

Manual de transparencia fiscal

Fondo Monetario Internacional

Preparado por el Departamento de Finanzas Públicas
(En consulta con otros departamentos)

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	92
I. CLARA DEFINICIÓN DE FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES	94
Sector gobierno	94
DEFINICIÓN DEL SECTOR GOBIERNO	96
INTERVENCIÓN DEL GOBIERNO EN EL RESTO DE LA ECONOMÍA	96
<i>Reglamentación del sector privado no bancario</i>	96
<i>Intervención del gobierno en el sector bancario</i>	96
<i>Inversión directa en acciones y otras participaciones de capital</i>	97
DISTRIBUCIÓN DE FUNCIONES DENTRO DEL GOBIERNO	97
<i>Diferentes niveles de gobierno</i>	97
<i>Funciones de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial</i>	97
COORDINACIÓN Y GESTIÓN DE LAS ACTIVIDADES DEL GOBIERNO	98
<i>Coordinación del proceso de gestión de las finanzas públicas</i>	98
<i>Separación de la gestión de las finanzas públicas, la política monetaria</i> <i>y las empresas públicas</i>	99
<i>El gobierno general y el banco central</i>	99
<i>El gobierno general y las instituciones financieras públicas</i>	99
<i>El gobierno general y las empresas públicas no financieras</i>	99
MARCO JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO	100
MARCO INTEGRAL DE ACTIVIDADES PRESUPUESTARIAS Y EXTRAPRESUPUESTARIAS	100
BASE JURÍDICA DE LA TRIBUTACIÓN	101
<i>Bases jurídicas explícitas de todos los impuestos</i>	101
<i>Las leyes impositivas deben ser asequibles y comprensibles</i>	101
<i>Criterios claros para la aplicación</i>	102
<i>Derechos de los contribuyentes y apertura de las decisiones</i> <i>administrativas al examen independiente</i>	103
<i>Normas éticas de conducta</i>	103
II. ACCESO DEL PÚBLICO A LA INFORMACIÓN	103
Información completa sobre la actividad fiscal	103
COBERTURA DEL PRESUPUESTO ANUAL	103
<i>Presupuesto y actividades extrapresupuestarias del gobierno central</i>	103
<i>Posición consolidada del gobierno general</i>	103

EJECUCIONES PRESUPUESTARIAS Y PROYECCIONES	104
PASIVOS CONTINGENTES, GASTO TRIBUTARIO Y ACTIVIDADES CUASIFISCALES	105
<i>Pasivos contingentes</i>	105
<i>Gasto tributario</i>	106
<i>Actividades cuasifiscales</i>	106
DEUDA Y ACTIVOS FINANCIEROS	109
<i>Declaración de la deuda</i>	109
<i>Declaración de activos financieros</i>	109
COMPROMISO Y PUNTUALIDAD DE LA PUBLICACIÓN DE INFORMACIÓN	110
<i>Compromisos de publicación</i>	110
<i>Puntualidad de la publicación</i>	111
III. TRANSPARENCIA EN LA PREPARACIÓN, EJECUCIÓN Y PUBLICACIÓN DEL PRESUPUESTO	112
Documentación presupuestaria	112
OBJETIVOS Y SOSTENIBILIDAD DE LA POLÍTICA FISCAL	112
<i>Pronósticos y marcos de presupuesto a mediano plazo</i>	112
<i>Sostenibilidad fiscal</i>	114
NORMAS FISCALES	114
MARCO MACROECONÓMICO	115
Separación entre compromisos existentes y nuevas políticas	115
PRINCIPALES RIESGOS FISCALES	115
Clasificación presupuestaria	115
CLASIFICACIÓN DE DATOS	115
<i>Carácter exhaustivo y compatibilidad con las estadísticas de las finanzas públicas</i>	116
<i>Congruencia con las responsabilidades administrativas</i>	118
OBJETIVOS DE LOS PROGRAMAS	118
INDICADORES DE LA SITUACIÓN FINANCIERA DEL GOBIERNO	118
BASE CONTABLE	121
Especificación de procedimientos para la ejecución del presupuesto	121
SISTEMA CONTABLE	121
<i>Sistemas de control interno</i>	121
<i>Evaluación de atrasos</i>	123
<i>Cobertura de las transacciones con financiamiento interno y externo</i>	124
<i>Ayuda en especie</i>	124
<i>Operaciones del balance general</i>	125
ADQUISICIÓN Y CONTRATACIÓN DE PERSONAL	125
<i>Adquisiciones y licitaciones</i>	125
<i>Contratación de personal</i>	125
AUDITORÍA	125
Declaración de información fiscal	126
RESULTADOS DE LAS OPERACIONES PRESUPUESTARIAS Y EXTRAPRESUPUESTARIAS	126
<i>Conciliación con las estimaciones presupuestarias</i>	126
<i>Periodicidad y puntualidad</i>	126
<i>Cobertura del gobierno general</i>	126
CUENTAS DEFINITIVAS	126
RESULTADOS DE LOS PROGRAMAS	127
IV. EVALUACIÓN INDEPENDIENTE QUE DÉ GARANTÍAS DE INTEGRIDAD	127
Evaluación independiente y pública de la información fiscal	127
AUDITORÍA EXTERNA	127
EVALUACIÓN DE LOS PRONÓSTICOS MACROECONÓMICOS	128
INTEGRIDAD DE LAS ESTADÍSTICAS FISCALES	129

Recuadros

1. Requisitos de las normas mínimas de transparencia fiscal	94
2. Características de la reglamentación sobre transparencia	97
3. Ley de Presupuesto – Diferentes tradiciones	101
4. Código de Conducta para los Cargos Públicos	104
5. Declaración del gasto tributario	106
6. Tipos de actividades cuasifiscales	107
7. Estimación de los efectos fiscales de las actividades cuasifiscales	108
8. Ley de presupuesto y transparencia fiscal	111
9. Marcos de presupuestos a mediano plazo: lecciones extraídas de la experiencia de algunos países de la OCDE	113
10. Declaración de riesgos fiscales	116
11. Clasificación, contabilidad y declaración de información fiscal y financiera	117
12. Saldo fiscal global y transacciones extrapresupuestarias	120
13. Normas internacionales de contabilidad y declaración de información financiera	122
14. Directrices para las Normas de Control Interno de la INTOSAI	123
15. Etapas de los pagos y los atrasos	124
16. Normas de auditoría de la INTOSAI	129
17. Principios fundamentales de las estadísticas oficiales de las Naciones Unidas	129

Anexo

I. Requisitos en las normas generales que propone el Código de buenas prácticas de transparencia fiscal	130
--	-----

Bibliografía	137
-------------------------------	-----

Siglas utilizadas

BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CNUDMI	Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional
IFAC	Federación Internacional de Contadores
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
NEDD	Normas Especiales para la Divulgación de Datos
MEFP	Manual de estadísticas de las finanzas públicas
OCDE	Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo
SCN	Sistema de Cuentas Nacionales
SGDD	Sistema General de Divulgación de Datos

INTRODUCCIÓN

1. En su 50ª reunión, celebrada en Washington el 16 de abril de 1998, el Comité Provisional de la Junta de Gobernadores sobre el Sistema Monetario Internacional del Fondo Monetario Internacional (FMI) adoptó el Código de buenas prácticas de transparencia fiscal: Declaración de principios (1), en respuesta al claro consenso sobre la importancia fundamental del buen gobierno para lograr la estabilidad macroeconómica y un crecimiento de alta calidad y sobre la transparencia fiscal como elemento fundamental del buen gobierno (2).

2. Transparencia fiscal significa apertura al público en lo que se refiere a la estructura y las funciones del gobierno, las intenciones de la política fiscal, las cuentas del sector público (3) y las proyecciones fiscales (Kopits y Craig, 1998). El adjetivo “público” se refiere a todos los particulares y las organizaciones que tienen interés en el diseño y la implementación de la política fiscal. La transparencia fiscal promueve la rendición de cuentas y eleva el riesgo político vinculado con el mantenimiento de medidas de política insostenibles. De esa manera da más credibilidad, generando beneficios que se reflejan en costos más bajos de los préstamos y un respaldo más firme a políticas macroeconómicas acertadas por parte de un público bien informado. Por el contrario, una gestión fiscal que no es transparente puede desestabilizar, crear ineficiencias y fomentar la desigualdad. La posibilidad de que la crisis fiscal de un país pueda diseminarse a otros subraya el valor que revisten los esfuerzos para prever o evitar crisis. Una mejor transparencia fiscal es parte de esos esfuerzos, cuyo éxito depende de que sean firmemente respaldados por los países miembros.

3. El Código se basa en cuatro principios generales de la transparencia fiscal que deberán respaldar todos los países:

- El primer principio general –Clara definición de funciones y responsabilidades– refleja la importancia de contar con una delimitación bien definida dentro del gobierno entre las actividades fiscales, las monetarias y las de las empresas públicas, y entre los sectores público y privado. No obstante, el Código no preconiza ninguna asignación específica de responsabilidad entre las dependencias de gobierno.

- El segundo principio general –Acceso del público a la información– se refiere a la necesidad de que se publique información fiscal completa y de que los gobiernos se comprometan a dar a conocer la información fiscal en fechas claramente especificadas. La necesidad de que la información sea completa se refiere a que no es suficiente con presentar los datos que típi-

camente figuran en el presupuesto y en los informes de las cuentas del sector público. El Código hace hincapié en la necesidad de declarar todas las *actividades cuasifiscales* (4) que se hayan asignado a *entidades no gubernamentales* o que de otra manera hayan sido realizadas por estas entidades.

- El tercer principio general –Transparencia en la preparación, ejecución y publicación del presupuesto– abarca normas tradicionales vinculadas a la cobertura, accesibilidad e integridad de la información fiscal. Se insiste mucho en el desarrollo y la armonización de las normas internacionales de estadística y contabilidad para la declaración de información del sector público.

- El cuarto principio general –Evaluación independiente que dé garantías de integridad– se refiere concretamente a los medios tradicionales de asegurar dicha integridad mediante una auditoría externa y la independencia estadística, pero va todavía más allá e insta a que los gobiernos sean abiertos y permitan una rigurosa evaluación independiente.

4. El Código propone, asimismo, principios específicos y buenas prácticas que corresponden a cada uno de los principios generales. Las buenas prácticas representan una norma de transparencia fiscal que deberán tratar de observar la mayoría de los países. El proyecto revisado del Manual de Transparencia Fiscal (5) define más detalladamente estos principios y prácticas. Dada la complejidad de los sistemas de gestión fiscal, el Manual no ofrece instrucciones específicas sobre la manera de implementar todas las buenas prácticas, pero sí incluye numerosas referencias y direcciones electrónicas en Internet para facilitar la puesta en práctica del Código. En la preparación del Manual se tuvieron en cuenta varias consideraciones.

5. En primer lugar, la aplicación del Código es de carácter voluntario, por lo que el Manual proporciona una justificación de los principios y prácticas que se presentan. Además, si bien casi todos los países ya observan varios de estos principios y prácticas, la mayoría de ellos tendrán que tomar medidas concretas para implementar el Código en su totalidad, y muchos necesitarán tiempo para lograr la transparencia que el Código prescribe. Asimismo, es posible que algunos requieran asistencia técnica para respaldar sus esfuerzos.

6. Segundo, la transparencia fiscal es sólo un aspecto de la buena gestión fiscal y es necesario distinguir cuidadosamente la transparencia fiscal de otros dos aspectos clave: la eficiencia de la actividad gubernamental y la solidez de las finanzas públicas. Tal como se señala en el Código, es menester prestar atención a

los tres aspectos debido a que están claramente interrelacionados. El Código, sin embargo, no preconiza modificaciones institucionales que fomenten la eficiencia ni el mantenimiento del orden en las finanzas públicas. Por consiguiente, si las entidades no gubernamentales realizan actividades cuasifiscales o el gobierno procura lograr ciertos objetivos de política fiscal por medio de *fondos extrapresupuestarios* (6) y *gasto tributario*, el Código destaca que debe especificarse claramente el propósito de dichas intervenciones y deben declararse las consecuencias financieras. No obstante, se prevé que la transparencia en relación con las actividades cuasifiscales, los fondos extrapresupuestarios y el gasto tributario ofrezca menos incentivos para utilizarlas de manera amplia y fomente su sustitución por prácticas más eficientes de gestión de las finanzas públicas.

7. Tercero, en el Código y en el Manual se reconocen sin ambigüedades la diversidad histórica de los países y las limitaciones de su capacidad para mejorar la gestión fiscal. Es por ello que se mencionan buenas prácticas que pueden ser implementadas por la mayoría de los países en un período razonable. Además, el Manual presenta las prácticas óptimas en determinadas esferas a las que pueden aspirar los países con sistemas más avanzados y transparentes de gestión de las finanzas públicas. Por otra parte, si bien los principios y prácticas son aplicables a todos los niveles de gobierno, se reconoce que la aplicación del Código tendrá que limitarse, al menos inicialmente en algunos países, al *gobierno central*.

8. Cuarto, en algunas esferas a las que se refiere el Código ya existen normas internacionales formuladas por el FMI y otros organismos, o que están en proceso de preparación. El Código y el Manual tienen por objeto apoyar estas otras iniciativas, por lo que se ha mantenido la armonización con las normas sobre información del FMI en la esfera fiscal y con las normas de contabilidad del sector público que está preparando la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Más aún, la transparencia en torno a las interacciones del gobierno con el sector bancario, tal como se señala en el Código, deberá respaldar las normas bancarias que está preparando el Comité de Basilea de Supervisión Bancaria (1997).

9. En el anexo I se presenta un resumen de los requisitos detallados que constituyen la norma general de transparencia fiscal que propone el Código. Se considera que son apropiados para asegurar al público y a los mercados de capitales que se dispone de un panorama suficientemente completo de la estructura y las finanzas públicas para poder evaluar de manera fiable la solidez de la política fiscal.

10. Varias economías avanzadas ya observan en gran medida esta norma y en algunos aspectos la han rebasado. No obstante, las economías avanzadas no deberán darse por satisfechas por el sólo hecho de cumplir los requisitos del Código. Los miembros de la Unión Monetaria Europea tendrán que adoptar requisitos contables y estadísticos más exigentes para cumplir con las disposiciones del Pacto de Crecimiento y Estabilidad pero, en términos más generales, las economías avanzadas deberán esforzarse en aplicar las prácticas óptimas en la gestión de las finanzas públicas. En esta etapa, el Manual no especifica ninguna norma sobre prácticas óptimas, pero la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) está en proceso de determinar cuáles son las prácticas más apropiadas para los países miembros de esa organización.

11. En el caso de los países en desarrollo o en transición, aún no se emplean muchas de las buenas prácticas y, por lo tanto, adherirse a las normas generales del Código es una tarea titánica. Escapa al alcance de este Manual la sugerencia de prioridades para cada país que aún está lejos de observar las normas generales. No obstante, en el recuadro 1 se señalan los requisitos de gestión fiscal que se proponen como normas mínimas a las que esos países deberán dar la mayor prioridad (7). Deberá subrayarse, sin embargo, que de la misma manera que sucede con el Código, la aplicación de las normas mínimas es voluntaria. Es más, inclusive las normas mínimas son difíciles de observar en los países con los sistemas de gestión fiscal más deficientes, en cuyo caso será necesario reordenar las prioridades.

12. Las normas mínimas se apoyan en el hecho de que para lograr una gestión eficiente de las finanzas públicas es fundamental aplicar buenas prácticas de declaración de información fiscal. Por esa razón, las normas mínimas hacen especial hincapié en la necesidad de que se presenten informes completos, fidedignos y puntuales sobre las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias del gobierno. Se destacan asimismo otros aspectos de la gestión fiscal en los que una mayor transparencia dará un respaldo vigoroso a la meta de lograr una declaración eficiente de información.

13. A efectos de determinar las prioridades para mejorar la transparencia fiscal, cada país deberá iniciar, en primer lugar, una evaluación detallada de su sistema de gestión de las finanzas públicas con miras a determinar cuáles son las deficiencias concretas. Así, para poder comparar mejor las prácticas de gestión fiscal de un país con las que se proponen en el Código, el FMI ha preparado un cuestionario y un informe resumido de autoevaluación sobre la transparencia fiscal, los cuales

pueden encontrarse en el sitio de la Web sobre transparencia fiscal.

14. Otros organismos internacionales, como la OCDE, el Banco Mundial, el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) y los bancos regionales de desarrollo, también tienen interés en la transparencia fiscal. Es importante que exista cooperación entre estos organismos para que los recursos dedicados a fomentar dicha transparencia y respaldar los esfuerzos de los países para mejorarla se empleen de manera eficiente. Cabe destacar la necesidad de coordinar cuidadosamente la asistencia técnica. El FMI está trabajando con otras organizaciones para que la asistencia técnica proceda de la entidad que esté en mejor situación para proporcionar asesoramiento de manera eficaz.

I. CLARA DEFINICIÓN DE FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES

15. La clara definición de funciones y responsabi-

dades del gobierno es un aspecto fundamental de la transparencia fiscal que da credibilidad a las declaraciones de política fiscal y proporciona una base sobre la que pueden asignarse las responsabilidades en materia fiscal. Los principios y las prácticas pertinentes se vinculan con las funciones del gobierno y el marco para la gestión de las finanzas públicas.

Sector gobierno

1.1. El sector gobierno deberá distinguirse claramente del resto de la economía y, dentro del gobierno, las funciones de política y gestión deberán definirse con precisión.

16. Bajo este principio se cubren buenas prácticas en cuatro esferas: 1) la definición del sector gobierno; 2) la participación del gobierno en el resto de la economía; 3) la asignación de responsabilidades dentro del gobierno, y 4) la coordinación y administración de las actividades gubernamentales.

Recuadro 1. Requisitos de las normas mínimas de transparencia fiscal

Clara definición de funciones y responsabilidades

- El gobierno general deberá definirse como en el *Sistema de Cuentas Nacionales 1993 (SCN 1993)* o el *Manual de estadísticas de las finanzas públicas* del FMI (MEFP, 1986).
- Deberán identificarse las participaciones de capital en poder del gobierno.
- Las actividades extrapresupuestarias deberán someterse a la revisión y a la asignación de prioridades por parte del gobierno dentro del proceso de elaboración del presupuesto.
- Deberán especificarse las actividades cuasifiscales de gran magnitud del banco central, las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras.
- Deberán establecerse una ley o marco administrativo de presupuesto que cubra las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias y que especifique las responsabilidades inherentes a la gestión de las finanzas públicas.
- La tributación deberá estar regida por la ley, y la aplicación administrativa de las leyes tributarias deberá estar sujeta a salvaguardas operativas.

Acceso del público a la información

- En el presupuesto y en los informes contables deberán incluirse las actividades extrapresupuestarias.
- En el presupuesto deberán incluirse estimaciones originales y revisadas correspondientes a los dos años precedentes.
- En el presupuesto deberán declararse los principales pasivos contingentes y gastos tributarios del gobierno central y las actividades cuasifiscales significativas del banco central, las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras.

- Deberá declararse anualmente, con un retraso de no más de seis meses, el nivel y la composición de la deuda del gobierno central.
- Deberá publicarse un informe sobre los procedimientos de declaración de información fiscal.
- Deberán anunciarse con anticipación los calendarios de divulgación de datos en el siguiente año indicando las fechas límite de presentación de los informes anuales y los períodos en que se darán a conocer los informes más frecuentes.

Transparencia en la preparación, ejecución y publicación del presupuesto

- Deberá presentarse, junto con el presupuesto, un documento de perspectivas fiscales y económicas que incluya la declaración de los objetivos y las prioridades de la política fiscal, un resumen de las perspectivas económicas y una evaluación cualitativa de la sostenibilidad fiscal.
- Deberá definirse el marco macroeconómico a mediano plazo para el presupuesto, que incluya los pronósticos macroeconómicos sobre los que éste se basa. Deberán notificarse, asimismo, los supuestos clave que se emplean para formular los pronósticos.
- Deberá presentarse, junto con el presupuesto, una descripción de los riesgos fiscales que incluya el impacto de las variaciones en los supuestos sobre los pronósticos fiscales, los pasivos contingentes y las principales incertidumbres con respecto a los costos de programas específicos.
- El presupuesto y la clasificación de cuentas deberán cubrir todas las actividades del gobierno general. Las transacciones deberán registrarse en cifras brutas, derivando una clasificación por categorías económicas, administrativas y funcionales.
- El sistema de clasificación deberá indicar qué entidades son administrativamente responsables de la recolección y el uso de fondos públicos.
- Deberá declararse en el presupuesto la balanza global e incluirse un cuadro analítico que indique cómo se derivó la misma a partir de estimaciones presupuestarias.
- Deberán describirse, junto con el presupuesto, las normas contables empleadas.
- Deberán observarse las reglas sobre periodicidad y puntualidad de los informes del gobierno central (los datos del trimestre deberán publicarse dentro del trimestre posterior) que estipula el Sistema General de Divulgación de Datos (SGDD).
- Las cuentas definitivas del gobierno central deberán reflejar normas elevadas de cobertura y fiabilidad, deberán conciliarse con las asignaciones presupuestarias y deberán ser sometidas al examen de un auditor independiente. Deberán prepararse cuentas auditadas dentro de un plazo de 12 meses contados a partir del cierre del ejercicio.

Evaluación independiente que dé garantías de integridad

- Deberán establecerse mecanismos para asegurar que las observaciones de la auditoría externa sean remitidas al órgano legislativo y que se tomen medidas correctivas.
- Las normas de procedimiento de la auditoría externa deberán ser congruentes con las normas internacionales.
- Deberán darse a conocer los métodos de trabajo y los supuestos empleados para elaborar los pronósticos macroeconómicos.

17. La delimitación del gobierno es una tarea compleja, especialmente para los países en transición. Para poder lograr un nivel básico de claridad en la descripción de la estructura de gobierno, deberá actualizarse regularmente el cuadro de instituciones que se prepara para el anuario *Government Finance Statistics Yearbook*. En ese cuadro figuran las unidades del gobierno central, las que tienen presupuestos individuales y el gobierno local. Actualmente los cuadros no están completos ni actualizados, pero con relativamente poco esfuerzo por parte de la mayoría de los países podría publicarse una descripción razonablemente clara de la estructura de gobierno.

