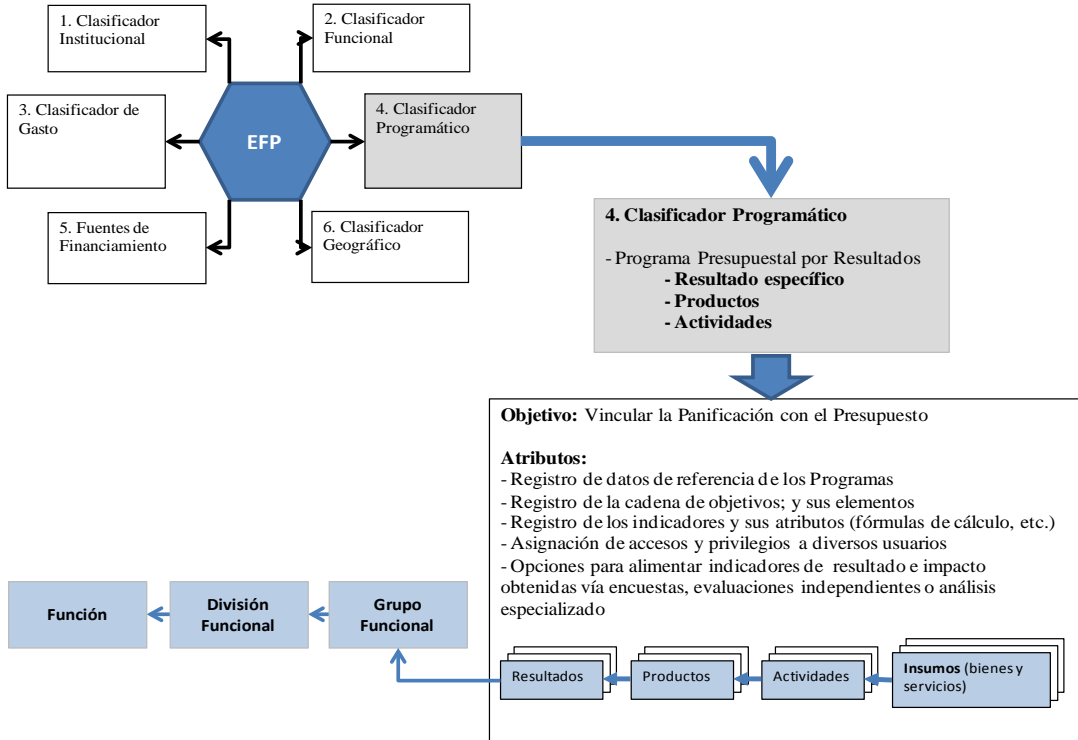
Gráfico 13: Elementos de la estructura funcional programática en el sistema de presupuesto



Fuente: Elaboración propia.

El gráfico anterior corresponde a los elementos de la Estructura Funcional Programática utilizada actualmente en Perú. El objetivo es perfeccionar dicho clasificador de tal manera que se pueda vincular la cadena causal *actividad-producto-resultado* en la estructura funcional lo cual permitiría articular la planificación con el presupuesto.

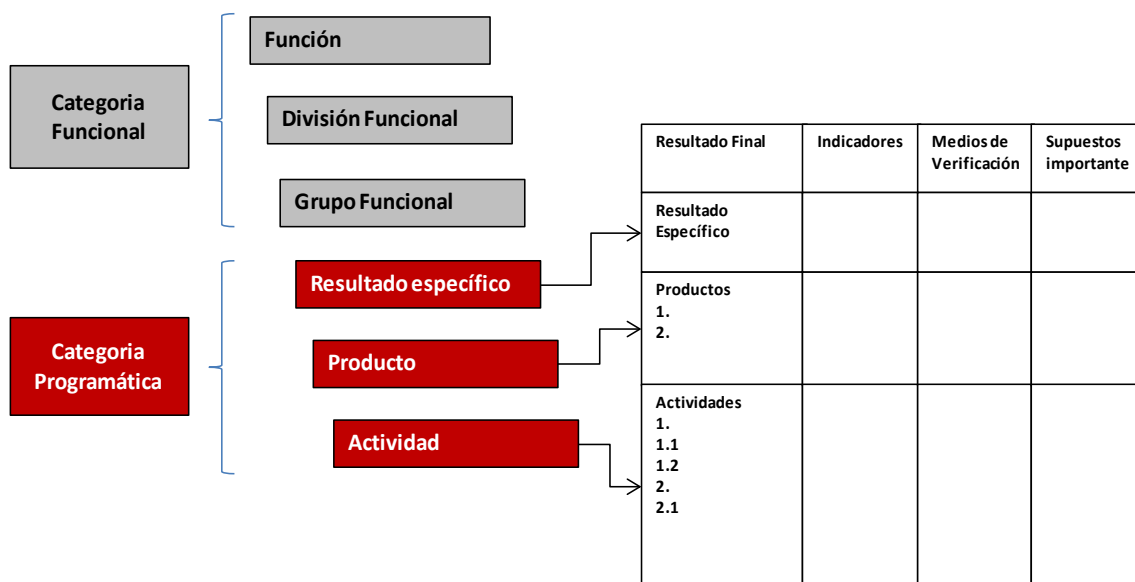
Gráfico 14: Cambios al clasificador programático para introducir la cadena causal de los programas presupuestarios por resultados