DEFINICIÓN DEL SECTOR GOBIERNO

1.1.1. Deberá definirse claramente la delimitación entre el sector gobierno y el resto de la economía y esta delimitación deberá ser ampliamente comprendida. El sector gobierno deberá corresponder al gobierno general, el cual comprende el gobierno central y los niveles subnacionales de gobierno, incluidas las actividades extrapresupuestarias.

18. El Código se centra en las operaciones del gobierno general. Uno de los requisitos de las normas mínimas es que el gobierno general se defina como en el *Sistema de Cuentas Nacionales 1993 (SCN 1993)* o el *Manual de estadísticas de las finanzas públicas (MEFP 1986)* del FMI (8). Esto se refiere principalmente a las actividades no comerciales del gobierno, incluidas las que se efectúan por medio de fondos extrapresupuestarios, lo que facilita la evaluación de la política fiscal para todo el gobierno.

19. Si bien la mayoría de los países miembros aceptan la necesidad de centrarse en el gobierno general, es necesario hacer dos salvedades. En primer lugar, algunos aspectos del Código se aplican de manera más general al sector público (como se señaló, según la definición del SCN y del MEFP) en la medida en que algunas entidades no gubernamentales –las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras– realicen actividades de índole fiscal. El Código aborda asimismo algunos aspectos vinculados con la delimitación entre las actividades del sector público y las del sector privado (9). En segundo lugar, se reconoce que existen limitaciones prácticas e institucionales que pueden evitar que se presenten datos completos sobre el gobierno general (10). En esos casos, el Código deberá centrarse principalmente en el gobierno central (y en los fondos de seguridad social u otros fondos extrapresupuestarios a ese nivel).

20. Si bien se propone claridad en la delimitación,

no se aborda la pertinencia de que los gobiernos realicen actividades comerciales que no le competen –y en qué medida– ni se propone ninguna forma específica de separación institucional entre las actividades comerciales y no comerciales.

INTERVENCIÓN DEL GOBIERNO EN EL RESTO DE LA ECONOMÍA

1.1.2. La intervención del gobierno en el resto de la economía (p. ej., por medio de reglamentaciones y participaciones en el capital de las empresas) deberá ser transparente y pública y deberá estar sujeta a normas y procedimientos claros, que se apliquen sin discriminación.

21. El gobierno interactúa con otros sectores de la economía de diferentes maneras, y la transparencia de las operaciones gubernamentales puede ser de beneficio limitado si no existe claridad en todos los tipos de interacciones con el resto de la economía.

Reglamentación del sector privado no bancario

22. Los gobiernos han tomado cada vez más conciencia de la necesidad de transparencia en la imposición y el cumplimiento de reglamentaciones. Las normas regulatorias generales rebasan el alcance del Código, el cual únicamente exige que la reglamentación gubernamental del sector privado no bancario se realice de manera abierta y pública. Otros organismos, como la OCDE, han formulado directrices adecuadas para la reglamentación gubernamental, aunque se ocupan de la eficiencia además de la transparencia de la actividad regulatoria del gobierno (11). En el recuadro 2 se describen algunas características de estas directrices que coadyuvarían a fomentar la transparencia.

Intervención del gobierno en el sector bancario

23. La participación del gobierno en el sector bancario –y en el sector financiero en los países cuyos gobiernos intervienen también en las instituciones financieras no bancarias– también deberá basarse en metas claras de política. El préstamo dirigido y la exigencia de que los bancos tengan en su poder bonos del Estado a tasas de interés inferiores a las del mercado atenta en forma manifiesta contra la rentabilidad de los bancos, además de que la fuerte intervención oficial dio lugar a crisis bancarias. Estos problemas se exacerban si no se imponen procedimientos adecuados de contabilidad y divulgación de información y si no existen incentivos adecuados para que los propietarios, los gerentes y los reglamentadores de los bancos administren los riesgos con prudencia. Todo marco que procure fomentar la es-

Recuadro 2. Características de la reglamentación sobre transparencia

- La reglamentación deberá tener metas de política claramente identificadas, deberá estar redactada en términos claros y sencillos y deberá apoyarse en una sólida base jurídica.
- A menudo es conveniente la consulta pública antes de imponer una nueva reglamentación.
- Los procedimientos para la aplicación de la reglamentación deberán ser abiertos y uniformes. Deberán aplicarse por igual a los sectores público y privado y deberán incluir un proceso de apelación.
- Deberá reducirse al mínimo la superposición de funciones de las distintas autoridades regulatorias.
- Deberán revisarse periódicamente la reglamentación y sus repercusiones en los informes que se publiquen.

tabilidad financiera y sistémica requiere, como componentes esenciales, mayor transparencia al declarar la participación del gobierno en el sistema bancario, inclusive una justificación de cada tipo de intervención, y un entorno adecuado de reglamentación bancaria (12).

Inversión directa en acciones y otras participaciones de capital

24. Los gobiernos también intervienen directamente mediante la adquisición de participaciones de capital privado en empresas o bancos comerciales. Uno de los requisitos de las normas mínimas es que se determine qué montos están en poder del gobierno y deberá justificarse claramente la adquisición de nuevas participaciones de capital.

DISTRIBUCIÓN DE FUNCIONES DENTRO DEL GOBIERNO

1.1.3. Deberá definirse claramente la distribución de funciones entre los diferentes niveles de gobierno, y entre los poderes ejecutivo, legislativo y judicial.

25. La transparencia exige una clara delimitación de funciones dentro del gobierno. Al nivel más amplio es necesario definir la asignación de funciones de recaudación de impuestos y de responsabilidades de ejecución del gasto público entre los diferentes niveles de gobierno y, en cada nivel, la función fiscal de los poderes ejecutivo y legislativo. A menudo esto se lleva a cabo de conformidad con el derecho constitucional.

Diferentes niveles de gobierno

26. La relación entre los diferentes niveles de gobierno varía mucho en los distintos países y abarca desde las federaciones, en las cuales los estados o las

provincias gozan de relativa autonomía, a los regímenes unitarios, pasando por estructuras federativas con un gobierno central relativamente fuerte. Varía también, por consiguiente, la distribución de las funciones de recaudación de impuestos y las responsabilidades de ejecución del gasto público. Para que haya transparencia fiscal es preciso que dichas funciones y responsabilidades se basen en principios estables o en fórmulas acordadas y que se definan claramente (13). Estas funciones y responsabilidades deberán ejercerse de manera abierta y uniforme. En los países más grandes y más diversos suelen ser mayores las dificultades para delimitar de manera evidente los ámbitos fiscales de cada nivel de gobierno, sobre todo durante el proceso de transición económica o política. No obstante, varios de esos países están tratando de resolver esas dificultades. Por ejemplo, la **República de Sudáfrica** logró establecer un marco bien definido de relaciones entre las tres esferas de gobierno.

Funciones de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial

27. Las relaciones entre los tres poderes están determinadas al más alto nivel político y jurídico, varían mucho de un país a otro y frecuentemente están sujetas a cambios a medida que se van desarrollando los sistemas políticos y administrativos. Varios estudios recientes ilustran la fuerte influencia que tienen las instituciones que se ocupan del presupuesto sobre las finanzas públicas (14). El Código no aboga por ninguna estructura de gobierno concreta que satisfaga las necesidades de la gestión fiscal: propone únicamente la definición clara de las funciones de los diferentes poderes de gobierno en ese respecto. Es importante que los poderes legislativo y judicial verifiquen activamente la disponibilidad y la integridad de la información fiscal.

Como regla general, en el derecho constitucional o administrativo deberán incluirse definiciones de responsabilidad y, como ya se señaló, es menester reconocer que estas relaciones pueden ser incipientes o estar sujetas a cambios en muchos países, debiendo asignarse alta prioridad a la resolución de las cuestiones en el momento en que surjan.

COORDINACIÓN Y GESTIÓN DE LAS ACTIVIDADES DEL GOBIERNO

1.1.4. Deberán establecerse mecanismos claros de coordinación y gestión de las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias, y definirse con precisión las relaciones con otras entidades estatales (por ejemplo, el banco central y las empresas financieras y no financieras controladas por el Estado).

28. Dentro del poder ejecutivo deberá existir una clara designación de responsabilidades respecto a la gestión general de las finanzas públicas. La falta de definición de las responsabilidades administrativas puede afectar la rendición de cuentas, las comunicaciones dentro del gobierno y el proceso de toma de decisiones.

Coordinación del proceso de gestión de las finanzas públicas

29. A cualquier nivel de gobierno, un aspecto fundamental es la organización de responsabilidades entre los ministerios centrales (planificación, economía y finanzas) y los ministerios que efectúan los gastos, y cada país las organiza de diferente manera. En los países con una tradición de desarrollo dirigido o de planificación central, las responsabilidades de la gestión de las finanzas públicas están divididas entre el ministerio de planificación o economía (responsable del presupuesto de capital o de desarrollo) y el ministerio de hacienda (responsable del presupuesto corriente) (15). Otros países dividen las responsabilidades asignando las funciones (p. ej., política fiscal macroeconómica, elaboración del presupuesto y contabilidad) a diferentes ministerios o dependencias. Por otra parte, en los países difiere también el grado de autoridad relativa de los ministerios centrales y de los que efectúan los gastos. En pocas palabras, si bien no existe un modelo de estructura organizacional que pueda aplicarse de manera universal, es necesario especificar la división de las responsabilidades de la gestión de las finanzas públicas para asegurar su control adecuado (16).

30. La forma en que se defina el término “presupuesto” es crucial. En algunos países, este término se restringe a las estimaciones vinculadas con las *asignaciones anuales* de fondos por parte del poder legisla-

tivo, pero este concepto puede captar únicamente una pequeña proporción de las transacciones fiscales totales. Varios tipos de operaciones pueden realizarse al margen del proceso anual de autorizaciones, por lo que se denominan “extrapresupuestarias”. La legislación vigente puede orientar fondos hacia propósitos específicos no incluidos en el proceso anual de asignaciones presupuestarias, o establecer fondos extrapresupuestarios independientes del fondo general del gobierno, como el fondo de seguridad social. A menudo se transfieren recursos del presupuesto a fondos de este tipo y el presupuesto puede correr el riesgo de tener que compensar el déficit del fondo si los ingresos son inferiores o los gastos más altos de lo previsto. Algunos países han establecido una amplia gama de fondos e impuestos específicamente afectados a distintos fines. Si bien puede haber razones válidas para establecer algunos fondos al margen del presupuesto (17), el uso excesivo de esos mecanismos puede restar transparencia y reducir el control y la flexibilidad de la política fiscal. Por consiguiente, es importante que las asignaciones realizadas a través de fondos extrapresupuestarios estén sujetas a la misma disciplina que las asignaciones presupuestarias. Es más, deberá haber reglas y reglamentos sobre la rendición de cuentas en la administración de los fondos extrapresupuestarios y sobre la contabilidad y la auditoría de dichos fondos.

31. No es raro que se permita a las dependencias gubernamentales disponer directamente de los ingresos captados mediante derechos y cargos (p. ej., el ministerio de salud utiliza para cubrir parte de sus gastos los ingresos recaudados en la prestación de servicios hospitalarios sin transferirlos al fondo general del gobierno). En varios países de la OCDE se recurre cada vez más al cobro de derechos a los usuarios como medio para intensificar el control y fomentar una administración más eficiente de las entidades públicas. Con todo, estos mecanismos deberán declararse en cifras brutas, ya sea en el presupuesto del gobierno o en los informes anuales de las dependencias en cuestión para poder establecer debidamente el alcance de la actividad gubernamental.

32. La relación entre el presupuesto nacional y el gasto financiado mediante asistencia financiera presenta problemas de transparencia y control para muchos países en desarrollo debido a lo difícil que resulta establecer procesos separados para determinar el monto y la asignación de fondos de asistencia y otros ingresos presupuestarios. Para que haya transparencia, la información sobre gastos financiados mediante asistencia financiera deberán integrarse en el proceso de toma de decisiones y declaración de datos sobre el presupuesto (18).

33. En lo que se refiere a mejorar la transparencia para todos esos mecanismos, lo que debe destacarse en particular es que todas las actividades fiscales deben ser objeto de una verificación minuciosa como parte del proceso presupuestario y la ejecución de las funciones fiscales debe estar abierta a la evaluación del poder legislativo y del público (19). Si bien algunos fondos extrapresupuestarios son manejados de manera independiente y de conformidad con la autoridad legislativa vigente, esto no significa que deberán estar exentos de los exámenes periódicos. Por ejemplo, en las nuevas leyes presupuestarias de **Moldova** y **Letonia** se ha eliminado el concepto de actividades presupuestarias al incorporarlas como fondos especiales dentro del proceso del presupuesto anual. El Código no llega tan lejos. Las normas mínimas exigen que las actividades extrapresupuestarias se sometan al examen y a la fijación de prioridades por parte del gobierno como parte de la ejecución del presupuesto.

Separación de la gestión de las finanzas públicas, la política monetaria y las empresas públicas

34. Es esencial asignar claramente las responsabilidades entre las dependencias del gobierno general, el banco central, las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras para asegurar la responsabilización de la gestión en cada tipo de entidad. En general, las responsabilidades fiscales deberán estar en manos de las dependencias del gobierno general o de otras entidades en el marco de un mecanismo bien definido y transparente. Como corolario, si las autoridades fiscales realizan funciones bancarias o comerciales, deberá ser transparente también la índole de dichas actividades.

El gobierno general y el banco central

35. La responsabilidad primaria del banco central deberá ser el cumplimiento de los objetivos monetarios. Cada vez más se está otorgando al banco central tanta autonomía como sea posible dentro de marcos que aseguren la debida rendición de cuentas. En muchos países, las leyes del banco central subrayan la independencia de sus operaciones y le prohíben o restringen el financiamiento directo del déficit fiscal (20).

36. En algunos países, sin embargo, sobre todo los países en transición y en desarrollo, varias de las actividades que realizan los bancos centrales son de índole cuasifiscal, como las operaciones vinculadas a la administración del sistema financiero (p. ej., los préstamos subvencionados y el crédito dirigido) o el régimen cambiario (p. ej., tipos de cambio múltiples y depósitos para pagar importaciones) (21). El gobierno puede recurrir a

dichas operaciones en lugar de tomar medidas fiscales directas y los efectos económicos serán similares cualquiera sea la esfera del sector público en la que se llevan a cabo. No cabe duda de la necesidad de tener en cuenta estas actividades cuando se evalúe la situación fiscal global y por esa razón las normas mínimas exigen que se determinen y declaren las actividades cuasifiscales significativas del banco central (22).

37. La mayoría de los bancos centrales transfieren al gobierno parte de las utilidades de sus operaciones (23). Las utilidades de los bancos centrales, y las pérdidas en que incurren algunos de ellos, reflejan actividades que se emprenden procurando lograr objetivos legítimos de la política pública, y que incluyen operaciones de mercado abierto e intervención en el mercado cambiario. Es, sin duda, importante incluir en el informe anual datos sobre las ganancias y las pérdidas registradas por el banco central (24). También convendría incluir en el presupuesto anual del gobierno central una sinopsis de los factores que afectan la posición financiera del banco central y su transferencia al presupuesto.

El gobierno general y las instituciones financieras públicas

38. Muchos gobiernos establecen instituciones financieras para brindar asistencia de índole cuasifiscal a la industria (p. ej., un banco de desarrollo que otorga préstamos a sectores específicos a tasas de interés más bajas que las del mercado) y en ocasiones, con funciones más específicas (p. ej., mediante directivas de política sobre créditos). Si bien se ha privatizado un gran número de bancos estatales, éstos siguen dominando los activos del sector bancario en muchas economías en desarrollo (25). Uno de los requisitos de las normas mínimas es que se especifiquen y se declaren las actividades cuasifiscales significativas de las instituciones financieras públicas (26). También es menester que cada institución financiera pública declare plenamente en sus cuentas todos los préstamos otorgados a otras dependencias de gobierno y que publique información sobre los préstamos en mora, como lo exige en general la reglamentación bancaria.

El gobierno general y las empresas públicas no financieras

39. En muchos países, el gobierno exige a las empresas públicas no financieras que realicen actividades cuasifiscales mediante la prestación de servicios no comerciales, por lo general cobrando un cargo inferior al precio de recuperación (p. ej., suministro de electricidad a consumidores rurales a una tarifa menor al costo de generación). En varios países también se les

ha exigido la prestación de servicios sociales. Este tipo de actividades no comerciales puede financiarse mediante el intercambio de subsidios entre diferentes grupos de consumidores y/o incurriendo en pérdidas financiadas con transferencias presupuestarias o con empréstitos. En algunos casos, ciertas empresas públicas no financieras pueden cobrar precios excesivos y transferir las utilidades extraordinarias a otras empresas o al presupuesto. Esto confunde las responsabilidades fiscales del gobierno y la función comercial de estas empresas y no permite verificar claramente si los gerentes rinden plena cuenta de su desempeño. En principio, cuando es conveniente llevar a cabo estas actividades, lo mejor es financiarlas con transferencias presupuestarias explícitas, por ejemplo, mediante un contrato claro que especifique la operación no comercial de la empresa pública no financiera (la transferencia, en otras palabras, deberá reflejar el precio que el gobierno está dispuesto a pagar por el servicio no comercial). Algunos países se están moviendo en esa dirección (27). Las normas mínimas exigen que se especifiquen y declaren las actividades cuasifiscales significativas de las empresas públicas no financieras (28).

40. Para facilitar la clara definición de responsabilidades en esta esfera se propone que las empresas declaren todas sus actividades no comerciales más importantes.

41. La transparencia puede verse también seriamente comprometida en lo que se refiere a la manera en que se privatizan las empresas públicas no financieras (y las instituciones financieras públicas), porque puede socavarse el respaldo público a la privatización. La privatización debe ser un proceso abierto que tenga en cuenta consideraciones importantes de mercadotecnia. Las privatizaciones individuales deberán someterse a una auditoría *ex post* (p. ej., de una oficina nacional de auditoría) para asegurar que se ha realizado conforme a la ley, que la valoración de la empresa es justa y que la licitación se abrió a concurso. Deberá asimismo revelarse qué indemnización recibieron los compradores (e incluirse esta información en una declaración de *pasivos contingentes*) (29). La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) publicó un proyecto de directrices sobre prácticas óptimas para la auditoría de las privatizaciones (30).

MARCO JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO

1.2. Deberá establecerse un marco jurídico y administrativo claro para la gestión fiscal.

42. La transparencia de la gestión fiscal se apoya en tres elementos fundamentales del marco jurídico y administrativo: 1) un marco integral de actividades presupuestarias y extrapresupuestarias; 2) una base jurídica de la tributación, y 3) normas éticas de conducta.

MARCO INTEGRAL DE ACTIVIDADES PRESUPUESTARIAS Y EXTRAPRESUPUESTARIAS

1.2.1. La gestión de las finanzas públicas deberá basarse en leyes y normas administrativas de alcance general que regulen las operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias. Todo compromiso o gasto de fondos públicos deberá sustentarse en una autorización legal.

43. La eficacia del presupuesto depende de la firmeza de su base jurídica y de las regulaciones y prácticas administrativas en las que se apoya. La importancia relativa de las leyes presupuestarias codificadas, las regulaciones y las prácticas administrativas varía considerablemente de un país a otro. En el recuadro 3 se presenta un resumen de las distintas tradiciones de leyes de presupuesto. Pese a estas diferencias, ciertos elementos deben formar parte de todos los marcos jurídicos y administrativos. Los fondos públicos sólo pueden erogarse de conformidad con lo que dispone la ley; el presupuesto debe ser completo y abarcar todas las transacciones del gobierno central (aunque quizá por medio de diferentes fondos); las transacciones presupuestarias deberán presentarse en cifras brutas; deberá designarse a un ministro que se ocupe de las finanzas públicas y esté facultado para la gestión del presupuesto; las entidades y sus funcionarios deberán rendir cuentas de la recaudación y/o la utilización de los recursos; las disposiciones sobre contingencias o reservas deberán especificar condiciones claras y estrictas para su uso, y deberán prepararse para la legislatura y para el público, como mínimo una vez al año, informes certificados por la auditoría que indiquen cómo fueron utilizados los fondos públicos. Estos elementos son esenciales para la transparencia y, por consiguiente, uno de los requisitos de las normas mínimas es que debe existir una ley o marco administrativo de presupuesto que abarque actividades presupuestarias y extrapresupuestarias y especifique responsabilidades de gestión de las finanzas públicas.

44. La existencia de una ley de presupuesto no garantiza que se observarán sus disposiciones en la práctica. Por lo regular se contravienen varios aspectos de la ley de presupuesto, y es menester prestarles la debida atención si se han de lograr plenamente las metas de la transparencia fiscal. Los más comunes son el uso excesivo de *presupuestos suplementarios*, el abuso de

Recuadro 3. Ley de presupuesto - Diferentes tradiciones

Los países europeos fundados en el derecho civil, como **Francia**, tienden a preferir prácticas y procedimientos presupuestarios codificados a alto nivel, congruentes con el firme control administrativo que existe en esos países. Las leyes de presupuesto del **Reino Unido** siempre se han centrado en los principios del manejo de los fondos públicos, y las regulaciones e instrucciones administrativas reflejan procedimientos presupuestarios detallados. Con todo, últimamente se percibe en estos países la tendencia a establecer marcos legislativos más integrales que subrayan la responsabilidad gubernamental de asegurar la transparencia y la rendición de cuentas. En **Estados Unidos**, gran parte de la legislación presupuestaria se refiere a la fijación de metas a mediano plazo mediante el proceso de aprobaciones parlamentarias debido al importantísimo papel que desempeña el Congreso en la conformación y el control del presupuesto.

La mayoría de los países en desarrollo adoptaron un modelo basado en el sistema europeo o británico, pero en muchos casos no pudieron formular sistemas jurídicos y administrativos adecuados debido a la falta de capacidad política y administrativa. Las economías en transición se encuentran en distintas etapas del proceso de constitución de una base legislativa para el presupuesto, pero tienen dificultades para implementar políticas fiscales realistas y para controlar la ejecución del presupuesto en la práctica. La labor de establecer un marco jurídico bien concebido en estos países deberá estar respaldada por la capacidad de reflejar ese marco en presupuestos realistas.

los *fondos para contingencias* y la acumulación de *atrasos* (31). Todas estas prácticas tienden a restar transparencia en el control total y en la fijación de prioridades estratégicas.

45. Los presupuestos suplementarios, que se presentan al parlamento durante el ejercicio presupuestario con la intención de ampliar o modificar las asignaciones parlamentarias, son transparentes en el sentido de que son presentados formalmente ante el órgano legislativo. Sin embargo, a menudo no se examinan desde la óptica de sus repercusiones previstas en los resultados fiscales. Es más, en algunos países se utilizan como mecanismos para autorizar el gasto *ex post* en lugar de solicitar la aprobación parlamentaria antes de incurrir en dicho gasto. Se propone dar más transparencia al tratamiento de los presupuestos suplementarios incluyéndolos en los procedimientos de declaración y conciliación de información sobre las finanzas públicas (32).

46. Los fondos para contingencias (o de reserva) también son objeto de abusos frecuentes y su utilización se caracteriza por la falta de transparencia. Como se señaló, una de las posibles deficiencias de la ley de presupuesto es que no se especifican claramente las condiciones en las cuales podrá hacerse uso de los fondos para contingencias. En algunos países esta deficiencia se ve exacerbada por disposiciones de las leyes presupuestarias que permiten la utilización de los ingresos financieros no previstos para cubrir contingencias no especificadas. Además de verificar que las leyes definan las condiciones de uso de los fondos para

contingencias, también es menester vigilar de cerca los procedimientos empleados como parte del proceso de declaración y conciliación de la información sobre las finanzas públicas (33).

BASE JURÍDICA DE LA TRIBUTACIÓN

1.2.2. Los impuestos, derechos, tasas y contribuciones deberán basarse en normas jurídicas explícitas. Las leyes y reglamentos tributarios deberán ser fácilmente asequibles y comprensibles, y deberán enunciarse claramente los criterios que regirán toda discrecionalidad administrativa en su aplicación.

Bases jurídicas explícitas de todos los impuestos

47. Uno de los principios en los que se basa el marco constitucional de prácticamente todos los países es que no puede aplicarse un impuesto a menos que tenga una clara base jurídica (aunque existen algunas diferencias en la aplicación de este principio) (34). Sobre todo, los niveles subnacionales de gobierno no podrán recaudar impuestos ni aplicar cargos si no cuentan con la autoridad jurídica para hacerlo. Por consiguiente, las normas mínimas exigen que la tributación esté sujeta a lo que dispone la ley y que la aplicación administrativa de leyes impositivas esté sujeta a salvaguardias de procedimiento.

Las leyes impositivas deben ser asequibles y comprensibles

48. Si bien la mayoría de los países exigen la publi-

cación de la legislación promulgada (p. ej., en el boletín oficial), es menester que las leyes tributarias, las regulaciones y otros documentos vinculados a la interpretación administrativa de las leyes sean asequibles al público en general. Los materiales explicativos (por ejemplo, instrucciones y folletos), que generalmente preparan las autoridades impositivas, deberán estar actualizados. Las nuevas medidas sobre los ingresos presupuestarios deberán darse a conocer con suficiente amplitud para que los contribuyentes sepan cómo pueden verse afectados. También es recomendable dar a conocer públicamente los materiales que emplean las autoridades impositivas en la aplicación de las leyes (p. ej. manuales y dictámenes jurídicos).

49. Además de ser asequibles, las leyes tributarias deben ser fáciles de comprender, lo que supone seguir las reglas básicas de las propuestas legislativas, como una buena organización y la inclusión de todos los elementos necesarios para definir la responsabilidad y los procedimientos tributarios, evitando ambigüedades y contradicciones y presentando definiciones toda vez que sea necesario.

Criterios claros para la aplicación

50. El corolario de la exigencia de que los impuestos sólo puedan aplicarse conforme a la ley es que la discreción administrativa en la aplicación de las leyes tributarias sea limitada. En ningún país deberá admitirse, como regla general, la negociación caso por caso de las obligaciones tributarias entre funcionarios y contribuyentes debido a que dichas prácticas no son transparentes y porque abren la puerta a la corrupción. No obstante, deberá contarse con disposiciones adecuadas para resolver casos de obligaciones tributarias, acordar cronogramas de pagos en cuotas y cancelar contablemente montos incobrables, pero en todos los casos con salvaguardias de procedimiento. De la misma manera, las leyes impositivas deben establecer claramente las facultades y limitaciones de las autoridades tributarias para inspeccionar los establecimientos de los contribuyentes, exigir información de contribuyentes y terceros, aplicar métodos indirectos para determinar ingresos y volumen de ventas, y cobrar los *impuestos atrasados*.

51. En la *Declaración de la Organización Mundial de Aduanas (Consejo de Cooperación Aduanera), Arusha 1993* (35), que presenta directrices para formular un programa encaminado a lograr la integridad de la administración aduanera se hace hincapié en la claridad y la precisión de la legislación como medios de fomentar la transparencia y combatir la corrupción.

52. La administración de los ingresos fiscales deberá organizarse de manera tal que se reduzcan al mínimo las oportunidades de colusión entre los contribuyentes y los funcionarios impositivos. Por esa razón, las funciones administrativas deberán distribuirse en todo el ámbito de la administración tributaria, a fin de contar con un elemento de vigilancia interna mediante el cual la labor del funcionario asignado a una función dada sirva como control de la labor desempeñada por otros funcionarios.

53. Deberán establecerse sistemas de auditoría interna para asegurar la responsabilización financiera de los mecanismos y funcionarios que se ocupan de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de las políticas y procedimientos de administración tributaria en su trato con los contribuyentes.

54. La tecnología de la información también puede desempeñar una importante función al eliminar las oportunidades de actuar de manera discrecional y al proporcionar un control eficaz de los atrasos, las exenciones, las apelaciones y los pagos. El diseño del sistema informatizado deberá proporcionar una secuencia de puntos de verificación de la información registrada en las cuentas de los contribuyentes al cotejar esa información con los documentos originales y verificar el nombre de los funcionarios que la ingresaron al sistema.

55. Los sistemas informatizados deberán tener, además, la capacidad de intercambiar fácilmente información entre los departamentos que recaudan ingresos fiscales, con sujeción a las cláusulas de confidencialidad y a las restricciones jurídicas de cada país. Además de los impuestos recaudados por los departamentos de tributación y aduanas, deberán registrarse claramente los impuestos recaudados en el sistema de seguridad social (si es independiente del departamento de tributación) y deberá compartirse la información de auditoría con los departamentos tributarios. Este mecanismo se facilita si en todos los departamentos que recaudan ingresos fiscales se utiliza el mismo número de contribuyente.

56. Como ocurre en otras esferas de la administración, es necesario registrar y contabilizar claramente las operaciones de consignación de fondos y de compensación de débitos y créditos, en la medida en que sean utilizadas. Si, por ejemplo, se autoriza a un departamento tributario a utilizar una parte de los montos recaudados para sufragar bonos al personal o ciertos gastos administrativos, habrá que especificar claramente las reglas sobre el uso de esos fondos y aplicar las regulaciones normales de contabilidad.

Derechos de los contribuyentes y apertura de las decisiones administrativas al examen independiente

57. La transparencia en la legislación tributaria y aduanera y su administración también depende de la medida en que el sistema permite el examen de las decisiones administrativas y el grado al cual el gobierno está obligado a hacer a los contribuyentes conscientes de sus derechos. Los derechos de los contribuyentes deben especificarse claramente e incluir: acceso a información puntual y exacta, trato justo y sin demoras, confidencialidad en la interacción con las autoridades y una estructura razonable de sanciones. Los contribuyentes deberán tener acceso a un sistema eficiente de revisión administrativa de las decisiones y la oportunidad de apelar ante un tribunal independiente. En la mayoría de los países estos derechos existen únicamente en papel y cuando los mecanismos operan lo hacen de manera imperfecta. El sistema de apelaciones no suele proporcionar salvaguardias contra medidas administrativas arbitrarias y no logra mantener a la administración tributaria dentro del marco de la ley. Varios países, no obstante, han establecido una carta de derechos de los contribuyentes o un instrumento equivalente (36).

Normas éticas de conducta

1.2.3. La conducta de los funcionarios públicos deberá ajustarse a normas éticas claras y ampliamente difundidas.

58. Un importante elemento subyacente de la rendición de cuentas sobre las finanzas públicas es que los funcionarios que observen o tomen decisiones sobre la recaudación o la utilización del erario público y que de otra manera ejerzan sus facultades oficiales, deberán obedecer un código de conducta que proscriba todo comportamiento carente de ética. Podrían incluirse algunos aspectos de dicho código en la legislación presupuestaria y tributaria. Otros aspectos pueden requerir leyes o normas separadas. El Código Internacional de Conducta para los Cargos Públicos de las Naciones Unidas, que se resume en el recuadro 4, proporciona las bases para implementar normas éticas y fortalecer las normas en vigor (37). La implementación eficaz de normas exige respaldo administrativo. En este sentido, puede ser útil recordar la experiencia reciente de la **República de Sudáfrica** para resolver problemas de corrupción en la administración pública (38).

II. ACCESO DEL PÚBLICO A LA INFORMACIÓN

59. Uno de los requisitos fundamentales de la

transparencia fiscal es que el público disponga de información completa sobre las finanzas públicas. Los principios y prácticas al respecto se vinculan al tipo de información fiscal que deberá suministrarse y a un compromiso público explícito de divulgar puntualmente dicha información.

Información completa sobre la actividad fiscal

2.1. Deberá proporcionarse al público información completa sobre las operaciones fiscales pasadas, actuales y futuras del gobierno.

60. El Código propone buenas prácticas en relación con el suministro de información sobre las finanzas públicas en cuatro esferas: 1) cobertura del presupuesto anual; 2) ejecución presupuestaria y pronósticos; 3) pasivos contingentes, gastos tributarios y actividades cuasifiscales, y 4) deuda y activos financieros. La cobertura del presupuesto anual también se trata en la sección III de este Manual, que se ocupa de las prácticas presupuestarias.

COBERTURA DEL PRESUPUESTO ANUAL

2.1.1. El presupuesto anual deberá abarcar detalladamente todas las operaciones del gobierno central e incluir información sobre las actividades extrapresupuestarias del gobierno central. Además, deberá proporcionarse información suficiente sobre los ingresos y gastos de los niveles subnacionales de gobierno de modo que pueda presentarse un estado consolidado de la situación financiera del gobierno general.

Presupuesto y actividades extrapresupuestarias del gobierno central

61. Con frecuencia, el análisis de la política fiscal se centra en el presupuesto del gobierno central. No obstante, las normas mínimas exigen la inclusión de las actividades extrapresupuestarias en el presupuesto y en los informes de contabilidad. En los casos en que las dependencias de gobierno estén autorizadas a financiar parte de sus actividades por medio de los derechos y cargos recaudados, estas partidas deberán figurar también en el presupuesto y en los informes de contabilidad.

Posición consolidada del gobierno general

62. Pese a que el Código se refiere principalmente a las operaciones del gobierno general, se reconoce que suelen presentarse problemas para proporcionar

Recuadro 4. Código de Conducta para los Cargos Públicos

El **Código Internacional de Conducta para los Cargos Públicos**, adoptado por las Naciones Unidas el 12 de diciembre de 1996, contiene las siguientes disposiciones:

- un cargo público es un cargo de confianza, que conlleva la obligación de actuar en favor del interés público;
- los titulares de cargos públicos deberán evitar conflictos de intereses;
- deberán cumplir con los requisitos pertinentes de declarar sus activos y pasivos personales;
- no deberán solicitar ni aceptar regalos o favores que puedan influir en el desempeño de sus funciones;
- deberán respetar el carácter confidencial de la información de que tengan conocimiento;
- no deberán realizar actividades políticas al margen de sus funciones que puedan mermar la confianza pública en el cumplimiento imparcial de sus obligaciones.

datos sobre el presupuesto de niveles subnacionales de gobierno cuando se presenta el presupuesto del gobierno central. Esto ocurre cuando no se exige a los gobiernos subnacionales que coordinen la presentación de sus presupuestos con la del gobierno central. También puede haber limitaciones prácticas para recolectar puntualmente datos sobre el presupuesto cuando la estructura de los niveles subnacionales de gobierno sea muy compleja. En esas circunstancias, algunos países pueden no estar en condiciones de presentar información puntual sobre el saldo presupuestario consolidado del gobierno general.

63. Si bien puede no ser factible en muchos países declarar el saldo presupuestario consolidado del gobierno general, deberá hacerse el intento de suministrar como mínimo información *ex post* sobre el gobierno general. Esto puede hacerse mediante informes basados en las cuentas nacionales, siempre que se basen en la ejecución presupuestaria efectiva de las partes componentes del gobierno general. En el caso de los niveles subnacionales de gobierno, no es necesario que la compilación se base en la ejecución presupuestaria efectiva de todos los gobiernos individualmente: puede basarse en una encuesta por muestreo que cubra una parte significativa del total de transacciones correspondientes a los niveles subnacionales. Lo ideal sería incluir en los documentos del presupuesto del gobierno central la información sobre la ejecución presupuestaria prevista del gobierno general en los años precedentes.

64. Cuando las relaciones fiscales intergubernamentales son significativas –es decir, la distribución de impuestos, las asignaciones de gastos, las transferencias o el control de los empréstitos subnacionales cobran importancia desde el punto de vista de la política

fiscal– deberá hacerse todo lo posible para remitir estimaciones de ingresos, gastos y empréstitos del gobierno general cuando se presente el presupuesto del gobierno central. En **Australia** los estados son entidades soberanas independientes y presentan sus presupuestos por separado y en fechas diferentes de la del gobierno central. No obstante, los estados dependen mucho de las transferencias del gobierno central. Por lo tanto, se han hecho considerables esfuerzos para normalizar la presentación de la información estadística de conformidad con las normas internacionales en todas las jurisdicciones, de manera que la política fiscal pueda centrarse en el gobierno general.

65. En algunos casos, incluso cuando los niveles subnacionales de gobierno sean significativos, puede ser inadecuado aplicar el Código al nivel del gobierno central. Esto se justificaría cuando dichos niveles estén bien establecidos como entidades fiscales independientes y el gobierno central no tenga relaciones financieras estrechas con esos niveles. En **Estados Unidos**, por ejemplo, se deja que las fuerzas del mercado (y la autorregulación voluntaria) disciplinen las finanzas de los niveles subnacionales de gobierno. Dado el grado de independencia de los gobiernos estatales, la política fiscal nacional se centra en el presupuesto federal, pero el gobierno federal sigue compilando *ex post* la información consolidada del gobierno central.

EJECUCIONES PRESUPUESTARIAS Y PROYECCIONES

2.1.2. Deberá divulgarse información comparable a la que figura en el presupuesto anual sobre los resultados de los dos ejercicios fiscales anteriores, así como proyecciones de los principales agregados pre-

supuestarios para los dos ejercicios siguientes al presupuesto.

66. Junto con el presupuesto anual deberá presentarse información sobre el desempeño fiscal pasado para tener un panorama más completo de la situación fiscal actual. Uno de los requisitos de las normas mínimas es que se incluya una estimación presupuestaria original y revisada de los dos años precedentes al del ejercicio presupuestario junto con la ejecución efectiva (o prevista si aún no se dispone de cifras definitivas). Esto permite evaluar el desempeño reciente en comparación con el presupuesto y puede resaltar riesgos significativos en los pronósticos o en las políticas y, en términos más generales, puede dar idea de la validez del presupuesto que se está presentando. Deberán revelarse todas las modificaciones a la clasificación o presentación de las partidas en las declaraciones presupuestarias que hayan tenido lugar de un año al otro, explicando las razones de dichas modificaciones y sus posibles consecuencias fiscales. Además, el presupuesto deberá incluir pronósticos de agregados clave para los dos años subsiguientes (39). La práctica óptima sería publicar la información sobre los errores de pronóstico.

PASIVOS CONTINGENTES, GASTO TRIBUTARIO Y ACTIVIDADES CUASIFISCALES

2.1.3. Junto con el presupuesto anual, deberán publicarse estados de cuentas en los que se describan la naturaleza y la relevancia fiscal de los pasivos contingentes, el gasto tributario y las actividades cuasifiscales.

Pasivos contingentes

67. Los pasivos contingentes reflejan los *compromisos* contraídos, cuyas consecuencias fiscales, en última instancia, dependen de que sucedan o no determinadas cosas en el futuro, p. ej.: garantías de préstamos, garantías de tipos de cambio, seguro de depósitos e indemnizaciones (que cubran, en su caso, compromisos del gobierno frente a empresas privadas en el contexto de proyectos de infraestructura con financiamiento privado o empresas recientemente privatizadas) (40). Las obligaciones futuras en los planes de pensiones públicos no son pasivos contingentes (41). Se excluyen asimismo las garantías implícitas, como la posibilidad de que el gobierno pueda en un futuro rescatar a una empresa pública o a un banco del sector privado debido al *riesgo moral* potencial que podría suscitar la transparencia en torno a esas disposiciones.

68. Los pasivos contingentes pueden ascender a un monto muy elevado y como tales deberán tenerse en

cuenta al tomar decisiones en la esfera fiscal. Sin embargo, en la mayoría de los casos sólo figuran cuando se declara información financiera en valores de caja si es que el evento tiene lugar y cuando tiene lugar y primeramente debe satisfacerse una obligación financiera. Por ejemplo, la concesión de un préstamo por parte del gobierno se registrará como gasto si se emplea el método de contabilidad *en valores de caja* en el momento en que se desembolsa el préstamo, y deberá registrarse también en la declaración de activos financieros del gobierno. En cambio, si el gobierno garantiza un préstamo otorgado por un tercero, el tratamiento contable es muy diferente: la garantía figurará en las cuentas del gobierno sólo si el gobierno está obligado a respetarla y cuando realmente lo haga. Si se emplea el método contable de contabilidad en valores devengados, las normas internacionales de contabilidad exigen la declaración de los pasivos contingentes. Uno de los requisitos de la transparencia fiscal deberá ser la aplicación de dicha norma, independientemente de la base contable (42). La declaración exacta de los pasivos contables ayudará a los gobiernos a gestionar el riesgo fiscal. La publicación de esta información ayudará a centrar la atención, desde un principio, en el diseño de políticas que suponen la coparticipación de riesgos entre el gobierno y el sector privado.

69. Si no es necesario declarar esos pasivos, podría existir el incentivo de sustituir medidas presupuestarias por garantías u otros instrumentos extrapresupuestarios, y sería poco probable que se evalúen correctamente los méritos relativos de los instrumentos presupuestarios y de otra índole (43). Si no se declara esa información no podrá evaluarse adecuadamente la sostenibilidad de la situación fiscal. Cuando se acumulan pasivos no declarados de esta índole pueden producirse conmociones fiscales fuertes (reales o potenciales) que complican enormemente la gestión de las finanzas públicas. El costo fiscal del respaldo al sector bancario en algunos países ha demostrado claramente la magnitud potencial de este problema.

70. Las normas mínimas, entonces, exigen que en el presupuesto se declaren los pasivos contingentes principales del gobierno central, que deberán formar parte de una evaluación de mayor cobertura de riesgos fiscales (44). Deberá incluirse una breve indicación de la índole de cada pasivo contingente y sus beneficiarios, tanto para facilitar la evaluación de la significación fiscal potencial como para reducir la posibilidad de abusos mediante un tratamiento preferente.

71. La práctica óptima sería incluir una estimación del costo previsto de cada pasivo contingente –en la medida en que sea técnicamente posible hacerlo– y

explicar sobre qué bases se hizo el cálculo. Para que haya transparencia, además de declarar el valor del monto de los pasivos contingentes, habrá que preparar una lista de los pasivos contingentes declarados en el presupuesto del año precedente que haya originado gastos durante el ejercicio actual.

Gasto tributario

72. El gasto tributario incluye exenciones de la base tributaria, deducciones autorizadas de la renta bruta, créditos fiscales deducidos de los impuestos por pagar, reducciones de las tasas impositivas e impuestos diferidos (como la depreciación acelerada). A menudo son idénticos en sus efectos a los programas de gasto explícitos. Por ejemplo, puede brindarse asistencia a la industria mediante programas de gasto o a través de un tratamiento tributario concesionario. El gasto tributario no requiere una aprobación anual formal de la legislatura y, una vez introducido, típicamente no está sujeto al mismo grado de escrutinio que las erogaciones efectivas.

73. Las normas mínimas exigen que en el presupuesto se incluya una declaración de los principales rubros de gasto tributario del gobierno central, incluyendo una breve explicación sobre la índole de cada programa para permitir al menos evaluar en cierta me-

didada su justificación y significación fiscal. Para ello será necesario tomar decisiones respecto a una serie de cuestiones, incluida la definición precisa del gasto tributario (45), y la cobertura de la declaración en cuanto a los tipos de impuestos que abarca y los niveles de gobierno en los cuales se aplique. En este sentido, los procedimientos empleados varían ampliamente en los países que actualmente declaran información sobre el gasto tributario (46).

74. La práctica óptima es declarar una estimación del costo fiscal aproximado de cada rubro de gasto tributario. Si bien pueden presentarse graves dificultades para la estimación de los costos, la declaración del costo aproximado y la posibilidad de que la base utilizada para el cálculo sea objeto de un examen independiente puede mejorar significativamente la transparencia de la gestión de las finanzas públicas. Varios países de la OCDE publican regularmente una estimación del gasto tributario. El recuadro 5 proporciona información sobre algunas prácticas adoptadas por los países.

Actividades cuasifiscales

75. El banco central, las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras pueden realizar actividades cuasifiscales (47). En el recuadro 6 se

Recuadro 5. Declaración del gasto tributario

Alemania y Estados Unidos fueron los primeros países que declararon información sobre el gasto tributario, a fines de los años 60. Actualmente se exige declarar estos rubros en ocho países (Alemania, **Australia**, **Austria**, **Bélgica**, **España**, Estados Unidos, **Francia** y **Portugal**). La mayoría de los países que declaran información lo hacen en forma anual; en Australia, Bélgica, **Finlandia**, España, Francia y Portugal, el informe sobre el gasto tributario está explícitamente vinculado al proceso presupuestario.