Fuente: Elaboración propia

Si el método de diseño de los programas presupuestarios fuera el marco lógico, como está ocurriendo en México, Chile y Perú, dicha adecuación del clasificador programático contendría la primera columna del marco lógico como se muestra en el gráfico siguiente. Evidentemente, en este caso durante el diseño de los programas presupuestales, se deberá tener cuidado para que el número de *actividades* y *productos* (y sus respectivos indicadores) sea acotado y refleje el carácter estratégico y programático de este enfoque de programación con enfoque de resultados y visión multianual.

Gráfico 15: Vinculación entre la cadena causal de los programas presupuestales y la estructura funcional programática



Fuente: Elaboración propia.

Lo anterior implica, que las entidades rectoras y/o ejecutoras de los programas presupuestales podrían necesitar mecanismos y herramientas especializadas según la naturaleza de sus funciones, para organizar y administrar tareas o acciones de mayor detalle a partir de la información registrada en la programación presupuestal.

V. CONCLUSIONES Y AGENDA PENDIENTE

La finalidad última de las finanzas públicas es contribuir a resolver de manera eficiente y sostenible las necesidades prioritarias de los ciudadanos. Los sistemas integrados de administración financiera SIAF tienen un potencial para aportar al logro de esa finalidad, pues están constituidos por los sistemas administrativos nucleares del gasto público.

El enfoque de Presupuesto por Resultados al centrarse en las necesidades de los ciudadanos, vincular el financiamiento de las entidades a los resultados que ellos esperan, usar sistemáticamente información sobre el rendimiento y utilizar mecanismos de incentivo al desempeño, puede contribuir al logro del propósito de las finanzas públicas, pero necesita fuertemente del apoyo de sistemas de información tales como el SIAFs.

Igualmente, para la toma de decisiones, el enfoque de presupuesto por resultados requiere el apoyo de sistemas de información de costos, pues tan importante como el presupuesto por productos es el costo real de dichos productos (bienes y servicios públicos) que los programas entregan a la población para lograr los resultados esperados. Dichos sistemas

pueden ser implementados a partir de información contable existente en los SIAF, pero es necesario realizar adecuaciones conceptuales, hacer ajustes en los datos financieros y elegir un método apropiado para generar información útil y confiable sobre los costos de los productos y resultados.

Los SIAF nacieron como respuesta a la necesidad de registrar y controlar el gasto público en situaciones de crisis fiscal y macroeconómica. Sin embargo, en los últimos años los países están cambiando paradigmas desarrollados a partir de las funciones primigenias de los SIAF y buscan aprovechar su alto potencial para contribuir a una gestión más eficiente y efectiva en el uso de los recursos públicos.

En este contexto, en la mayoría de los países de América Latina y el Caribe, los SIAF cada vez buscan articular más los sistemas nucleares del manejo financiero (presupuesto, contabilidad, tesorería, deuda, etc.) con otros sistemas complementarios o auxiliares (planificación, inversiones, adquisiciones, recursos humanos, patrimonio, control, etc.), para realizar funciones de apoyo a la gestión del gasto público.

Aquí surgen algunas preguntas fundamentales ¿cuál es la estrategia más conveniente y viable para lograr esa contribución?, ¿vía la integración en el SIAF de todos los procesos asociados a la gestión por resultados?, o ¿vía mecanismos de interoperación entre sistemas especializados por sectores con el SIAF?, o ¿o a través de un único sistema central especializado en el Presupuesto por Resultados articulado con el SIAF?, ¿cuáles son las ventajas, riesgos y desafíos en cada caso?

Para responder estas y otras preguntas aún se requiere un mayor debate a la luz de las experiencias y lecciones que se vayan logrando. En este documento, se plantea que un primer paso podría ser utilizar el clasificador presupuestario para introducir progresivamente en el SIAF el enfoque de resultados vía la cadena causal *Actividad-Producto-Resultado* y sus respectivos indicadores. Igualmente, se plantea que esta modificación permitiría al SIAF proporcionar datos sobre los costos directos por *Actividades* a otro sistema especializado que ayudaría a los sectores a realizar una adecuada asignación de los costos indirectos y así poder conocer el costo total de los productos para la toma de decisiones en el enfoque de resultados.

Para decidir se recomienda realizar en cada caso, evaluaciones cuantitativas y cualitativas sobre los posibles impactos de la modificación del clasificador programático en la eficiencia de procesamiento de la información financiera por parte del SIAF y, el valor de contar con información sobre indicadores y costos para mejorar las decisiones de asignación y gestión del presupuesto público.

En ese planteamiento, el concepto de programa presupuestal como unidad básica de asignación, gerencia y control de resultados es de gran utilidad para implementar el enfoque de presupuesto por resultados. Sin embargo, su adecuado uso demanda compromiso político, liderazgo, disciplina y una alta rigurosidad metodológica en su diseño, ejecución, evaluación y retroalimentación para una mejora continua.

Hay que reconocer, que ello puede constituir un desafío para muchos países con sistemas de gestión pública no consolidados, pues la gestión de los programas por resultados ciertamente requiere de la interacción dinámica de múltiples matrices de objetivos, indicadores, clasificadores, actores, roles y el apoyo de otros sistemas que participan en la gestión del gasto público. Pero a diferencia del pasado, el avance en las TICs en cuanto a software y hardware ofrecen actualmente soluciones para atender las necesidades de los procesos y objetivos del presupuesto por resultados.

Los SIAF y los sistemas complementarios son medios y no fines en sí mismo, y en el enfoque de presupuesto por resultados interesa especialmente qué tipo de información fluye por dichos sistemas. Entonces, estamos ante la necesidad no solo de pensar en la calidad de la herramienta y su grado de articulación con otros sistemas auxiliares, sino también en la calidad del diseño de las intervenciones del Estado, es decir en la calidad de la planificación.

Entonces, el desafío mayor no se limita al diseño, desarrollo o adecuación de los SIAF para apoyar la implantación efectiva del PpR, también en lograr convencimiento, capacidades y compromiso de los actores directos en las tareas del gasto público con el nuevo enfoque, así como programas por resultados diseñados con la participación activa de los funcionarios responsables de la prestación de los servicios públicos.

Es allí donde las herramientas informáticas como los SIAF pueden brindar apoyo sistemático y permanente, pues tienen fuerza y poder para contribuir a cambiar conductas en la gestión del gasto público, en la práctica su fuerza algunas veces puede ser mayor que la fuerza de las propias normas.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- Banco Mundial. 2003. Informe sobre Desarrollo Mundial - Desarrollo sostenible en un mundo dinámico: Transformación de las instituciones, crecimiento y calidad de vida.
- . 2010. “La Formulación de Políticas en la OCDE: Ideas para América Latina.” Unidad de Reducción de la Pobreza y Gestión Económica, América Latina y El Caribe, Banco Mundial.
- . 2011. *Financial Management Information System*. Washington, DC: Banco Mundial.
- Cunil, N. y Sonia Ospina. 2003. “Evaluación de resultados para una gestión pública moderna y democrática.” Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo CLAD.
- García López, R y M. García Moreno. 2010. La gestión para resultados en el desarrollo: Avances y desafíos en América Latina y el Caribe. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo.
- García Sánchez, Isabel María. 2007. La nueva gestión pública: evolución y tendencias. Universidad de Salamanca, 2007.
- Horngren, Charles T. y Foster George. 1991. *Contabilidad de costos: Un enfoque gerencial*. Sexta edición. Palo Alto, CA: Stanford University.
- Khan, Abdul y Mario Pessoa. 2010. “Conceptual Design: A Critical Element of a Government Financial Management Information System Project.” Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Leruth, L. y Elisabeth Paul. 2007. A Principal-Agent Theory Approach to Public Expenditure Management Systems in Developing Countries. *OECD Journal on Budgeting*, 7 (3).
- Machado, Nelson y Vicor B. Holanda. 2010. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *RAP*, v. 44, N° 4, jul./ago. 2010. No prelo Artigo apresentado no I Congresso Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público. ESAF, DF, 2010.
- Mankiw, N. Gregory. 2004. *Principios de Economía*. Tercera edición. Nueva York: McGraw-Hill.
- OECD. 2011. *Government at a Glance 2011*. OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/gov_glance-2011-en
- Polidano, Charles. 1999. The New Public Management in Developing Countries. University of Manchester, United Kingdom.
- Pollitt, C. (1999) Evaluation and the New Public Management: an international perspective. En *Evaluation Journal of Australasia*.
- Petrorius, J. (2009). A Structured Methodology for Developing IT Strategy. Proceedings of the Conference on Information Technology in Tertiary Education. Pretoria.