En Alemania, el gasto tributario se declara como parte de un "informe de subsidios" que incluye todas las formas de respaldo federal mediante gasto directo y gasto tributario. (La mayoría de los estados suministra informes similares a las legislaturas estatales.) Los ingresos que dejaron de percibirse se declaran para los dos años precedentes, el año en curso y el año siguiente. El informe de subsidios federales enumera para cada rubro del gasto tributario los ingresos que dejaron de percibirse en el presupuesto federal y en todas las autoridades territoriales. El informe cubre una amplia gama de impuestos directos e indirectos y los clasifica por sectores industriales y, dentro de los sectores, por tipos de impuestos. Además de los informes bienales regulares, se preparan informes más detallados sobre sectores individuales y se efectúan cálculos complementarios si se contemplan modificaciones a la ley. Para evitar que ciertos tipos de rubros de gasto tributario se vuelvan parte permanente del sistema impositivo, pueden diseñarse de manera tal que se eliminen gradualmente con el correr del tiempo (p.ej., incentivos tributarios para invertir en Alemania oriental). Los informes de subsidios son enviados a la legislatura federal, donde son considerados por varias comisiones y luego se someten al escrutinio de la Corte Federal de Auditoría. Además, varios institutos independientes de investigaciones económicas realizan sus propios análisis sobre los efectos económicos y la eficiencia de los subsidios y realizan sus propios cálculos sobre la magnitud del gasto tributario (y de los subsidios, en términos más generales).

presenta una lista más completa de los diferentes tipos. Las actividades cuasifiscales plantean una serie de cuestiones complejas. Por ejemplo, con respecto a las que realizan los bancos centrales, sólo se reflejarán en el presupuesto del gobierno aquellas actividades cuyos efectos financieros queden plenamente registrados en el estado de ganancias y pérdidas del ejercicio en el cual tienen lugar, mediante una variación en el monto de las utilidades del banco central transferidas al gobierno (48). Esto tiene varias consecuencias desde el punto de vista de la transparencia:

- aun si todas las actividades cuasifiscales tienen un impacto inmediato sobre el estado de ganancias y pérdidas del banco central, y existe un índice del 100 por 100 de transferencias de utilidades al gobierno central, estas actividades fiscales se declaran en cifras netas, y existe información insuficiente sobre los flujos brutos que dan lugar a dichas actividades (49);

- el índice de transferencia de utilidades es típicamente inferior al 100 por 100, y el banco central retiene una parte de las utilidades como reservas (50). En estas circunstancias, el costo de las actividades cuasifiscales es absorbido en parte por el presupuesto del gobierno central y en parte por un incremento de las reservas del banco central más pequeño que el que hubiese tenido lugar en ausencia de dichas actividades;

- en algunos casos, el banco central realiza una cantidad tal de actividades cuasifiscales que incurre en una pérdida, pero las pérdidas del banco central no se declaran como gasto del gobierno central (51);

- los efectos de algunas actividades cuasifiscales no se reflejan inmediatamente en el estado de ganancias y pérdidas del banco central. Por ejemplo, los préstamos subvencionados pueden traducirse en una sobrevaluación de los activos del banco central y no en una reducción del superávit de operaciones (52). Y los pasivos contingentes incurridos por el banco central –como las garantías de tipos de cambio, que pueden ser de magnitud significativa– no se registran como gasto hasta que surja la contingencia y deba hacerse frente a la obligación.

76. Algunas de estas consideraciones se aplican también a la transferencia de las actividades cuasifiscales realizadas por las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras. Dada la índole y la significación fiscal potencial de las actividades cuasifiscales realizadas por el banco central y otras entidades no gubernamentales, dichas actividades deberán tenerse en cuenta al evaluar la situación fiscal. Para ello, las normas mínimas exigen que en el presupuesto se in-

Recuadro 6. Tipos de actividades cuasifiscales

Operaciones vinculadas al sistema financiero

Préstamos subvencionados
 Tasas de préstamo controladas
 Prácticas de redescuento preferencial
 Préstamos con pocas garantías y de inferior calidad
 Garantías de préstamos
 Encaje legal poco remunerado
 Topes crediticios
 Operaciones de rescate

Operaciones vinculadas al sistema cambiario

Tipos de cambio múltiple
 Depósitos de importaciones
 Depósitos sobre compras de activos externos
 Garantías de tipos de cambio
 Seguro de riesgo cambiario subvencionado

Operaciones vinculadas al sector de empresas comerciales

Precios inferiores a los comerciales
 Prestación de servicios no comerciales
 (p.ej., servicios sociales)
 Política de precios para fines de ingresos presupuestarios
 Precios de proveedores superiores a los comerciales

cluya una declaración de las actividades cuasifiscales significativas del banco central, las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras. El ministerio que se ocupa del presupuesto central podría compilar estas declaraciones sobre la base de la información proporcionada por el banco central y otras entidades no gubernamentales que realicen actividades cuasifiscales (53). Deberá incluirse información suficiente para permitir al menos cierta evaluación de la significación fiscal potencial de cada actividad cuasifiscal. Por ejemplo, la declaración de un préstamo garantizado podría incluir el monto y la duración del préstamo; la declaración de un préstamo subvencionado podría incluir el monto y la duración del préstamo y la tasa de interés, y la declaración de un subsidio al consumidor otorgado por una empresa pública no financiera podría incluir por lo menos alguna indicación de la divergencia entre el precio que se cobra y un precio basado en la recuperación total del costo.

77. Sobre todo en el caso del banco central y de las instituciones financieras públicas, se requiere cierto pragmatismo para decidir qué tipos de actividades cuasifiscales realizadas por las empresas públicas no

financieras deberán declararse. No cabe duda de que la magnitud financiera es uno de los principales criterios que deberán aplicarse. No obstante, también debe quedar claro que un impuesto o un subsidio –a diferencia de una reglamentación, por ejemplo– es otro instrumento que permite cumplir el objetivo de la actividad cuasifiscal. También debe destacarse que el alcance del Código no abarca al sector privado, al que se recurre a menudo para que realice actividades de índole cuasifiscal sin recibir remuneración del gobierno. Cabe, entonces, llegar a la conclusión de que dichas actividades impuestas a las empresas públicas no financieras y a las empresas privadas (p. ej., la promoción del empleo) no deberán tratarse como actividades cuasifiscales de una empresa pública no financiera.

78. La práctica óptima para la declaración de las actividades cuasifiscales podría incluir dos elementos adicionales (54). En primer lugar, podría efectuarse cierta cuantificación de la magnitud probable de las actividades individuales. Si bien esto no es siempre factible (55), en general es posible dar una indicación del orden de magnitud de los efectos fiscales (véase el recuadro 7) (56). Por ejemplo, al declarar una garantía de tipo de cambio emitida por el banco central deberá incluirse el valor de las garantías pendientes y el costo que hubiera significado si se hubieran hecho efectivas al tipo de cambio actual. Segundo, deberá proporcionarse además cierta indicación de la base del cálculo empleado para estimar el costo fiscal. La estimación de los efectos fiscales de las actividades

Recuadro 7. Estimación de los efectos fiscales de las actividades cuasifiscales

La estimación de los efectos fiscales de algunas actividades cuasifiscales es relativamente sencilla: la información necesaria figura en los registros contables de la empresa o el banco central (p.ej., el costo en que incurre una empresa pública no financiera para proporcionar servicios sociales, cuando dicho costo se registra por separado). Otras, no obstante, son más difíciles de cuantificar (p.ej., el costo de una garantía de préstamo). A continuación se incluyen ejemplos preparados especialmente para ilustrar la cuantificación de actividades cuasifiscales en dos casos relativamente sencillos.

Ejemplo 1: Préstamo subvencionado otorgado por una institución financiera pública

Un banco estatal otorga un préstamo por US\$10 millones a una empresa pública no financiera con una tasa de interés del 5 por 100. Las tasas de interés comerciales de préstamos similares oscilan entre 15 por 100 y 20 por 100 dependiendo de elementos específicos que afecten el riesgo crediticio. El subsidio anual deberá estimarse entre US\$1 millón y US\$1,5 millones. Al no existir ningún factor pertinente que indique un tratamiento diferente, el costo de la actividad cuasifiscal deberá registrarse como el punto medio del rango, es decir, US\$1,25 millones.

Ejemplo 2: Tipo de cambio múltiple

El banco central dispuso un tipo de cambio apreciado especial de 2,75 unidades de moneda local (UML2,75) frente al dólar para exportaciones de minerales y UML2 para las importaciones de alimentos básicos. El tipo de cambio central es UML3 por dólar, lo que supone un impuesto a las importaciones de minerales y un subsidio a las importaciones de alimentos básicos. Si el total de exportaciones de minerales asciende a US\$3.000 millones y las importaciones totales de alimentos representan US\$300 millones, pueden estimarse y declararse los efectos de la actividad cuasifiscal de la siguiente manera:

Impuesto cuasifiscal sobre exportaciones de minerales:

$$(3-2,75) \text{ UML}/\$ \times (\$3.000.000.000) = \text{UML}750.000.000$$

Subsidio cuasifiscal a las importaciones: $(3-2)\text{UML}/\$ \times (\$300.000.000) = \text{UML}300.000.000$

En este ejemplo, el banco central gana UML450.000.000 netos.

cuasifiscales realizadas por el banco central, las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras podrían ser responsabilidad conjunta de las entidades involucradas y del ministerio que se ocupe del presupuesto central, combinando este último todas las actividades cuasifiscales del banco central y las empresas públicas para obtener un informe global de la actividad cuasifiscal de todo el sector público. En los casos en que las actividades cuasifiscales sean de gran magnitud y cuantificables, convendría declararlas juntas con el saldo fiscal global del gobierno en un balance fiscal ampliado (57).

79. La ley de presupuesto de **Argentina** exige la declaración de datos sobre el sector presupuestario consolidado. Por consiguiente, se declaró como actividad cuasifiscal y se incluyó en el gasto del gobierno central un episodio de reestructuración del sector bancario que tuvo lugar en 1994-95, en el cual el banco central suministró préstamos a largo plazo a bancos privados. De la misma manera, el costo de emisión de bonos del Estado a bancos que padecían problemas financieros en **Mauritania** en 1986 se registró como un gasto del gobierno central (58).

DEUDA Y ACTIVOS FINANCIEROS

2.1.4. El gobierno central deberá divulgar con regularidad información sobre el nivel y la composición de su deuda y sus activos financieros.

80. El Código exige la publicación regular de información sobre el nivel y la composición de la deuda y los activos financieros del gobierno central, lo que dará una medición de la deuda neta. Con esta información, el gobierno puede evaluar mejor su capacidad para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones de deuda, así como estimar el monto de ingresos futuros que requiere para satisfacer todos los compromisos existentes. Es particularmente importante controlar los cambios en el nivel y la composición de la deuda y los activos financieros públicos, porque estos son la base de los enfoques aceptados para evaluar la sostenibilidad de la política tributaria. La práctica óptima supondría también la declaración de tenencias de activos no financieros. Si bien esto introduciría una serie de nuevas cuestiones contables, aportaría información que ayudaría a evaluar el desempeño del gobierno en la canalización y utilización de los activos no financieros y daría una indicación de los requisitos futuros de mantenimiento y sustitución. Además, facilitaría la derivación de un *balance del gobierno central* completo, que le permitiría incluir en las evaluaciones de sostenibilidad la información sobre todos los activos y pasivos del gobierno (59).

Declaración de la deuda

81. En la declaración deberá abarcarse la deuda total del gobierno central, incluidos los valores, los préstamos y los depósitos (60). Para fines de comparación deberá revelarse el nivel de la deuda en la fecha en que se está declarando y en la fecha de declaración previa. Como partidas informativas deberán indicarse los métodos y prácticas de valoración (p. ej., revaloración de la deuda indexada) (61), junto con cualquier característica especial de los instrumentos de deuda o cualquier pasivo no reportado. Para la clasificación y la definición de la deuda deberán observarse prácticas reconocidas internacionalmente (p. ej., como las del *MEFP* o las de la OCDE, 1988).

82. La deuda deberá desglosarse por vencimientos remanentes y clasificarse como deuda a corto plazo (menos de 12 meses), a mediano o a largo plazo (62). Cuando corresponda, la deuda también deberá desglosarse en componentes nacional y extranjero conforme al criterio de residencia, según la moneda de emisión (incluida la indexación), por tenedores de deuda y/o por instrumentos de deuda. Deberán revelarse los atrasos en los pagos de servicio de la deuda, asentando por separado el monto correspondiente a intereses y el monto correspondiente al principal. Además, deberá indicarse cualquier tipo de canjes (*swaps*) de deuda. Las normas mínimas exigen que el nivel y la composición de la deuda se declaren anualmente con un retraso de no más de 6 meses. La deuda de gran importancia para la política económica deberá declararse trimestralmente. La deuda deberá declararse en el presupuesto del gobierno central y en las cuentas definitivas.

83. La práctica óptima, como se refleja en las Normas Especiales para la Divulgación de Datos del FMI (NEDD) (63), prescriben la declaración trimestral, como mínimo, dentro del trimestre siguiente al trimestre de referencia. Sería además necesario declarar proyecciones de servicio de la deuda, incluyendo pagos proyectados de intereses y amortización de la deuda a mediano y largo plazo. Esta información deberá proporcionarse trimestralmente para los cuatro trimestres subsiguientes y anualmente a partir de entonces. Los reembolsos proyectados de la deuda a corto plazo también deberán declararse trimestralmente.

Declaración de activos financieros

84. La declaración de activos financieros deberá cubrir todos los activos del gobierno central a la fecha de declaración así como los de la fecha de declaración previa. El informe deberá incluir una declaración pre-

cisa de las políticas contables que se han aplicado con respecto a la valoración de los activos.

85. Los activos financieros son aquellos de los que dispone el gobierno para cubrir pasivos o compromisos, o financiar actividades futuras. Los activos financieros que deberán declararse son el efectivo y los equivalentes de efectivo (64); otros activos monetarios, como el oro y las inversiones, y préstamos y anticipos. Además de declarar los activos financieros conforme a estas categorías, deberán efectuarse desgloses adicionales dentro de cada una. Por ejemplo, las inversiones podrían desglosarse en valores directamente negociables, participaciones de capital en empresas privadas, inversión de cartera en empresas privadas e inversión en instituciones internacionales. Los préstamos y anticipos por recibir podrían desglosarse por sectores (p. ej., préstamos para explotación agrícola, préstamos a estudiantes y préstamos para la vivienda) y dentro del sector por los principales programas de préstamo.

86. Las reservas en moneda extranjera del banco central no deberán incluirse en la declaración de activos financieros del gobierno central para fines de política fiscal. Generalmente se mantienen reservas para cubrir el pago de importaciones y una posible intervención en el mercado cambiario, si bien se reconoce que en algunos países se ha recurrido a ellas para otros fines, como el reembolso de deudas, a pesar de que el banco central fuese independiente. No obstante, las reservas internacionales deberán declararse como parte de otros requisitos de transparencia (en el contexto de normas monetarias y estadísticas), y generalmente es el banco central quien las declara.

87. Cualquier característica especial de los activos financieros, por ejemplo, si garantizan una deuda u otro pasivo específico, o cualquier restricción al uso de un activo o de la renta derivada del mismo, deberán indicarse como partidas informativas. Deberán señalarse también los activos financieros que se excluyan de la declaración. La declaración de activos financieros deberá realizarse en los mismos intervalos en que se declara la deuda (65).

COMPROMISO Y PUNTUALIDAD DE LA PUBLICACIÓN DE INFORMACIÓN

2.2. Deberá contraerse un compromiso público de divulgar puntualmente información sobre las finanzas públicas.

88. El Código propone buenas prácticas vinculadas con: 1) compromisos de publicación y 2) puntualidad de la publicación.

Compromisos de publicación

2.2.1. Deberán formularse compromisos específicos de divulgar información sobre las finanzas públicas (por ejemplo, en la ley de presupuesto).

89. La discreción para decidir si se va a divulgar información tributaria, cuándo, con qué grado de detalle, y a quién, puede lesionar la credibilidad de un gobierno. A menudo los gobiernos se ven tentados a divulgar más la información favorable que la desfavorable. Un largo período de incongruencia en la observación de una política y la divulgación completa y oportuna de datos puede dar como resultado un alto nivel de incertidumbre en torno a la verdadera posición fiscal.

90. Para ganar credibilidad, los gobiernos deberán comprometerse a la publicación regular de información fiscal. Por consiguiente, las normas mínimas exigen que se publiquen las prácticas empleadas para declarar datos fiscales. Ese compromiso deberá estar plasmado en la ley o estar acompañado de un compromiso de observar las normas internacionales.

91. En el recuadro 8 se presentan ejemplos de legislaciones nacionales que establecen claros requisitos para la declaración de información fiscal. Además, muchos países se han comprometido con las normas de publicación de datos fiscales y otros datos macroeconómicos contenidos en las NEDD. En materia fiscal, incluyen compromisos con la puntualidad y la periodicidad de la declaración de las operaciones del gobierno general, las operaciones del gobierno central y la deuda del gobierno central. Sólo unos pocos países demuestran actualmente que siguen buenas prácticas de derivación de información fiscal en términos de las NEDD, pero muchos otros están procurando mejorar sus prácticas de declaración de datos para cumplir con dichas normas.

92. Un elemento adicional de la práctica óptima en esta área es la libertad de legislación sobre la información. Varios países tienen requisitos legislativos de que las dependencias gubernamentales pongan a disposición del público, a solicitud, toda información que tengan en su poder, con sujeción a ciertas excepciones claramente especificadas (que generalmente incluyen la seguridad nacional, las relaciones externas, el interés económico nacional, las obligaciones de confidencialidad con terceros, el cumplimiento de la ley y la privacidad personal). En algunos países, la legislación crea la presunción en favor de la divulgación al público y es el gobierno quien debe demostrar que existe un interés público que justifica el hecho de no divulgar la información. El país con la más larga tradición en este tipo de compromiso y con un go-

Recuadro 8. Ley de presupuesto y transparencia fiscal

La Ley de Responsabilidad Fiscal de **Nueva Zelanda** de 1994 es un valioso instrumento de referencia que establece normas jurídicas para la transparencia de la política fiscal y de la declaración de información sobre las finanzas públicas y responsabiliza formalmente al gobierno ante el público por su desempeño fiscal. Recientemente se promulgó legislación similar en **Australia**: la Carta de Honestidad Presupuestaria. El **Reino Unido** promulgó legislación sobre un Código de Estabilidad Fiscal. En general, las normas de transparencia fiscal en el marco de este tipo de legislación nacional son más exigentes que las que sugiere el Código. No obstante, otros gobiernos comprometidos podrían emular varios de sus elementos.

Principios y normas de la Ley de Responsabilidad Fiscal

Esta ley establece cinco principios de gestión fiscal responsable: reducir la deuda pública a niveles prudentes; mantener un saldo de operaciones en su promedio durante un período razonable; mantener un nivel de patrimonio público para hacer frente a contingencias; manejar los riesgos fiscales, y mantener tasas impositivas predecibles y estables. Se permite al gobierno abandonar temporalmente la observancia de estos principios, siempre que cuenten con una clara justificación, un plan y una fecha para volver a cumplirlos.

A continuación, esta ley especifica sin ambigüedades de qué manera deberá el gobierno declarar las políticas que propone y los avances logrados para asegurar a la legislatura y al público que se están observando los principios de gestión fiscal. La ley exige a los gobiernos:

- publicar una declaración de política presupuestaria que contiene prioridades estratégicas para el próximo presupuesto, intenciones fiscales a corto plazo y objetivos fiscales a largo plazo, a más tardar el 31 de marzo para el ejercicio que comienza el 1 de julio;
- revelar el impacto de las decisiones fiscales sobre un período de pronóstico trienal en actualizaciones económicas y fiscales regulares;
- presentar toda la información financiera conforme a prácticas de contabilidad generalmente aceptadas;

- referir todos los informes que exige la ley a una comisión parlamentaria selecta.

La Ley de Responsabilidad Fiscal incluye también ciertos requisitos específicos, a saber: la publicación de datos económicos y fiscales actualizados 42 a 14 días antes de cualquier elección general; proyecciones de las tendencias fiscales durante un período de 10 años, como mínimo, y declaraciones de los compromisos y riesgos fiscales específicos del gobierno, incluidos los pasivos contingentes. (Véase <http://www.treasury.govt.nz/pubs/bmb/fra/details.htm>.)

Legislación similar

La Carta de Honestidad Presupuestaria de Australia es, en principio, similar, en parte debido a que su estructura federal asigna más énfasis a la función de la Oficina Australiana de Estadística de establecer normas de declaración de información fiscal para todos los niveles de gobierno. Además, exige específicamente un informe intergeneracional cada cinco años y un informe sobre el gasto tributario, que la Ley de Responsabilidad Fiscal no exige. Algunos de estos elementos, como la declaración del gasto tributario, consolidan y amplían la práctica administrativa existente, pero otros son nuevos.

El Reino Unido, al reconocer la necesidad de ir más allá de las declaraciones de política que posiblemente cambien cada vez que cambia el gobierno, ha presentado un proyecto de ley al parlamento basado en principios similares a los que prescribe la Ley de Responsabilidad Fiscal.

bierno abierto es **Suecia**, donde el principio ha sido consagrado en la Constitución desde 1776. Los ciudadanos de Suecia (como ocurre en varios otros países) tienen derecho a apelar al Ombudsman –una oficina independiente del poder ejecutivo que recibe e investiga quejas de mala administración– la decisión de cualquier dependencia de gobierno de no divulgar información. En otros países,

como **Estados Unidos**, los ciudadanos tienen derecho a apelar ante un tribunal.

Puntualidad de la publicación

2.2.2. Deberán anunciarse con antelación los calendarios de publicación de datos fiscales.

93. Como se indica en el SGDD, las normas mínimas exigen el anuncio anticipado de calendarios de fechas de divulgación de información para el año subsiguiente indicando las fechas límite de publicación de informes anuales y las fechas de los informes más frecuentes (66). Por ejemplo, en el caso de un informe de ejecución tributaria trimestral, deberá anunciarse que el informe se publicará entre el 15 y el 18 del mes correspondiente, por nombrar una fecha. Además, los países deberán dar a conocer el nombre y la dirección de una oficina o persona responsable que proporciona la información más actualizada sobre la fecha probable de publicación. Las autoridades deberán comprometerse a publicar simultáneamente los informes y datos fiscales a todas las partes interesadas.

94. La práctica óptima estaría representada por las normas más estrictas que prescribe el SGDD (67). Por ejemplo, cuando el calendario de publicación especifique una fecha límite o un rango de fechas, el país anunciará, al cierre de operaciones de la semana precedente, la fecha exacta de publicación de datos en la semana subsiguiente. Se recomienda asimismo a los países indicar también la hora exacta de publicación.