- Roberts, John (2003) *Managing Public Expenditure for Development Results and Poverty Reduction*. ODI working paper no. 203. Londres: Overseas Development Institute.
- Robinson, Marc. 2007. *Performance Budgeting Model and Mechanisms*. En Robinson, Marc (ed.), *Performance Budgeting, Linking Funding and Results*. Nueva York: Palgrave Macmillan.
- Robinson Marc y D. Last. 2009. *A Basic Model of Performance-Based Budgeting*. Fiscal Affairs Department of International Monetary Fund, Washington, DC.
- Santandreu, E. Y Santandreu, P.: *Cálculo de costes con el método ABC*. Ediciones Gestión 2000. España, 1998. Pp: 9-38.
- Schröder, Peter. 2001. *Nueva gestión pública: Aportes para el buen gobierno*. Fundación Friedrich Naumann, Oficina Regional América Latina, México.
- Schick, A. 1998. *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*. World Bank Institute, Governance, Regulation, and Finance Division, Washington D.C.
- . 2008. *Getting Performance Budgeting to Perform*. Documento mimeografiado citado en *Gestión para Resultados en el Desarrollo: Avances y Desafíos en América Latina y el Caribe*, Washington DC: BID.
- Scott, Graham (2008), “Some Observations on the Concepts and the State of the Art in Performance Budgeting.”
- Thorn, Kristian, Lauritz Hom-Nielsen y Jette Samuel Jeppesen, *Approaches to Results-Based Funding in Tertiary Education, Identifying Finance Reform Options for Chile*, World Bank, October 2004, Working Paper.
- Van Thiel, Sandra y Frans Leeuw. 2002. *The Performance Paradox in the Public Sector*. *Public Performance and Management Review*, 25 (3).
- Uña, G. 2011. “Desafíos para el presupuesto en América Latina: el presupuesto basado en resultados y los sistemas de administración financiera”. 23 Seminario Regional de Políticas Fiscal, CEPAL, Naciones Unidas, Santiago de Chile, 18-21 enero 2011.
- United States Government Accountability Office. 2007. *Report to Congressional Requesters, Managerial Cost Accounting Practices: Implementation and Use Vary Widely across 10 Federal Agencies*, July 2007. GAO-07-679.
- Weimer, D. y R Aidan. 1998. *Policy Analysis: Concepts and Practice*. 3ra. Edición. New Jersey: Prentice Hall.
- <http://www.mef.gob.pe>; *Lineamientos para la Programación y Formulación del Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2012; Guía Metodológica para la Programación Presupuestaria Estratégica*.
- <http://www.dipres.gob.cl/572/propertyvalue-2131.html>; *Instrucciones para la formulación presupuestaria: Formulario H, indicadores de desempeño año 2011*.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público Subsecretaría de Egresos: Informe de Avance Físico y Financiero de los Programas Presupuestarios; Enero – Mayo 2011. Presentado a la H. Cámara de Diputados en cumplimiento al artículo 42, fracción II de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. Junio 2011.
<http://www.shcp.gob.mx/EGRESOS/pbr/Paginas/introduccion.aspx>

El Proceso Presupuestario Orientado a Resultados en México, SHCP.
http://www.hacienda.gob.mx/EGRESOS/pbr/area_prog_presupuesto/introduccion_biblio/36_39.pdf