III. TRANSPARENCIA EN LA PREPARACIÓN, EJECUCIÓN Y PUBLICACIÓN DEL PRESUPUESTO

95. La existencia de normas adecuadas para los datos y la información fiscales constituye una contribución crucial para la transparencia fiscal. En este sentido, los principios y las prácticas se vinculan al contenido de la documentación presupuestaria, la clasificación y presentación de estimaciones del presupuesto, la ejecución y el control del presupuesto y la declaración de datos sobre las finanzas públicas.

Documentación presupuestaria

3.1. En la documentación presupuestaria deberán especificarse los objetivos de la política fiscal, el marco macroeconómico, las medidas de política en que se fundamenta el presupuesto y los principales riesgos fiscales detectables.

96. El Código propone buenas prácticas en relación con la documentación presupuestaria que se vincula con: 1) objetivos y sostenibilidad de la política fiscal; 2) reglas fiscales; 3) marco macroeconómico; 4) separación entre los compromisos existentes y las nuevas políticas, y 5) principales riesgos fiscales.

OBJETIVOS Y SOSTENIBILIDAD DE LA POLÍTICA FISCAL

3.1.1. Deberá presentarse una declaración de objetivos de política fiscal y una evaluación de la sostenibilidad de la política fiscal que sirvan de marco al presupuesto anual.

97. En casi todos los países, el presupuesto tiene una perspectiva anual. No obstante, también es necesario incluir una declaración precisa sobre los objetivos más amplios del gobierno en materia de política fiscal, las implicaciones de las políticas fiscales actuales en años futuros y la sostenibilidad de la situación fiscal a mediano y largo plazo. Es por consiguiente un requisito de las normas mínimas que se presente un documento sobre las perspectivas fiscales y económicas junto con el presupuesto, que incluya una declaración de objetivos y prioridades de política fiscal, un resumen de las perspectivas económicas y una evaluación cualitativa de la sostenibilidad fiscal.

Pronósticos y marcos de presupuesto a mediano plazo

98. Muchos países ya presentan declaraciones básicas de política fiscal y económica y un número creciente de ellos lo hace en términos de pronósticos fiscales y económicos a mediano plazo. En este sentido es necesario hacer la distinción entre las declaraciones de política basadas en pronósticos a mediano plazo de agregados fiscales y estimaciones integradas y congruentes a mediano plazo desglosadas para cada una de las dependencias que realizan gastos. Esto último es lo que a veces se denomina *marco de presupuesto a mediano plazo*. En el recuadro 9 se describe este marco con mayor detalle. Es un instrumento con muchos requisitos administrativos y políticos y, por consiguiente, su aplicación tuvo más éxito en los países de la OCDE.

99. Una ventaja importante del pronóstico a mediano plazo para los países en desarrollo y los países en transición es que ayuda a vincular el presupuesto de capital con el presupuesto corriente. Sin este vínculo, o coordinación, el presupuesto tendría una utilidad limitada y a menudo no se incluyen recursos suficientes para cubrir los costos de operación y mantenimiento.

100. La **R.A.E. de Hong Kong** es un buen ejemplo de la inserción del presupuesto anual en un marco agregado a mediano plazo. Se prepara un pronóstico de mediano alcance y se publica como anexo al discurso del presupuesto (68). El pronóstico de mediano alcance incluye proyecciones para el ejercicio presupuestario más tres años. **Hungría** también comenzó a presentar una perspectiva trienal para el presupuesto

Recuadro 9. Marcos de presupuesto a mediano plazo: Lecciones extraídas de la experiencia de algunos países de la OCDE

Un marco de presupuesto a mediano plazo, si se aplica rigurosamente, constituye una declaración precisa del costo que implica mantener las políticas actuales de gobierno y un mecanismo para controlar la introducción de nuevas políticas y llevar registro de la ejecución del presupuesto más allá de un año dado. Además, es una base transparente para la rendición de cuentas del poder ejecutivo y un cimiento necesario para preparar presupuestos más detallados y orientados a la consecución de resultados concretos. Se han utilizado estos instrumentos exitosamente en **Alemania, el Reino Unido y Australia**. La experiencia recogida en éstos y otros países, no obstante, sugiere que es necesario cumplir con condiciones estrictas antes de poder obtener sus plenos beneficios.

¿Qué es un marco de presupuesto a mediano plazo?

A continuación se indican las características Fundamentales:

- Una declaración de objetivos de política fiscal.
- Pronósticos macroeconómicos y fiscales integrados a mediano plazo.
- Estimaciones de gastos de los ministerios y dependencias que efectúan las erogaciones para dos a cuatro años más allá del año del presupuesto.
- Estimaciones formales para el año subsiguiente; la primera estimación de gastos se convierte en la base de las negociaciones presupuestarias para el próximo año.
- Las autorizaciones presupuestarias de los ministerios y las dependencias se convierten en limitaciones presupuestarias estrictas.

El proceso de estimación de años subsiguientes tiene ventajas técnicas significativas para las dependencias centrales y las dependencias que efectúan las erogaciones. En el caso de estas últimas, es más predecible el financiamiento de sus programas, además de que el requisito de que las dependencias mantengan estimaciones multianuales da mayor claridad a la política a nivel del programa. Deberá señalarse además que, sobre todo en el Reino Unido y en Australia, el proceso vigoroso de estimaciones de años subsiguientes se ha traducido en una mayor flexibilidad de las dependencias en cuanto al uso de recursos dentro de los topes totales y por programas.

Algunas lecciones extraídas de la experiencia

De las experiencias de los tres países mencionados se derivan las siguientes conclusiones con respecto al marco de presupuesto a mediano plazo:

- Es necesario definir los objetivos de política fiscal y las metas fiscales cuantitativas y defenderlas al nivel más alto de gobierno.
- Los niveles de gasto fijados como meta deben vincularse rigurosamente con las perspectivas macroeconómicas en el mediano plazo.
- Es conveniente efectuar las estimaciones de presupuesto actual y de años subsiguientes en términos nominales para asegurar que los administradores de los programas respondan ante los cambios de precios.
- El marco deberá basarse en propuestas de política claramente definidas y especificando plenamente sus costos.
- El marco deberá estar acompañado de medidas reforzadas para examinar las políticas de gasto y sus mecanismos institucionales de ejecución.

Los marcos de presupuesto a mediano plazo proporcionan herramientas más útiles y transparentes para formular, evaluar y ejecutar la política en vigor, pero sólo serán eficaces si existe un compromiso real, estable, transparente y claramente anunciado de control fiscal. Dependen muchísimo de mejoras más fundamentales, un compromiso político sostenido, la introducción debidamente gradual de mecanismos rigurosos y mejorados de pronóstico y determinación del costo de los programas, y una gestión presupuestaria disciplinada.

y la economía (69). La preparación de un presupuesto de agregados fiscales para el ejercicio más dos años parece ser una meta fácil de lograr para la mayoría de

los países. No obstante para muchos países en desarrollo y países en transición, sólo sería factible elaborar un pronóstico agregado. Con todo, éste proporcionará

un panorama útil de las tendencias presupuestarias y un marco para considerar cambios a mediano plazo en la política presupuestaria.

101. La práctica óptima en las economías avanzadas es la formalización del marco de presupuesto a mediano plazo, como a menudo se exige explícitamente en la legislación del sistema de elaboración del presupuesto. En **Alemania**, la Ley de Principios Presupuestarios, por ejemplo, exige explícitamente la planificación financiera multianual a todos los niveles de gobierno. Para coordinar esta tarea, en 1968 se creó un Consejo de Planificación Financiera, integrado por el Ministro de Hacienda (Presidente), el Ministro de Economía, los ministros estatales responsables de asuntos financieros y cuatro representantes de los municipios.

Sostenibilidad fiscal

102. Las políticas fiscales son insostenibles si provocan una acumulación de deuda pública que rebasa la capacidad del gobierno de cumplir con el servicio de la deuda a mediano y largo plazo. Por lo tanto, si se determina que la política fiscal es insostenible generalmente se sugieren cambios a la política actual, pero es difícil juzgar qué constituye una deuda excesiva, y sobre todo una razón deuda/PIB excesiva. Se utilizan distintas técnicas de complejidad diversa, a menudo en combinación, para ayudar a evaluar la sostenibilidad de la política fiscal. Uno de los enfoques comunes es aplicar una regla única que especifique, por ejemplo, que el coeficiente de deuda no puede aumentar ni exceder un límite especificado. Pero esas reglas son arbitrarias y no indican si un coeficiente específico de deuda amenazaría o no la estabilidad macroeconómica, se perdería credibilidad en la política fiscal, se impondrían tasas de intereses más altas por primas de riesgo, etc. Siendo así el caso, será necesario evaluar la sostenibilidad fiscal atendiendo a las particularidades de cada país, basándose en el conocimiento concreto sobre las repercusiones de la política fiscal pasada y futura y las reacciones del mercado ante la misma.

103. A nivel técnico, la evaluación de la sostenibilidad fiscal supone el desglose de la variación del coeficiente de deuda en componentes que reflejen el *saldo primario* (el *saldo global* excluidos los pagos de intereses), la tasa de interés sobre la deuda, la tasa de crecimiento de la economía y el monto inicial de la deuda. Desde una perspectiva de política, se centra la atención en la variación del saldo primario requerida para cumplir la meta de la deuda en un período especificado. Al hacer esa evaluación es importante distinguir, en el corto y mediano plazo, entre los movimientos cíclicos de los agregados económicos y fiscales y los

cambios estructurales subyacentes. Y en el largo plazo, es importante que se tengan en cuenta los compromisos de política que tengan repercusiones financieras futuras. En este sentido cobran particular importancia los programas de pensiones públicas, cuyos costos se verán afectados con el envejecimiento de la población. Una forma de hacerlo sería considerar los *pasivos no capitalizados de las pensiones públicas* junto con la deuda pública en la evaluación de la sostenibilidad, como hicieron Chand y Jaeger (1996). Este sería el primer paso hacia los enfoques más elaborados que se están utilizando actualmente para evaluar la sostenibilidad. Uno de esos enfoques supone la derivación de un balance general completo del gobierno, que haría que la evaluación de la sostenibilidad deje de centrarse en la deuda para prestar más atención al patrimonio neto del gobierno (es decir, a los activos y pasivos públicos). Otro enfoque incluiría una *contabilidad generacional*, que evalúa la sostenibilidad en términos de la distribución de impuestos, gastos y ajustes fiscales en distintas cohortes etarias. Ambos enfoques requieren gran cantidad de información y su uso sería una práctica óptima únicamente en algunas economías avanzadas.

NORMAS FISCALES

3.1.2. Deberán especificarse claramente las normas fiscales que se hayan adoptado (p. ej., el requisito de un presupuesto equilibrado o límites al endeudamiento de los niveles subnacionales de gobierno).

104. Las reglas fiscales son una especie de acuerdo (generalmente en el marco de la ley) que restringen la acción del gobierno en materia de política fiscal. Cabe mencionar como ejemplo el requisito de un presupuesto equilibrado, los límites al endeudamiento del gobierno central (p.ej., acceso restringido al financiamiento del banco central) o de los niveles subnacionales de gobierno, la "regla de oro" de que el endeudamiento público no debe exceder el nivel de inversión pública, o el criterio de convergencia fiscal consagrado en el tratado de Maastricht. Es necesariamente cierto que toda regla adoptada por el gobierno deberá especificarse de alguna manera. La transparencia se refiere a la claridad con la que se define la regla. La regla de oro, por ejemplo, está abierta a la interpretación de qué es lo que constituye una inversión pública y, por consiguiente, tiene que estar apoyada por una clasificación presupuestaria clara. El Código propone que se explique claramente toda regla fiscal adoptada por un gobierno. Evidentemente, para que la regla fiscal mantenga su vigencia, tendrá que contemplar cierta flexibilidad en su aplicación cuando lo justifiquen las condiciones económicas, pero será necesario explicar claramente cuáles son esas condiciones. Por último, la declaración sobre el desempeño con respecto a

una regla dada deberá ser congruente con otras prácticas que especifica el Código (70).

MARCO MACROECONÓMICO

3.1.3. El presupuesto anual deberá presentarse en un marco macroeconómico cuantitativo integral y coherente, en el que deberán incluirse los supuestos económicos y los parámetros fundamentales (por ejemplo, tasas efectivas de impuesto) en que se basan las estimaciones presupuestarias.

105. La política fiscal debe analizarse en el contexto de sus repercusiones totales en la economía y en relación con otras políticas macroeconómicas. La mayoría de los países cuenta con alguna metodología formal para elaborar pronósticos macroeconómicos y formular políticas, y las economías avanzadas utilizan modelos cuantitativos elaborados para ayudar a encuadrar el presupuesto. Las normas mínimas exigen que se declare el marco macroeconómico a mediano plazo para el presupuesto, incluidos los pronósticos macroeconómicos sobre los cuales se basa. Para evaluar si el presupuesto es razonable, también es menester declarar los supuestos en los que se basan los pronósticos y otros parámetros que tienen fuerte influencia en las estimaciones presupuestarias.

Separación entre compromisos existentes y nuevas políticas

3.1.4. Deberá distinguirse entre los compromisos existentes y las nuevas políticas incluidas en el presupuesto anual.

106. La clara determinación de los costos de los programas continuos del gobierno y la determinación rigurosa de los costos de las nuevas iniciativas propuestas son elementos vitales de la disciplina presupuestaria (71). Los países deberán incluir una declaración de los cambios que se introduzcan en la política tributaria y de gastos y sus efectos fiscales previstos sobre el presupuesto. Un buen ejemplo constituye la declaración de medidas presupuestarias en el **Reino Unido**, donde no sólo se incluye en el presupuesto un cuadro que resume las nuevas medidas presupuestarias y sus efectos fiscales estimados, sino que también se incluye un anexo que explica cada medida con mayor grado de detalle.

PRINCIPALES RIESGOS FISCALES

3.1.5. Toda vez que sea posible, deberán especificarse y cuantificarse los principales riesgos que podrían afectar al presupuesto anual, tales como las va-

riaciones de los supuestos económicos y la falta de certeza con respecto a los costos de ciertos compromisos de gastos (por ejemplo, para reestructuración financiera).

107. Las estimaciones presupuestarias y los pronósticos económicos que sustentan el presupuesto están sujetos a varios riesgos, incluidos los efectos de las variaciones en los supuestos y parámetros que constituyen la base de los pronósticos macroeconómicos y de las estimaciones de programas, así como la incertidumbre en torno a los costos de compromisos específicos de gastos. Las normas mínimas exigen presentar una declaración de riesgos fiscales en el presupuesto, que abarque el impacto de las variaciones en los supuestos sobre pronósticos fiscales, los pasivos contingentes y las otras principales incertidumbres en torno a los costos de ciertos programas (72). Esto facilitaría la evaluación de la fiabilidad del presupuesto como declaración de resultados fiscales previstos. El recuadro 10 proporciona más detalles sobre la declaración de riesgos fiscales. En general, dicha declaración no deberá incluir obligaciones potenciales de índole implícita, como posibles operaciones de rescate, para evitar que se produzca un riesgo moral. Algunos de estos riesgos potenciales plantean la cuestión de la definición adecuada y la claridad de la función del gobierno con respecto a otros sectores, que se tratan en la sección I.

Clasificación presupuestaria

3.2. Los datos presupuestarios deberán clasificarse y presentarse de forma que faciliten el análisis de la política y la rendición de cuentas.

108. El Código propone buenas prácticas con respecto a la clasificación y presentación de datos presupuestarios en cuatro esferas: 1) clasificación de datos; 2) objetivos de programas; 3) indicadores de la posición financiera del gobierno y 4) *base contable*.

CLASIFICACIÓN DE DATOS

3.2.1. Las transacciones del gobierno deberán declararse en cifras brutas, haciendo el desglose en ingreso, gasto y financiamiento, y el gasto deberá clasificarse por categorías económicas, funcionales y administrativas. Los datos sobre operaciones extrapresupuestarias se clasificarán conforme a los mismos criterios. La información presupuestaria deberá presentarse de forma que facilite su comparación internacional.

109. Deberá existir la posibilidad de examinar las

Recuadro 10. Declaración de riesgos fiscales

Junto con el presupuesto anual deberá presentarse una declaración con información sobre todos los riesgos fiscales materiales vinculados con las estimaciones de ingresos y gastos del presupuesto del gobierno central. La materialidad deberá determinarse país por país, pero probablemente deban declararse todos los riesgos que rebasen cierto umbral. Los riesgos pueden ser positivos o negativos (es decir, pueden implicar un aumento o una reducción de los ingresos o los gastos). En la declaración no deberán incluirse los riesgos que se han contemplado específicamente en una reserva para contingencias presupuestarias. En lo posible deberán cuantificarse los riesgos.

Los riesgos declarados deberán desglosarse en las siguientes categorías:

1) *Variaciones de los supuestos clave empleados en los pronósticos.* Se refiere a los efectos fiscales de las variaciones de los supuestos clave que sustentan los pronósticos macroeconómicos (p.ej., el efecto en el déficit fiscal que tiene un aumento o disminución del 1 por 100 en el crecimiento del PIB, la inflación, las tasas de interés o el tipo de cambio con respecto al tipo central que se utilizó como supuesto en el pronóstico de presupuesto) y los efectos fiscales de las variaciones de los supuestos clave en los que se basan los pronósticos de ingresos y gastos presupuestarios (p. ej., una variación de la tasa promedio de impuestos, los salarios del sector público o el número promedio de actividades que podrían ser financiadas mediante programas de asistencia social).

2) *Pasivos contingentes.* Esta categoría incluye garantías, indemnizaciones y garantías, capital no exigible (por ejemplo, en instituciones financieras internacionales) y litigios contra el gobierno.

3) *Incertidumbre acerca de la magnitud de los compromisos de gastos específicos.* En los casos en que se ha incluido una provisión en el presupuesto para cubrir un gasto en una partida o actividad pero existe una incertidumbre mayor a la habitual acerca del costo probable, deberá declararse el riesgo por separado. Por ejemplo, el gobierno indicó a los depositantes en instituciones financieras específicas que están atravesando períodos de dificultades que sus depósitos estarían garantizados, pero el costo concreto de este compromiso se desconoce en la fecha en que se prepara la versión final del presupuesto.

4) *Otras partidas que no se han incluido en el presupuesto debido a que no se conoce claramente si van a hacerse efectivas o no, y en su caso, cuál sería su magnitud y en qué fecha.* Por ejemplo, el gobierno anunció la intención general de modificar determinadas políticas, pero aún no se han concretado suficientemente los detalles para su inclusión en el presupuesto.

transacciones presupuestarias desde la perspectiva de su impacto económico, la forma en que se hace la asignación, el control administrativo y su finalidad. La clasificación para satisfacer todas estas necesidades es la base del análisis presupuestario y de la presentación del presupuesto y las cuentas definitivas.

Si existe un sistema completo de clasificación podrán prepararse informes para cualquiera de estos fines.

Carácter exhaustivo y compatibilidad con las estadísticas de las finanzas públicas

110. La clasificación presupuestaria para todos los países deberá cubrir en forma exhaustiva el presupuesto definido en sentido amplio (incluidos todos los fondos extrapresupuestarios y otros fondos especiales del sector del gobierno general). Deberá ser

compatible con las normas de las estadísticas de las finanzas públicas para declarar información fiscal en el sentido de que las distinciones a nivel de las transacciones deberán permitir generar informes congruentes con dichas estadísticas. Las normas mínimas exigen que se cubran todas las actividades del gobierno general en la clasificación presupuestaria y de cuentas. Las transacciones deberán declararse en cifras brutas y deberá derivarse una clasificación por categorías económicas y funcionales para fines analíticos y una clasificación por categorías administrativas para fines de control interno. Las clasificaciones y subclasificaciones deberán ser congruentes con las distinciones analíticas que figuran en el *MEFP* (73). Con todo, debe destacarse que las estadísticas de las finanzas públicas constituyen una norma de declaración de estadísticas fiscales y no una norma de contabilidad ni de declaración de datos financieros. Las diferencias se explican en el recuadro 11.

Recuadro 11. Clasificación, contabilidad y declaración de información fiscal y financiera

Pese a que se perciben algunas tendencias hacia una convergencia, es importante subrayar que la declaración de información financiera y la de información fiscal tienen objetivos diferentes. El sistema de clasificación de transacciones presupuestarias deberá diseñarse de manera tal que cumpla ambos grupos de objetivos.

Declaración de información financiera

La información que declara el gobierno mediante un sistema de registro de caja o un *sistema modificado en valores de caja* se refiere principalmente al desempeño financiero de fondos específicos o a la posición consolidada del gobierno. El objetivo de este mecanismo se limita a proporcionar a la legislatura y al público información sobre el desempeño financiero de la entidad y sobre la variación de la situación financiera en el período. El *sistema contable* no requiere que se registren, por ejemplo, las fuentes de financiamiento interno, y las cuentas del gobierno en valores de caja tampoco suelen proporcionar datos sobre transacciones netas (como "financiamiento neto" o "concesión de préstamos menos recuperaciones") identificadas en el marco de las estadísticas de las finanzas públicas.

Declaración de información fiscal

El objetivo fundamental de esta información y de las estadísticas de las finanzas públicas es declarar las actividades fiscales del gobierno de tal manera que facilite el análisis de sus repercusiones en el resto de la economía. Para ello, se clasifican las transacciones según su categoría económica y se calcula una medida agregada estándar de la situación fiscal. Las estadísticas actuales de las finanzas públicas se centran en las mediciones de la situación fiscal en valores de caja porque son las que mejor reflejan las repercusiones sobre los mercados financieros y la balanza de pagos, facilitan el análisis de los efectos y la conveniencia de establecer políticas fiscales diferentes y permiten lograr un equilibrio entre la política fiscal y monetaria.

Clasificación y sistemas contables

Ambos tipos de declaración de información son importantes desde el punto de vista de la transparencia. Una clasificación de transacciones bien diseñada –independientemente de que los datos se registren y declaren en valores de caja o en valores devengados– deberá cumplir los objetivos de la declaración de datos fiscales y financieros.

Convergencia hacia la contabilidad en valores devengados

Se reconocen cada vez más las graves desventajas de las mediciones tomadas exclusivamente en valores de caja para la declaración de información fiscal y financiera. Los atrasos de las erogaciones, las transacciones en especie, los pasivos contingentes y otras operaciones que no se realizan en efectivo tienen un impacto económico antes de su declaración en un sistema de registro de caja o un sistema modificado de valores de caja. Estos efectos sí pueden reflejarse en los sistemas de contabilidad en valores devengados, y es necesario tenerlos en cuenta al elaborar la política macroeconómica. Como se señala en el recuadro 13, se propone modificar las estadísticas de las finanzas públicas a fin de adoptar un sistema de declaración de información fiscal en valores devengados.

En el caso de los países que también registran cuentas en valores devengados habrá convergencia en ciertos aspectos de los informes financieros y fiscales. El registro base devengado, si bien representa exigencias adicionales porque es necesario reconocer el traspaso de propiedad, también ayuda al gobierno a evaluar su eficiencia en la utilización de los recursos que tiene a su disposición. El registro de caja tiene serias limitaciones desde esta perspectiva porque, por ejemplo, no reflejan los efectos de las transacciones que no se realizan en efectivo. No obstante, debe reconocerse que la operación de los sistemas de registro de caja bien organizados es más económica, y se obtiene la información fundamental que requiere una gestión financiera eficaz.

En IFAC (1998) se señala que se está empleando la contabilidad en valores devengados en los gobiernos de **Australia**, **Nueva Zelanda** y **Reino Unido**, en las dependencias del gobierno central de **Suecia** y en los gobiernos locales de muchos países (como **Italia**, **Malasia** y **Suiza**). **Canadá** emplea un sistema modificado de base devengado y está implementando un sistema basado totalmente en valores devengados. Otros países muy diferentes, como **Chile**, **Francia** y **Montgolia**, están estudiando seriamente la posibilidad de adoptar un sistema de contabilidad en valores devengados, total o modificado.

El Manual, no obstante, reconoce que para muchos países no sería conveniente ni factible adoptar en el corto plazo un sistema en valores devengados, y por lo tanto no lo propone.

111. Las estadísticas de las finanzas públicas, además de proporcionar un marco analítico que facilita la evaluación del efecto agregado de las transacciones del gobierno en la economía, constituyen una norma ampliamente aceptada para la *clasificación económica* de ingresos y gastos y adopta la Clasificación de las Funciones de las Administraciones Públicas de las Naciones Unidas (CFAP). La utilización de estas normas de *clasificación funcional* facilita las comparaciones internacionales de las cuentas presupuestarias y sienta las bases para llevar registro del impacto económico del presupuesto. No obstante, ninguna de las clasificaciones tiene por objeto satisfacer las necesidades del control administrativo o programático, que requiere un desglose en las principales categorías económicas y funcionales del gasto para cada entidad o programa que incurre en gastos.

Congruencia con las responsabilidades administrativas

112. La clasificación del presupuesto y de las cuentas también deberá facilitar el seguimiento de las responsabilidades de recolección y uso de fondos públicos. La mayoría de los países cuenta para esos efectos con clasificaciones administrativas relativamente claras, a menudo a nivel subdepartamental, pero en otros la clasificación no permite una especificación detallada de responsabilidades administrativas. Esto es un problema singular en los países en transición dado que en el antiguo régimen planificado las asignaciones presupuestarias primarias se efectuaban por categorías funcionales amplias y se distribuían durante el año a las distintas unidades que realizaban los gastos. Muchos de estos países están modificando la clasificación para fomentar la rendición de cuentas en la administración pública. Por ejemplo, en el presupuesto de 1998 de **Ucrania** se introdujo una clasificación económica básica de gastos que coincide con la que se utiliza en las estadísticas de las finanzas públicas y, por primera vez, se presentan las asignaciones presupuestarias para cada dependencia que efectúa gastos. Las normas mínimas exigen que en el sistema de clasificación se especifique la responsabilidad administrativa de la recolección y el uso de los fondos públicos.

OBJETIVOS DE LOS PROGRAMAS

3.2.2. Deberá presentarse una declaración de los objetivos que persiguen los principales programas presupuestarios (p.ej., mejora de indicadores sociales pertinentes).

113. La transparencia y la rendición de cuentas de las actividades del gobierno exigen que el presupuesto y las

cuentas se vinculen a los objetivos y resultados de la actividad del gobierno y no simplemente a las partidas en las que se gasta dinero, como en el *presupuesto por partidas individuales*. En los procedimientos modernos de elaboración del presupuesto se procura determinar con la mayor antelación posible los objetivos de las actividades del gobierno y medir los *productos y resultados* en relación con estos objetivos. Un elemento importante de los primeros esfuerzos en esta dirección (74) es la clasificación de gastos en categorías de "programa", "subprograma" y "actividad", definidas con creciente especificidad a los niveles más detallados en relación con un conjunto claramente establecido de objetivos. De esta manera, los gastos en un programa de "salud pública" podrían vincularse a objetivos amplios del gobierno de promoción de la atención sanitaria preventiva, detallando objetivos más específicos, por ejemplo, en un subprograma de "lucha contra el paludismo". Actualmente se ha difundido mucho la clasificación de actividades del gobierno por programas, y su generalización ayudará a mejorar la transparencia. No obstante, debe subrayarse que una *clasificación por programas* (75) complementa, pero no sustituye, la clasificación administrativa tradicional a la que se hizo referencia en la sección precedente.

114. En las actividades más recientes se ha subrayado la autoridad y los incentivos para que los funcionarios directivos logren los resultados acordados. Varios países están preparando sistemas sofisticados de presupuesto y contabilidad basados en resultados. Estos esfuerzos son muy importantes para dar mayor transparencia a las selecciones estratégicas y operativas en los presupuestos públicos. El Manual no especifica normas en esta esfera con ningún grado de detalle (76). Actualmente se hace hincapié en la transparencia a nivel agregado y en el establecimiento de un marco que facilite el suministro de información cada vez más detallada sobre el impacto de las decisiones en lo que concierne al presupuesto. Muchas de las técnicas que se están aplicando en las economías avanzadas exigen mucho de los recursos administrativos, por lo que no son adecuadas para países en desarrollo o en transición. No obstante, todos los países tienen capacidad para fijarse objetivos claros, al menos para los principales servicios que presta el gobierno. El Código propone que en el presupuesto se incluya una declaración de objetivos de los principales programas del gobierno (como los de educación primaria y salud pública). Esto facilitaría la comparación con los productos y resultados obtenidos.

INDICADORES DE LA SITUACIÓN FINANCIERA DEL GOBIERNO

3.2.3. El saldo global del gobierno general deberá

constituir un indicador sintético normalizado de la situación financiera del gobierno. Este indicador se complementará con otros indicadores fiscales (por ejemplo, saldo de operaciones, saldo estructural o saldo primario) cuando por circunstancias económicas no se considere adecuado evaluar la orientación de la política fiscal tomando como base únicamente el saldo global.

115. La definición de saldo global del gobierno que se emplea en las estadísticas de las finanzas públicas (77), pese a que no ha sido adoptada universalmente, constituye un punto de referencia muy utilizado para el análisis de la política fiscal. Su objetivo es establecer cuáles son las transacciones del gobierno que dan como resultado un endeudamiento neto frente a otros sectores económicos (y son transacciones “creadoras de déficit o superávit” o “por encima de la línea”) y centrar el análisis de la magnitud del déficit/superávit y sus componentes, así como las fuentes de financiamiento del déficit (o transacciones “por debajo de la línea”). Esto quiere decir que el concepto de saldo está directamente vinculado con las cuentas monetarias –y debe conciliarse con ellas– y permite otros tipos diferentes de formulaciones al diferenciar los tratamientos de los subcomponentes del saldo global.

116. Si bien se recomienda apoyar el análisis de la posición fiscal del gobierno en el saldo global, esta medición tiene deficiencias reconocidas, pero éstas pueden superarse en gran medida proporcionando información complementaria sobre las mediciones alternativas del saldo para satisfacer necesidades concretas de política. Por consiguiente, cuando la inflación es alta, deberá estimarse el *saldo de operaciones* (que representa el saldo global menos la parte del servicio de la deuda que compensa a los tenedores de deuda ante los efectos de la inflación) (78). El *saldo estructural o ajustado cíclicamente* (que, en varias formas contrarresta el efecto de las fluctuaciones cíclicas o conmociones exógenas que afectan al saldo global) es un indicador que utilizan varias economías avanzadas y el FMI para el cálculo del *impulso fiscal*, a fin de mostrar con mayor claridad la orientación discrecional de la política del gobierno (79). Los países con una deuda pública sustancial o que registren un deterioro de la dinámica de la deuda deberán declarar regularmente el saldo primario.

117. Las inquietudes en torno al saldo global y, hasta cierto punto, las medidas complementarias mencionadas, se clasifican en tres categorías. En primer lugar, una de las inquietudes que se plasma en el Código y el Manual es que el presupuesto definido convencionalmente puede no captar todas las transac-

ciones de importancia fiscal. El Manual, además de especificar las actividades cuasifiscales, sugiere que en algunas circunstancias convendría calcular un saldo ampliado como se describe en el recuadro 12. Segundo, existe cierta inquietud en torno al tratamiento adecuado de los distintos subcomponentes del saldo global –sobre todo el producto de la venta de activos y los recursos recibidos del extranjero por concepto de ayuda. Tercero, una inquietud más fundamental es que los informes fiscales que presentan cifras en valores de caja son inadecuados y tienen que ser complementados con cifras contabilizadas en valores devengados.

118. Algunos aspectos de la segunda inquietud también están vinculados a la declaración de información fiscal en valores de caja. En general, se recomienda que el producto de la venta de activos, que esencialmente refleja una transacción del balance general, se trate como financiamiento y no como ingreso, gasto de capital negativo o concesión de préstamo negativa (Mackenzie, 1998). Por otra parte, algunos países definen un “saldo básico” que excluye la “concesión de préstamos menos recuperaciones” en un intento por contrarrestar el impacto de todas las transacciones de activos financieros en las cuentas compiladas con un método puro o modificado de valores de caja.

119. Otro punto que genera controversia es la forma adecuada de tratar las donaciones. En la versión actual del *MEFP* se tratan como ingresos “por encima de la línea” o ingresos que reducen el déficit. No obstante, como estos flujos no están directamente bajo la conducción del gobierno beneficiario, algunas personas sostienen que sería mejor tratarlos “debajo de la línea” como partidas de financiamiento. En los países con una afluencia voluminosa de donaciones, es común que se exprese el saldo global incluidas y excluidas las donaciones.

120. Cada vez más se reconoce, sin embargo, la necesidad de complementar el sistema de contabilidad en valores de caja con algunos elementos, al menos, de la contabilidad en valores devengados. Varios países están adoptando una norma contable en valores devengados o un *método modificado en valores devengados* (como se indica en el recuadro 11). Si bien algunos países continuarán utilizando durante un tiempo el saldo global expresado en valores de caja, en la nueva versión del *MEFP* se utilizarán las normas contables en valores devengados, con consonancia con otras normas de las estadísticas económicas (véase el recuadro 13).

121. Además de utilizar el saldo global y las mediciones suplementarias de análisis económico, es importante que se apliquen fielmente estos conceptos al

Recuadro 12. Saldo fiscal global y transacciones extrapresupuestarias

Varias transacciones, que son cuantificables en principio, ocurren fuera del presupuesto y no se reflejan en las mediciones convencionales del saldo global. Se recomienda a todos los gobiernos que declaren la índole y el alcance de las actividades cuasifiscales y que registren de manera transparente en el sistema contable las transacciones que forman parte del balance general (como la recapitalización de un banco) que a menudo no figuran en informes de *registro de caja* o informes preparados con base en el *método modificado de contabilidad en valores de caja*. Cuando esas actividades sean extensas y cuantificables, pero cuya magnitud y su impacto fiscal no se revele en una medición resumida del saldo de las cuentas públicas, los países deberán presentar un balance ampliado para dar un panorama más preciso de la situación fiscal.

Balance ampliado de las cuentas públicas

Se han presentado varias propuestas de balance ampliado de las cuentas públicas que incorpore las actividades cuasifiscales de los bancos centrales y de las instituciones financieras públicas. Por ejemplo, Robinson y Stella (1993) sugieren que las pérdidas de los bancos centrales que figuran en el estado de ganancias y pérdidas podrían combinarse en un déficit fiscal ajustado. MacKenzie y Stella (1996) señalan que ocasionalmente el FMI, en actividades de supervisión o programáticas, utiliza una medición más amplia del déficit fiscal para incluir las pérdidas netas del banco central y las instituciones financieras públicas. Daniel, Davis y Wolfe (1997), en el contexto de la reestructuración de los bancos organizada por el gobierno, proponen un balance ampliado a fin de incorporar los principales costos fiscales cuantificables de las operaciones de asistencia a los bancos que no se incluyen en las definiciones actuales del saldo global. En este último enfoque, si bien las actividades cuasifiscales constituyen sólo uno de los elementos potenciales de los costos de reestructuración, uno de los objetivos centrales es asegurar que se presente, como parte del déficit, el respaldo que otorga el gobierno a los bancos mediante transferencias de bonos o la asunción de deudas.

El Manual recomienda incorporar aspectos de ambas propuestas en el concepto operativo de balance ampliado. Los gobiernos deberán, **toda vez que sea posible y cuando la magnitud sea sustancial**, cuantificar las transacciones fiscales que no se registran en las cuentas presupuestarias. El saldo global permanecería como estado de cuentas básico, pero se presentaría además un memorando donde figure el déficit aumentado a fin de dar un panorama más claro de la verdadera situación fiscal. **Para el déficit o superávit aumentado se sugiere como base el saldo global (es decir, el déficit o superávit fiscal derivado del presupuesto o de los estados de cuentas definitivos), más toda pérdida en que haya incurrido el banco central, más las actividades de recapitalización no registradas.** En cuanto a este último punto, el Manual sugiere que las normas contables exijan el tratamiento explícito de la recapitalización dentro de las cuentas públicas; pero en la medida en que esto no se haga, dichas operaciones deberán ser parte del balance ampliado.

Será necesario ajustar esta estimación para compensar los efectos de las diferentes bases contables que típicamente emplean el gobierno central y los bancos centrales y distribuir las pérdidas del banco central entre los gobiernos miembros en una zona de moneda común. Al interpretar el balance ampliado, también será necesario tener en cuenta las diferencias cronológicas entre los datos fiscales del gobierno central y el período previo en el cual el banco central efectivamente incurrió en las pérdidas, así como el momento en el que se sienten los efectos económicos de las transacciones vinculadas a la recapitalización.

Inclusión de las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras en el balance

La inclusión de actividades cuasifiscales cuantificables específicas del banco central y de las instituciones financieras públicas en una estimación del balance ampliado es un proceso complejo y más controvertido. El Manual propone que esto se realice únicamente cuando se trate de una gran magnitud, la cuantificación sea factible y pueda evitarse la doble contabilidad. El análisis de ese tipo de actividades cuasifiscales revela los efectos plenos de las políticas adoptadas por el gobierno y examina su eficiencia, pero pueden no ser críticas para el análisis agregado. Se aplicarían explicaciones similares a la posible inclusión de las actividades cuasifiscales de las empresas públicas no financieras. En esencia, los aspectos no comerciales generales de estas empresas justifican que se centre la atención en las *necesidades de financiamiento del sector público* en la política fiscal además del saldo global del gobierno general. Por otra parte, la inclusión de las actividades cuasifiscales de las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras en un balance ampliado presenta los problemas adicionales de independencia de funciones y de riesgo moral. Si estos problemas son significativos, puede ser conveniente tratar de resolverlos mediante un análisis profundo e intensivo del sector empresarial y un reexamen de la distribución de las funciones fiscales.

presentar el presupuesto anual al parlamento y en los debates públicos. En muchos países, las estimaciones presupuestarias y los informes de las cuentas definitivas se expresan y se presentan simplemente en valores de caja (indicando los montos recibidos y desembolsados).

BASE CONTABLE

3.2.4. El presupuesto anual y las cuentas definitivas deberán incluir una explicación del método de registro (por ejemplo, en valores de caja o en valores devengados) y las normas utilizadas en la preparación y presentación de los datos presupuestarios.

122. No existe una norma aceptada internacionalmente para la contabilidad o la declaración de datos del gobierno, aunque la IFAC está preparando un conjunto de normas, como se indica en el recuadro 13. Uno de los elementos fundamentales de la transparencia, y requisito de las normas mínimas, es la necesidad de presentar una declaración de las normas contables junto con el presupuesto (80). Deberá aclararse la base de registro empleada (p. ej., en valores de caja o en valores devengados), la definición de la entidad declarante y cualquier exclusión de la cobertura. Además, deberá revelarse toda revisión reciente de la metodología y en las prácticas de contabilidad, y cualquier indicación del efecto de las revisiones en los agregados fiscales. Se deberá notificar por anticipado todo cambio significativo que se haya planeado en las políticas o procedimientos contables.

Especificación de procedimientos para la ejecución del presupuesto

3.3. Deberán especificarse claramente los procedimientos de ejecución y control de los gastos aprobados.

123. En lo que se refiere a la ejecución y control del presupuesto, el Código propone buenas prácticas vinculadas a: 1) el sistema contable; 2) la adquisición y contratación de personal, y 3) la auditoría.

SISTEMA CONTABLE

3.3.1. Deberá establecerse un sistema contable integrado de alcance general. Éste deberá permitir una evaluación fiable de los atrasos en los pagos.

124. Un sistema contable eficaz es la base de la información puntual y fiable sobre las actividades del gobierno. Los sistemas contables deberán basarse en

sistemas de controles internos bien establecidos, que permitan captar y registrar información en la fase de compromiso y de esa manera generar informes sobre atrasos en los pagos, cubrir todas las transacciones con financiamiento externo en forma puntual, llevar registros de la *ayuda en especie* y abarcar las transacciones del balance general, como la deuda emitida en conexión con la recapitalización de bancos.

Sistemas de control interno

125. Los sistemas rigurosos de control son una importante contribución a la fiabilidad de los datos fiscales y financieros y son el punto de partida para asegurar la integridad del proceso de registro y declaración de datos. Si bien es amplia la variedad de sistemas gubernamentales, las normas de control interno varían en menor grado. En términos generales, el control interno es una herramienta administrativa que garantiza el logro de los objetivos de la gerencia (81). Por lo tanto, la responsabilidad del control interno reside en el directivo de cada entidad oficial. No obstante, puede asignarse a una dependencia del gobierno central la responsabilidad de adoptar un enfoque estándar para el control interno en todas las dependencias públicas.

126. Los objetivos de los sistemas de control interno, tal como los define la INTOSAI son promover operaciones ordenadas, económicas, eficientes y eficaces; salvaguardar los recursos contra pérdidas debidas a despilfarro, abusos, mala administración, errores y fraude; cumplir las leyes, reglamentos y directivas gerenciales; formular y mantener datos financieros y administrativos fiables y divulgarlos en informes puntuales (82). Para que los controles sean efectivos, deberán ser adecuados, deberán operar de manera uniforme tal como fueron planeados en todo el período y deben ser de bajo costo. En el recuadro 14 se resume un conjunto de directrices para normas de control interno elaboradas por la INTOSAI. Se propone que los sistemas de control interno de todos los países acaten las directrices de la INTOSAI.

127. Se cita como ejemplo de un enfoque de todo el gobierno para el control interno el adoptado por **Francia** y los países que siguen el sistema administrativo francés, donde existe una clara distinción impuesta por la ley entre la entidad pública que solicita el pago, una unidad especial del Ministerio de Hacienda que aprueba todos los gastos y el departamento contable del Ministerio de Hacienda que efectúa todos los pagos. En otros sistemas también existe una separación entre la facultad de autorizar compromisos y la de efectuar pagos, pero son más descentralizados y subrayan la responsabilidad de gestionar cada entidad gubernamental.

Recuadro 13.

Normas internacionales de contabilidad y declaración de información financiera

Varios gobiernos están adoptando iniciativas para mejorar las normas de contabilidad y declaración de información financiera. La labor de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y la revisión prevista del *MEFP* del FMI, además de este Código, son nuevos pasos hacia la formulación de normas que faciliten la comparación internacional de los datos y promuevan una mayor transparencia fiscal. Es importante distinguir los diferentes objetivos de estas iniciativas y coordinar en la medida de lo posible las labores en estas esferas.

Directrices de la Comisión del Sector Público de la IFAC (<http://www.ifac.org>)

La Comisión del Sector Público de la IFAC publicó un proyecto de directrices para la declaración de información sobre las finanzas públicas con el objetivo fundamental de ayudar a los gobiernos nacionales a preparar estados financieros. Las directrices no constituyen normas contables en sí, sino una declaración de principios que constituirán las bases de las normas internacionales de contabilidad del sector público que está formulando la Comisión en la segunda etapa del proyecto. Se definen las bases contables empleadas por los gobiernos en función de cuatro procedimientos relacionados entre sí: registro de caja, método modificado de contabilidad en valores de caja, método modificado de contabilidad en valores devengados y registro base devengado.

Actualmente, la mayoría de los gobiernos utiliza el registro de caja o un método modificado de contabilidad en valores de caja. Como se señala a continuación, la aplicación del Código facilitaría la aplicación de al menos ciertos aspectos de las normas de registro base devengado en la declaración de información financiera de la mayoría de los gobiernos, aunque sigan utilizando básicamente el método de contabilidad en valores de caja.

Revisión de las estadísticas de las finanzas públicas

Las estadísticas de las finanzas públicas no constituyen normas de contabilidad ni de declaración de información financiera, sino un conjunto de métodos para la declaración analítica de estadísticas fiscales, haciendo más hincapié en las repercusiones económicas que en el desempeño de la entidad contable (véase el recuadro 14). Evidentemente sería mejor que la clasificación de cuentas y las normas de declaración de información financiera del gobierno fuesen compatibles con la generación de ese tipo de informes estadísticos de manera que con un solo sistema de información puedan satisfacerse las necesidades de la contabilidad y de la declaración de información fiscal.

Como se indica en el *Manual de estadísticas de las finanzas públicas - Reseña anotada* (FMI, 1996b), se propone modificar la base de contabilidad de estas estadísticas de valores de caja a valores devengados. Este cambio reconoce la creciente importancia del concepto de valores devengados en las cuentas del gobierno y procura armonizar las estadísticas con otros sistemas internacionales de estadísticas financieras (sobre todo el SCN) que utilizan el método de contabilidad base devengado. Tras la revisión propuesta **no será obligatorio que los países adopten el método de contabilidad en valores devengados**: se prevé una transición en etapas, y los países podrán ajustar los datos de su registro de caja o en muchos casos utilizar esos mismos datos si no difieren significativamente de los datos que se obtendrían al contabilizarlos en valores devengados.

Transparencia fiscal

El objetivo del Código es apoyar la aplicación de las estadísticas de las finanzas públicas y de las normas internacionales de contabilidad, destacando que: 1) todos los países declaran sus activos y pasivos financieros –lo que introduce ciertos elementos de un método modificado de contabilidad en valores devengados, y 2) todos los países deben procurar adoptar un sistema contable que pueda producir informes fiables sobre los atrasos, por ejemplo, a nivel de partida informativa en un sistema de contabilidad en valores de caja. La necesidad de poner en práctica un sistema modificado de contabilidad en valores devengados –en el que las cuentas por pagar se registren automáticamente como gastos– deberá determinarla cada país en función de sus necesidades.

Recuadro 14. **Directrices para las Normas de Control Interno de la INTOSAI**

La INTOSAI emitió un conjunto de normas generales y específicas que definen un nivel mínimo de aceptabilidad para un sistema de control interno.

Normas generales

- Se fijarán objetivos específicos de control para cada actividad de la organización, y los mismos deberán ser adecuados, completos, razonables e integrados en los objetivos generales de la organización.
- Los directivos y los empleados habrán de mostrar y mantener en todo momento una actitud de apoyo frente a las normas y poseer integridad y un nivel de competencia que les permita cumplir las normas.
- El sistema proporcionará la seguridad razonable de que se cumplirán los objetivos de un sistema de control interno.
- Los directivos vigilarán continuamente sus operaciones y tomarán de inmediato medidas correctivas cuando fuese necesario.

Normas específicas

- Se dispondrá la documentación plena de todas las transacciones y del sistema de control mismo.
- Se registrarán oportuna y adecuadamente las transacciones y hechos significativos.
- Se autorizará debidamente la ejecución de las transacciones y otras operaciones.
- Se asignarán a distintas personas responsabilidades fundamentales en diferentes etapas de una transacción.
- Se establecerá una supervisión competente para garantizar el logro de los objetivos del control.
- Se limitará el acceso a los recursos y registros a personas autorizadas quienes están obligadas a rendir cuenta de la custodia o utilización de los mismos.

mental de manera que se establezca un entorno apropiado de control.

Evaluación de atrasos

128. Cuando no se declaran específicamente los atrasos –del lado de los pagos o de los ingresos– puede impedirse en gran medida la transparencia fiscal, además de que esto puede ser indicio de graves defi-

ciencias en la gestión de las finanzas públicas. En la medida en que no se declaren los atrasos en su totalidad, no se tiene un panorama preciso de la situación fiscal. Además, los atrasos no permiten determinar con precisión la carga del financiamiento del déficit presupuestario ni la tributación. Todo sistema eficaz de contabilidad de las finanzas públicas deberá proporcionar información suficiente para evaluar el monto de los atrasos en los pagos o en la recepción de los ingresos.

129. La contabilidad en valores de caja en el ámbito gubernamental no revela la verdadera magnitud del déficit real del sector público en la medida en que los gobiernos incurran en atrasos sustanciales o persistentes de pagos (p. ej., a proveedores, empleados y pensionados). En las economías avanzadas rara vez se presentan problemas de atrasos en los pagos, pero esto ocurre muy a menudo en los países en desarrollo y en transición (véase el recuadro 15), más debido a fallos de la política presupuestaria que a deficiencias del sistema de contabilidad. No obstante, un sistema de contabilidad robusto ayuda a corregir el problema y a evitar que se repita.

130. El Código propone que todos los gobiernos adopten un sistema de contabilidad que permita derivar información fidedigna sobre las cuentas por pagar en mora o los atrasos de pagos. Estos datos no serían generados regular y directamente a partir de un sistema sencillo de contabilidad en valores de caja sino que se presentarían en informes suplementarios. Por consiguiente, todos los gobiernos deberán comenzar a utilizar una norma de contabilidad que facilite la preparación de informes de fin de período sobre las cuentas por pagar vencidas e informes en base a valores de caja, cualquiera sea el método contable utilizado. Este objetivo se lograría con un método real o modificado de contabilidad en valores devengados, como se describe en IFAC (1998), y podría ser el más adecuado para algunos países. No obstante, el método de contabilidad en valores de caja para el registro y la declaración de datos, complementado con partidas informativas fidedignas donde se presenten los atrasos, cumpliría con los requisitos del Código (83).

131. En la columna de ingresos los gobiernos también deben contabilizar los impuestos y otros montos que no se recibieron puntualmente (84). Por ejemplo, puede ser cuantioso el volumen de impuestos atrasados, pero es difícil determinar qué proporción puede realmente recaudarse porque muchos países no anulan las deudas incobrables. Como ocurre en la columna del gasto, la administración tributaria y los sistemas de contabilidad deben reconocer y registrar las fechas de

vencimiento de los pagos y, en la medida de lo posible, deben declarar los flujos mensuales y anuales de impuestos que no fueron pagados, multas e intereses (85). El sistema empleado por la administración tributaria deberá señalar rápidamente los contribuyentes registrados que no pagan los impuestos puntualmente –sobre todo si se trata de grandes contribuyentes– para que los funcionarios puedan ponerse en contacto con ellos y determinar por qué no efectuaron debidamente el pago.

Cobertura de las transacciones con financiamiento interno y externo

132. El sistema empleado deberá contabilizar todas las transacciones públicas puntualmente, tanto las que son financiadas interna como externamente. En los países en desarrollo que reciben una voluminosa afluencia de asistencia externa, muchas transacciones financiadas externamente no se registran en las cuentas públicas, a veces debido a los mecanismos de financiamiento establecidos por los donantes. Por ejemplo, el gasto se registra directamente como débito en las cuentas del organismo donante y se establecen mecanismos especiales

para asegurar la rendición de cuentas de los donantes, generalmente a expensas de la transparencia y la rendición de cuentas en el país beneficiario. Todos los países (con respaldo del país donante, en su caso) deberán establecer sistemas completos e integrados de contabilidad que abarquen las transacciones públicas, independientemente de cuál fuese la fuente de financiamiento. Los sistemas de contabilidad en valores de caja pueden satisfacer este objetivo, siempre que se tomen medidas especiales para que todas las transacciones se registren puntualmente.

Ayuda en especie

133. En lo que se refiere a la contabilidad, una de las deficiencias muy comunes en los sistemas empleados en muchos países en desarrollo es que rara vez se registra el total de la ayuda que no fue recibida en efectivo. Esto significa que las cuentas públicas no revelan el verdadero nivel de recursos empleados ni su asignación por sectores, organizaciones o regiones. Otra deficiencia igualmente importante es que los activos creados o adquiridos de esa manera no se registran de manera que faciliten la determinación de operaciones y

Recuadro 15. Etapas de los pagos y los atrasos

Se produce un atraso de pagos cuando vence una letra u otra obligación y ésta no se paga antes de la fecha de vencimiento (o a más tardar ese mismo día). Para evaluar los atrasos es necesario determinar cuál es la fecha de vencimiento y si se efectuó o no el pago. En un proceso típico de pago, todos los sistemas de contabilidad pasan por cuatro etapas básicas:

- *compromiso*: un gasto previsto como resultado de la colocación de un pedido, la celebración de un contrato u otro acuerdo de prestación de servicios o suministro de bienes;
- *verificación*: confirmación por parte del agente autorizado de que se ha recibido el bien o el servicio solicitados y, por consiguiente, el *reconocimiento* de la obligación de pago;
- *emisión del pago*: emisión de un cheque o una orden de pago al proveedor del bien o del servicio para satisfacer una obligación de transferencia que vence, y
- *pago en efectivo*: entrega del efectivo o transferencia de fondos al proveedor o a la cuenta de la entidad receptora tras la presentación y procesamiento del cheque o de la orden de pago.

En las economías avanzadas es habitual que muchos proveedores de bienes y servicios concedan un crédito durante un plazo comprendido entre 30 y 60 días a partir de la fecha de verificación y hasta la emisión del pago. Es decir, las cuentas son “por pagar” después de la verificación, y “vencidas y pagaderas” al cabo del período de crédito concedido. Los sistemas de registro de caja o los sistemas modificados de contabilidad en valores de caja registran y declaran los gastos en base a la “emisión de pagos” (o a veces “pago en efectivo”) y a menudo es difícil –sobre todo en los sistemas menos desarrollados– obtener estimaciones fiables de las etapas de pagos previos y de las cuentas vencidas y pagaderas. Los sistemas de registro base devengado o los sistemas modificados de contabilidad en valores devengados registran y declaran los gastos en el punto de verificación, y en general mantienen registros más completos para todas las etapas de pagos, lo que facilita la evaluación de los atrasos de pagos.

necesidades de mantenimiento a largo plazo. Por lo tanto, al concluir el financiamiento del donante, la transferencia de esos activos al gobierno puede provocar presiones imprevistas sobre el presupuesto. También se presentan problemas con el registro y la valoración de dicha asistencia en las fechas en que tiene lugar, lo que hace necesario tomar algunas medidas para incluir las transacciones de ayuda en especie y mejorar de esa manera la transparencia. Por lo general, los sistemas de contabilidad en valores de caja no son muy eficientes para registrar ese tipo de transacciones. Es necesario establecer un sistema de contabilidad plenamente en valores devengados para registrar los activos financieros de manera integral. Se propone que todos los países mantengan por lo menos registros a nivel de partidas informativas de los montos significativos de ayuda en especie recibida e indiquen los montos que prevén recibir en el presupuesto y recibos auditados con las cuentas anuales.

Operaciones del balance general

134. Como destacan Daniel, Davis y Wolfe (1997), muchos países que están efectuando una reestructuración bancaria emplean una combinación de operaciones del balance general (transferencia de bonos del Estado o asunción de deudas) y actividades cuasifiscales (préstamos del banco central) en lugar de obtener respaldo presupuestario directo para este propósito. En un sistema integrado de contabilidad de las finanzas públicas, un método puro o modificado de contabilidad en valores devengados, sería necesario conciliar las transacciones de deuda con las cuentas de operaciones. En estos casos es conveniente establecer normas contables internacionales de plena cobertura para registrar las transacciones que no se realizan en efectivo.

135. No obstante, de esa manera la contabilidad de las transacciones no necesariamente refleja todo su impacto económico, que puede ser el resultado de políticas previas como la de crédito dirigido. La acumulación de operaciones cuasifiscales puede dar lugar a una recapitalización, de tal manera que en años pasados puede haberse registrado un efecto menor al real y en el momento de la recapitalización un efecto exagerado. Con todo, para fines de transparencia es esencial que el gobierno especifique plenamente y haga públicas esas transacciones (86).

ADQUISICIÓN Y CONTRATACIÓN DE PERSONAL

3.3.2. Deberán establecerse procedimientos uniformes de adquisición y contratación de personal, a los que deberán tener acceso todas las partes interesadas.

Adquisiciones y licitaciones

136. La subcontratación de bienes y servicios, sobre todo cuando se trate de contratos de gran magnitud, debe ser abierta y transparente para reducir al mínimo las oportunidades de corrupción y velar por la utilización adecuada de los fondos públicos. Deberán aplicarse consideraciones similares a la subcontratación de servicios públicos o procesos administrativos y a la privatización (87).

137. Deberán establecerse mecanismos adecuados de licitación para la adjudicación de contratos cuyo valor supere un umbral dado, y los reglamentos de adquisiciones deberán otorgar autoridad independiente a una comisión o junta de licitaciones públicas y exigir que sus decisiones puedan ser objeto de una auditoría. En los casos en que se subcontraten en el sector privado servicios que previamente prestaba el gobierno, los procedimientos deberán estar sujetos a los mismos reglamentos de adquisiciones o a normas similares (88). En esta materia, la OCDE y el Banco Mundial ayudaron a varios países a establecer sistemas modernos de adquisiciones y en los países en transición se ha avanzado mucho en el establecimiento de sistemas sólidos y transparentes. **Polonia**, por ejemplo, promulgó una ley basada en la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) sobre la Contratación Pública de Bienes, Obras y Servicios (89), con asistencia técnica de la OCDE/SIGMA. El sistema de adquisiciones está muy descentralizado pero cuenta con una oficina central que se ocupa de formular procedimientos y reglamentos.

Contratación de personal

138. Los procedimientos que reglamentan el empleo en la administración pública deberán estar claramente especificados y deberán ser de fácil acceso. Deberán publicarse las reglas sobre contratación y remuneración de personal que se apliquen a todos los empleados públicos. Deberán anunciarse las vacantes y los cargos deberán cubrirse por concurso, con criterios de selección claramente definidos. En varias economías avanzadas se están delegando facultades a los directivos de las dependencias para que establezcan sus propias políticas de contratación y –dentro de ciertos límites– remuneración. Obvia decir que la claridad y la apertura en los procedimientos siguen siendo requisitos fundamentales.

AUDITORÍA

3.3.3. La ejecución del presupuesto deberá some-

terse a una auditoría interna y deberá existir la posibilidad de revisión de estos procedimientos de auditoría.

139. Una de las primeras líneas de defensa contra la utilización y/o la administración indebidas de los fondos públicos es una auditoría interna eficiente (90), que deberá basarse en procedimientos de control rigurosos (91) pero no deberá considerarse sustituto de dichos procedimientos. La verificación de los auditores internos aporta elementos valiosos para que las entidades de auditoría externa puedan examinar el cumplimiento de los objetivos financieros. Deberá asegurarse la existencia y la eficiencia de la auditoría interna exigiendo que todos sus procedimientos se describan claramente y se pongan a disposición del público, además de estar abiertos a la revisión de auditores externos.

Declaración de información fiscal

3.4. Deberá declararse con puntualidad información completa y fiable sobre las operaciones fiscales. Esta información deberá señalar toda desviación con respecto al presupuesto.

140. Las normas de declaración de información fiscal se vinculan a: 1) los resultados de las operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias; 2) las cuentas definitivas, y 3) los resultados de los programas.

RESULTADOS DE LAS OPERACIONES PRESUPUESTARIAS Y EXTRAPRESUPUESTARIAS

3.4.1. Durante al año deberá procederse a la publicación regular y puntual de los resultados de las operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias, los que deberán compararse con las estimaciones originales. Si no se dispone de información detallada sobre los niveles subnacionales de gobierno, deberán presentarse los indicadores disponibles sobre su situación financiera (por ejemplo, empréstitos bancarios y emisiones de bonos).

141. La gestión eficiente de las finanzas públicas depende en gran medida de que se cuente con información puntual y fidedigna sobre la situación fiscal del gobierno durante el año en curso. Por consiguiente, el Código propone notificar el saldo a la legislatura a mediados del año, lo que permitirá responder adecuadamente a las circunstancias económicas o fiscales que vayan surgiendo.

Conciliación con las estimaciones presupuestarias

142. Deberán compararse los resultados financieros

efectivos del semestre con los planes o pronósticos presupuestarios para ese período y deberá hacerse una estimación en un informe analítico de los resultados fiscales previstos para el final del año. Cuando se detecten variaciones significativas con respecto al presupuesto, será necesario especificar cuáles son los factores que provocan las diferencias (p. ej., nuevas políticas, contingencias, cambios de parámetros, modificaciones de las fechas en que se reciben los ingresos o se desembolsan los gastos). En todos los informes deberán revelarse las discrepancias inexplicables entre las cuentas gubernamentales y los registros bancarios.

Periodicidad y puntualidad

143. En la presentación de informes del gobierno central deberán acatarse las normas de periodicidad y puntualidad que establece el SGDD (los datos del trimestre deben publicarse dentro del trimestre posterior). Éste es un requisito de las normas mínimas para los informes estadísticos del año en curso. Se propone asimismo que el gobierno central presente a la legislatura un informe a mitad de año. Muchas economías avanzadas presentan informes trimestrales o semestrales formales (en algunos casos por exigencias jurídicas) y algunas ponen a disposición del público informes mensuales (92).

Cobertura del gobierno general

144. En una situación ideal, los informes trimestrales o de mitad de año reflejarían la situación fiscal del gobierno general y darían bases para evaluar si pueden cumplirse o no las metas fiscales establecidas en el presupuesto. Se reconoce, sin embargo, que muchos gobiernos no podrán declarar información sobre los niveles subnacionales. El Código recomienda una cobertura completa del gobierno central (que influya los fondos extrapresupuestarios). Cuando las responsabilidades fiscales de los niveles subnacionales de gobierno sean significativas (93), deberá incluirse una declaración concisa global de su situación fiscal, en su caso, utilizando si fuese necesario indicadores tales como préstamos obtenidos de los bancos o emisiones de bonos.

CUENTAS DEFINITIVAS

3.4.2. Deberán presentarse al poder legislativo, de manera puntual y completa, las cuentas presupuestarias definitivas aprobadas por los auditores, junto con toda la información sobre las actividades extrapresupuestarias.

145. Las normas mínimas exigen que las cuentas presupuestarias del gobierno central reflejen normas

más estrictas de cobertura y fiabilidad, se concilien con las asignaciones presupuestarias y se sometan a la aprobación de un auditor externo independiente. La auditoría deberá efectuarse –presentando las cuentas y el dictamen– dentro de los 12 meses posteriores al cierre del ejercicio. Por regla general, las cuentas definitivas de cada nivel de gobierno serán sometidas a la auditoría y serán presentadas únicamente dentro de la jurisdicción correspondiente, pero el gobierno central deberá presentar un panorama fidedigno de las cuentas de los niveles subnacionales de gobierno y resumir los resultados fiscales del gobierno general. Las cuentas definitivas deberán conciliarse con las asignaciones presupuestarias y deberá presentarse un cuadro resumido donde figuren las principales causas de discrepancia respecto a los montos originales. Las cuentas sometidas a auditoría deberán conciliarse plenamente con los estados de cuentas de los bancos y deberán presentarse a la legislatura con un desfase no mayor de un año.

RESULTADOS DE LOS PROGRAMAS

3.4.3. Deberán presentarse al poder legislativo los resultados alcanzados en la consecución de los objetivos de los principales programas presupuestarios.

146. Los párrafos 113-14 proponen que se presente una declaración de los objetivos de los principales programas presupuestarios. Posteriormente deberá darse seguimiento a los productos y resultados de los programas gubernamentales y deberá presentarse ante la legislatura una descripción y una evaluación de los resultados en función de los objetivos especificados en el presupuesto.

IV. EVALUACIÓN INDEPENDIENTE QUE DÉ GARANTÍAS DE INTEGRIDAD

147. Uno de los requisitos fundamentales de la transparencia fiscal es que existan mecanismos institucionales eficientes para que la legislatura y el público tengan la seguridad de que los datos fiscales que suministra el gobierno son de alta calidad.

Evaluación independiente y pública de la información fiscal

4.1. La integridad de la información fiscal deberá estar sujeta a una evaluación independiente y pública.

148. El Código propone buenas prácticas en relación con: 1) la auditoría externa, 2) la evaluación de los

pronósticos macroeconómicos y 3) la integridad de las estadísticas fiscales.

AUDITORÍA EXTERNA

4.1.1. Deberá establecerse un órgano nacional de auditoría, u organismo equivalente, nombrado por el poder legislativo, que tendrá a su cargo la responsabilidad de presentar puntualmente informes al poder legislativo y al público sobre la integridad financiera de las cuentas del gobierno.

149. La mayoría de los países cuentan con órganos nacionales de auditoría (94), aunque varían en su conformación y nivel específicos. No obstante, en muchos países en transición es necesario crear instituciones nuevas. En los países francófonos, la auditoría está en manos de los *Cour de Comptes*, en los países del Commonwealth, de la *Audit Office*, en tanto que en muchos países latinoamericanos, se ocupa de ella la *Contraloría General*. La función esencial de todas estas instituciones es defender y fomentar la rendición de cuentas en el sector público, papel que puede asumir aún mayor importancia para asegurar la responsabilización pública adecuada en la medida en que muchos gobiernos comienzan a descentralizar la toma de decisiones.

150. El componente esencial es la auditoría regulatoria, que abarca la certificación de la contabilidad financiera de las dependencias –y que a su vez incluye la evaluación de los registros financieros– y la emisión de dictámenes de los estados financieros, la certificación de la rendición de las cuentas financieras de todo el gobierno y la auditoría de las transacciones y sistemas financieros y de las funciones de control interno y auditoría –que incluye la evaluación del cumplimiento de la reglamentación y los estatutos.

151. Al concluir una auditoría de regularidad, el auditor emite su dictamen por escrito en el que asienta sus observaciones. Emite un dictamen sin reservas cuando, a su juicio, los estados financieros fueron preparados sobre bases contables aceptables y según políticas aplicadas de manera uniforme, cumplen con la normativa reglamentaria y jurídica, presentan una situación financiera congruente con los conocimientos que tiene el auditor de la dependencia objeto de la auditoría y, además, se declaran adecuadamente todas las cuestiones materiales pertinentes a los mismos.

152. Una importante característica de las oficinas nacionales de auditoría es que no deberán estar bajo el control del gobierno de turno. Una de las maneras de garantizar su independencia es contar con procedimientos independientes del poder ejecutivo para el

nombramiento del contralor o auditor general y para su remoción del cargo. Deberá permitirse que el titular presente sus informes directamente a la legislatura (y al público). En la **India** existe el cargo de Contralor y Auditor General independiente que recibe órdenes únicamente del Parlamento (95). No obstante, en varios países este funcionario es nombrado por el presidente o el primer ministro y es a ellos a quienes presenta sus informes, en lugar de remitirlos a la legislatura. En esos casos podría fortalecerse la independencia del máximo funcionario de auditoría mediante modificaciones de procedimiento para que al menos sea la legislatura quien los nombre.

153. Cuando el contralor o auditor general emite un dictamen con reservas o destaca deficiencias, las normas mínimas exigen que se cuente con mecanismos para asegurar que las observaciones de la auditoría externa sean notificadas a la legislatura y que se tomen medidas correctivas. Por ejemplo, la dependencia que fue objeto de la auditoría deberá responder públicamente y por escrito a los comentarios y señalar las medidas que ha previsto adoptar. Otro mecanismo podría ser una comisión legislativa que se ocupe de examinar las cuentas públicas, analizar el informe del contralor o auditor general y responsabilizar al poder ejecutivo de corregir las deficiencias reveladas por la auditoría. Por ejemplo, en el **Reino Unido**, la Comisión de Cuentas Públicas declara sus observaciones al Parlamento y a la Tesorería, y ésta a su vez, informa a la Comisión qué medidas se han tomado o aún no se han tomado al respecto. El Comité de Cuentas Públicas de la **India** desempeña la misma función.

154. A efectos de asegurar que el poder ejecutivo no pueda restar eficacia a la oficina nacional de auditoría negándole recursos financieros, controlando a su personal o retrasando la consideración de sus informes –problemas que existen en algunos países– deberán existir procedimientos que contemplen una supervisión legislativa más intensa que la habitual en la operación de la oficina. Uno de los mecanismos sería asignar a una comisión legislativa la responsabilidad de proponer el presupuesto anual de esa oficina y de establecer esferas prioritarias generales, en tanto se otorga al contralor o auditor general cierta flexibilidad para iniciar informes sobre cualquier aspecto que sea de su incumbencia. Es importante dar a la oficina nacional de auditoría pleno acceso a todos los registros, documentos y personal que necesite. La promulgación de disposiciones jurídicas en este sentido ayudaría a lograr la cooperación de las entidades sometidas a la auditoría.

155. Se exige, como mínimo, que las normas de procedimiento de la auditoría externa sean congruentes

con las internacionales, como las que fija la INTOSAI (descritas en el recuadro 16) o un órgano regional (96). La oficina nacional de auditoría deberá contar con un grupo suficiente de funcionarios profesionales y todos ellos deberán pensar y actuar de manera independiente. La labor de la oficina deberá estar sujeta a garantías internas de calidad y a una evaluación independiente.

EVALUACIÓN DE LOS PRONÓSTICOS MACROECONÓMICOS

4.1.2. Los pronósticos macroeconómicos (incluidos los supuestos en que se basen los mismos) deberán estar disponibles para su evaluación por parte de expertos independientes.

156. Como ya se señaló, los pronósticos fiscales deberán basarse en pronósticos macroeconómicos coherentes y congruentes (97). Habida cuenta de que el ingreso, el gasto y ciertos componentes del financiamiento son muy sensibles a los supuestos sobre agregados macroeconómicos clave, uno de los elementos importantes que determinan la credibilidad del presupuesto es la calidad de los pronósticos macroeconómicos en los que se basa.

157. Las normas mínimas exigen que los métodos de trabajo y supuestos empleados para elaborar los pronósticos macroeconómicos se hagan del conocimiento público, generalmente en el momento en que se presenta el presupuesto anual a la legislatura y preferentemente incluyéndolos en los documentos (98). Podría lograrse una mayor transparencia por medio de una declaración de responsabilidad que especifique quién ha elaborado los pronósticos macroeconómicos y publicando las evaluaciones de los pronósticos macroeconómicos en los que se basaban presupuestos previos a fin de poder compararlos con los resultados macroeconómicos obtenidos.

158. Algunos países van más allá y establecen mecanismos de examen público formal por parte de expertos macroeconómicos independientes. Otros asignan a una entidad pública independiente la tarea de juzgar y notificar la calidad de los pronósticos macroeconómicos. En **Estados Unidos**, la Oficina de Presupuesto del Congreso, que depende directamente de la legislatura, prepara un conjunto completo de pronósticos macroeconómicos y fiscales que son considerados junto con los del poder ejecutivo. En **Canadá** se adoptó un enfoque diferente y se subcontrata la elaboración de pronósticos macroeconómicos. El gobierno formula la política macroeconómica basándose en el consenso de los pronósticos del sector privado.

Recuadro 16. Normas de auditoría de la INTOSAI

Las normas de auditoría de la INTOSAI se dividen en: postulados básicos, normas generales, normas de procedimiento y normas para la elaboración de los informes.

Postulados básicos: el desarrollo de sistemas adecuados de información, control, evaluación y declaración de datos dentro del gobierno facilitará la rendición de cuentas; las autoridades pertinentes deberán velar por la promulgación de normas aceptables de contabilidad para la declaración y divulgación de información financiera que sirva a las necesidades del gobierno, y cada oficina de auditoría deberá establecer una política que indique cuáles normas de la INTOSAI u otras normas específicas va a acatar para asegurar una alta calidad en su labor.

Normas generales: el auditor y la oficina de auditoría deben ser independientes del poder ejecutivo, de la entidad que es objeto de la auditoría y de cualquier influencia política; debe poseer la competencia requerida, y debe acatar cuidadosa y responsablemente las normas de auditoría de la INTOSAI.

Normas de procedimiento: el auditor deberá diseñar procedimientos de auditoría de regularidad que permitan detectar errores, irregularidades y acciones ilegales que pueden tener un efecto directo y material sobre las cantidades declaradas en los estados financieros y deberá evaluar la fiabilidad de los controles internos; además, la auditoría deberá certificar la validez y la cobertura del presupuesto y las cuentas públicas.

Normas para la elaboración de los informes: Al cabo de cada auditoría, el auditor deberá redactar un dictamen o informe donde figuren todas las observaciones en lenguaje claro y comprensible, incluyendo únicamente información que esté sustentada por pruebas de auditoría competentes y pertinentes; el auditor deberá ser independiente, objetivo y justo y deberá ofrecer comentarios constructivos (es decir, deberá sugerir medidas correctivas).

INTEGRIDAD DE LAS ESTADÍSTICAS FISCALES

4.1.3. Deberá mejorarse la integridad de las estadísticas de las finanzas públicas otorgando autonomía institucional a la oficina nacional de estadística.

159. Una oficina nacional de estadística establecida bajo leyes que le otorguen independencia técnica en la compilación y publicación de estadísticas oficiales garantiza la calidad y la integridad de las estadísticas fiscales y otras estadísticas públicas. En lo que concierne a las finanzas públicas, la oficina desempeñaría una función crucial al coordinar la recopilación y compilación que hacen los órganos oficiales de la información fiscal, al establecer normas para su declaración y al ponerlas a disposición del público. Será, además, un centro de coordinación donde el público podrá consultar estadísticas fiscales. Una de las maneras de fomentar la integridad de las estadísticas fiscales es la observancia de los Principios Fundamentales de las Estadísticas Oficiales de las Naciones Unidas (Comisión de Estadísticas de las Naciones Unidas, 1994), que pugnan por la promulgación de leyes, reglamentos, instituciones y procedimientos de estadística adecuados. Para ello, la Comisión ha creado un grupo de estudio que se ocupará de redactar un código de prácticas óp-

Recuadro 17. Principios fundamentales de las estadísticas oficiales de las Naciones Unidas

Se destacan las siguientes características de los principios fundamentales de las Naciones Unidas por su importancia para la integridad de las estadísticas fiscales:

- Los organismos oficiales de estadística han de compilar y facilitar en forma imparcial estadísticas oficiales.
- Los directivos de los organismos oficiales de estadística han de decidir, con arreglo a consideraciones estrictamente profesionales, los métodos y procedimientos para la reunión, el procesamiento, el almacenamiento y la presentación de los datos fiscales.
- Los organismos de estadística tienen derecho a formular observaciones sobre interpretaciones erróneas y la utilización indebida de las estadísticas.

timas. Si se han de observar estos principios, la oficina nacional de estadística deberá crearse al amparo de leyes que le garanticen independencia y que exijan la plena cooperación de otras dependencias del gobierno para la compilación y presentación de información fiscal.

160. A fin de estimular la confianza de los usuarios de estadísticas oficiales, también se exige transparencia en las prácticas y los procedimientos de la oficina nacional. Se propone que todos los países acaten las normas de integridad y calidad que prescribe el SGDD, las cuales abarcan la divulgación de documentación sobre la metodología y las fuentes empleadas

en la preparación de estadísticas; la divulgación de detalles sobre componentes, la conciliación con datos afines y el establecimiento de marcos que faciliten la verificación de la información y garanticen una precisión razonable; la divulgación de las regulaciones y condiciones en las que se generan las estadísticas, incluidas las vinculadas con el carácter confidencial de la información; el acceso interno del gobierno a los datos antes de su publicación; los comentarios de los ministerios al publicarse las estadísticas, y el suministro de información sobre las revisiones y el anuncio con la debida antelación de las modificaciones importantes en la metodología.

Requisitos en las normas generales que propone el Código de buenas prácticas de transparencia fiscal (99)

I. CLARA DEFINICIÓN DE FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES

1.1. El sector gobierno deberá distinguirse claramente del resto de la economía y, dentro del gobierno, las funciones de política y gestión deberán definirse con precisión.

1.1.1. Deberá definirse claramente la delimitación entre el sector gobierno y el resto de la economía y esta delimitación deberá ser ampliamente comprendida. El sector gobierno deberá corresponder al gobierno general, el cual comprende el gobierno central y los niveles subnacionales de gobierno, incluidas las actividades extrapresupuestarias

Deberá actualizarse regularmente el cuadro de instituciones que se prepara para el anuario Government Finance Statistics Yearbook (párrafo 17).

El gobierno general deberá definirse como en el Sistema de Cuentas Nacionales 1993 (SCN, 1993) o el Manual de estadísticas de las finanzas públicas del FMI (MEFP, 1986) (párrafo 18).

1.1.2. La intervención del gobierno en el resto de la economía (por ejemplo, por medio de reglamentaciones y participación en el capital de las empresas) deberá ser transparente y pública y deberá estar sujeta a normas y procedimientos claros, que se apliquen sin discriminación.

La reglamentación del sector bancario no privado deberá basarse en metas de política bien definidas y deberá sustentarse en una sólida base jurídica. También se recomiendan consultas públicas, la aplicación imparcial de la reglamentación, una división adecuada de la responsabilidad regulatoria e inspecciones periódicas (párrafo 22).

La intervención gubernamental deberá basarse en metas de política claras (párrafo 23).

Deberán identificarse las participaciones de capital en poder del gobierno (párrafo 24).

1.1.3. Deberá definirse claramente la distribución de funciones entre los diferentes niveles de gobierno, y entre los poderes ejecutivo, legislativo y judicial.

Deberá establecerse claramente la distribución de las funciones de recaudación de impuestos y las responsabilidades de ejecución del gasto público, con base en principios y fórmulas estables (párrafo 26).

Deberán definirse claramente las funciones de los diferentes poderes del gobierno, preferentemente en el derecho constitucional o administrativo (párrafo 27).

<p>1.1.4. Deberán establecerse mecanismos claros de coordinación y gestión de las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias, y definirse con precisión las relaciones con otras entidades estatales (por ejemplo, el banco central y las empresas financieras y no financieras controladas por el Estado).</p>	<p><i>Deberán especificarse las responsabilidades de gestión para asegurar el control adecuado de las finanzas públicas. Las actividades extrapresupuestarias deberán someterse a la revisión y a la asignación de prioridades por parte del gobierno dentro del proceso de elaboración del presupuesto (párrafos 29-33).</i></p> <p><i>Deberán especificarse las actividades cuasifiscales de gran magnitud del banco central, las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras. Deberán señalarse y declararse detalladamente las ganancias y pérdidas del banco central, así como la información sobre los préstamos afines a otras instituciones y los préstamos en mora de las instituciones financieras públicas y sobre las principales actividades no comerciales de las empresas públicas no financieras. La privatización deberá ser un proceso abierto (párrafos 36-41).</i></p>
<p>1.2. Deberá establecerse un marco jurídico y administrativo claro para la gestión fiscal.</p>	
<p>1.2.1. La gestión de las finanzas públicas deberá basarse en leyes y normas administrativas de alcance general que regulen las operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias. Todo compromiso o gasto de fondos públicos deberá sustentarse en una autorización legal.</p>	<p><i>Deberán establecerse una ley o marco administrativo de presupuesto que cubra las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias y que especifique las responsabilidades inherentes a la gestión de las finanzas públicas. Deberán formularse procedimientos de contabilidad, declaración de datos y auditoría para evitar el uso indebido de los presupuestos suplementarios, los fondos para contingencias y la acumulación de atrasos (párrafos 44-46).</i></p>
<p>1.2.2. Los impuestos, derechos, tasas y contribuciones deberán basarse en normas jurídicas explícitas. Las leyes y reglamentos tributarios deberán ser fácilmente asequibles y comprensibles, y deberán enunciarse claramente los criterios que regirán toda discrecionalidad administrativa en su aplicación.</p>	<p><i>La tributación deberá estar regida por la ley, y la aplicación administrativa de las leyes tributarias deberá estar sujeta a salvaguardas operativas (párrafo 47). <i>Las leyes deben ser asequibles y comprensibles. Deberán establecerse claramente los derechos de los contribuyentes y deberá existir un sistema eficiente de revisión administrativa</i> (párrafos 48-57).</i></p>
<p>1.2.3. La conducta de los funcionarios públicos deberá ajustarse a normas éticas claras y ampliamente difundidas.</p>	<p>Deberá establecerse un código básico de conducta para los cargos públicos (párrafo 58).</p>
<p style="text-align: center;">II. ACCESO DEL PÚBLICO A LA INFORMACIÓN</p>	
<p>2.1. Deberá proporcionarse al público información completa sobre las operaciones fiscales pasadas, actuales y futuras del gobierno.</p>	
<p>2.1.1. El presupuesto anual deberá abarcar detalladamente todas las actividades del gobierno central e incluir información sobre las operaciones extrapresupuestarias del gobierno central. Además, deberá proporcionarse información suficiente sobre los ingresos y gastos de los niveles subnacionales de gobierno de modo que pueda presentarse un estado consolidado de la situación financiera del gobierno general.</p>	<p><i>En el presupuesto y en los informes contables deberán incluirse las actividades extrapresupuestarias (párrafo 61).</i></p> <p><i>Deberá proveerse información ex post sobre el gobierno general. Cuando las relaciones fiscales intergubernamentales sean significativas, deberán presentarse junto con el presupuesto del gobierno central estimaciones correspondientes al gobierno general</i> (párrafos 63-64).</p>
<p>2.1.2. Deberá divulgarse información comparable a la que figura en el presupuesto anual sobre los resultados de los dos ejercicios fiscales anteriores, así como proyecciones de los principales agregados presupuestarios para los dos ejercicios siguientes al presupuesto.</p>	<p><i>En el presupuesto deberán incluirse estimaciones originales y revisadas correspondientes a los dos años precedentes. Deberán revelarse las modificaciones a la clasificación o presentación, explicando las razones y sus consecuencias fiscales (párrafo 66).</i></p>
<p>2.1.3. Junto con el presupuesto anual, deberán publicarse estados de cuentas en los que se describan la naturaleza y la relevancia fiscal de los pasivos contingentes, el gasto tributario y las actividades cuasifiscales.</p>	<p><i>En el presupuesto deberán declararse los principales pasivos contingentes y gastos tributarios del gobierno central y las actividades cuasifiscales significativas del banco central, las instituciones financieras públicas y las empresas públicas no financieras. Deberán describirse las distintas disposiciones y su justificación y, toda vez que sea posible, deberá cuantificarse su significación fiscal efectiva y potencial, en términos agregados y en los principales componentes de los programas (párrafos 67-79).</i></p>

<p>2.1.4. El gobierno central deberá divulgar con regularidad información sobre el nivel y la composición de su deuda y sus activos financieros.</p>	<p>Deberá declararse anualmente, con un retraso de no más de seis meses, el nivel y la composición de la deuda del gobierno central (párrafo 82).</p> <p>Deberán declararse los activos financieros en los mismos intervalos que la deuda (párrafo 87).</p> <p><i>Deberán revelarse los métodos de valoración, las características especiales de los instrumentos, las partidas no reportadas y los atrasos de pagos de la deuda (párrafos 81, 84).</i></p>
<p>2.2. Deberá contraerse un compromiso público de divulgar puntualmente información sobre las finanzas públicas.</p>	
<p>2.2.1. Deberán formularse compromisos específicos de divulgar información sobre las finanzas públicas (por ejemplo, en una ley de presupuesto).</p>	<p>Deberá publicarse un informe sobre los procedimientos de declaración de información fiscal (párrafo 90).</p>
<p>2.2.2. Deberán anunciarse con antelación los calendarios de publicación de datos fiscales.</p>	<p>Deberán anunciarse con anticipación los calendarios de divulgación de datos en el siguiente año indicando las fechas límite de presentación de los informes anuales y los períodos en que se darán a conocer los informes más frecuentes (párrafo 93).</p>
<p style="text-align: center;">III. TRANSPARENCIA EN LA PREPARACIÓN, EJECUCIÓN Y PUBLICACIÓN DEL PRESUPUESTO</p>	
<p>3.1. En la documentación presupuestaria deberán especificarse los objetivos de política fiscal, el marco macroeconómico, las medidas de política en que se fundamenta el presupuesto y los principales riesgos fiscales detectables.</p>	
<p>3.1.1. Deberá presentarse una declaración de objetivos de política fiscal y una evaluación de la sostenibilidad de la política fiscal que sirvan de marco al presupuesto anual.</p>	<p>Deberá presentarse, junto con el presupuesto, un documento de perspectivas fiscales y económicas que incluya la declaración de los objetivos y las prioridades de la política fiscal, un resumen de las perspectivas económicas y una evaluación cualitativa de la sostenibilidad fiscal (párrafos 97, 98-103).</p> <p><i>Deberán pronosticarse los agregados fiscales como mínimo para los dos años subsiguientes al del presupuesto (párrafos 97, 100).</i></p>
<p>3.1.2. Deberán especificarse claramente las normas fiscales que se hayan adoptado (por ejemplo, el requisito de un presupuesto equilibrado o límites al endeudamiento de los niveles subnacionales de gobierno).</p>	<p>Deberán explicarse claramente las reglas fiscales. La declaración sobre el desempeño con respecto a una regla dada deberá ser congruente con otras prácticas que especifica el Código (párrafo 104).</p>
<p>3.1.3. El presupuesto anual deberá presentarse en un marco macroeconómico cuantitativo integral y coherente, en el que deberán incluirse los supuestos económicos y los parámetros fundamentales (por ejemplo, tasas efectivas de impuestos) en que se basan las estimaciones presupuestarias.</p>	<p>Deberá definirse el marco macroeconómico a mediano plazo para el presupuesto, que incluya los pronósticos macroeconómicos sobre los que éste se basa. Deberán notificarse, asimismo, los supuestos clave que se emplean para formular los pronósticos (párrafo 105).</p>
<p>3.1.4. Deberá distinguirse entre los compromisos existentes y las nuevas políticas incluidas en el presupuesto anual.</p>	<p>Deberá incluirse en el presupuesto una declaración sucinta de todos los cambios que se introduzcan y sus efectos fiscales previstos (párrafo 106).</p>
<p>3.1.5. Toda vez que sea posible, deberán identificarse y cuantificarse los principales riesgos que podrían afectar al presupuesto anual, tales como variaciones de los supuestos económicos y la falta de certeza con respecto a los costos de ciertos compromisos de gasto (por ejemplo, para reestructuración financiera).</p>	<p>Deberá presentarse, junto con el presupuesto, una descripción de los riesgos fiscales que incluya el impacto de las variaciones en los supuestos sobre los pronósticos fiscales, los pasivos contingentes y las principales incertidumbres con respecto a los costos de programas específicos (párrafo 107).</p>

3.2. Los datos presupuestarios deberán clasificarse y presentarse de forma que faciliten el análisis de la política y la rendición de cuentas.

3.2.1. Las transacciones del gobierno deberán declararse en cifras brutas, haciendo el desglose en ingreso, gasto y financiamiento, y el gasto deberá clasificarse por categorías económicas, funcionales y administrativas. Los datos sobre actividades extrapresupuestarias se clasificarán conforme a los mismos criterios. La información presupuestaria deberá presentarse de forma que facilite su comparación internacional.

El presupuesto y la clasificación de cuentas deberán cubrir todas las actividades del gobierno general. Las transacciones deberán registrarse en cifras brutas, derivando una clasificación por categorías económicas, administrativas y funcionales (párrafo 110).

El sistema de clasificación deberá indicar qué entidades son administrativamente responsables de la recolección y el uso de fondos públicos (párrafo 112).

3.2.2. Deberá presentarse una declaración de los objetivos que persiguen los principales programas presupuestarios (por ejemplo, mejora de indicadores sociales pertinentes).

Deberán especificarse los objetivos de los programas del gobierno de manera que se facilite la comparación con los productos y resultados obtenidos (párrafo 114).

3.2.3. El saldo global del gobierno general deberá constituir un indicador sintético normalizado de la situación financiera del gobierno. Este indicador se complementará con otros indicadores fiscales (por ejemplo, saldo de operaciones, saldo estructural o saldo primario) cuando por circunstancias económicas no se considere adecuado evaluar la orientación de la política fiscal tomando como base únicamente el saldo global.

El análisis de la situación fiscal del gobierno deberá basarse en el saldo global (párrafos 115-16).

El saldo global deberá complementarse con el saldo de operaciones en situaciones de alta inflación, con el saldo estructural cuando sean importantes los efectos de la fluctuación cíclica o de las conmociones exógenas en el saldo global, y con el saldo primario cuando sea cuantiosa la deuda pública (párrafo 116).

Cuando las actividades cuasifiscales (y otras operaciones del balance) sean extensas y cuantificables, deberá estimarse un saldo ampliado (párrafo 117).

Cuando las transacciones de activos financieros sean cuantiosas, deberá declararse el saldo básico (párrafo 118).

Deberá declararse en el presupuesto la balanza global e incluirse un cuadro analítico que indique cómo se derivó la misma a partir de estimaciones presupuestarias (párrafo 121).

3.2.4. El presupuesto anual y las cuentas definitivas deberán incluir una explicación del método de registro (por ejemplo, en valores de caja o en valores devengados) y las normas utilizadas en la preparación y presentación de los datos presupuestarios.

Deberán describirse, junto con el presupuesto, las normas contables empleadas (párrafo 122).

3.3. Deberán especificarse claramente los procedimientos de ejecución y control de los gastos aprobados.

3.3.1. Deberá establecerse un sistema contable integrado de alcance general. Éste deberá permitir una evaluación fiable de los atrasos en los pagos.

El sistema contable deberá tener controles internos de conformidad con lo dispuesto en las normas de la INTOSAI. Deberá permitir, además, producir informes fidedignos sobre los atrasos, incluir transacciones con financiamiento externo, mantener registros de la ayuda en especie y abarcar las transacciones del balance (párrafos 124-35).

3.3.2. Deberán establecerse procedimientos uniformes de adquisición y contratación de personal, a los que deberán tener acceso todas las partes interesadas.

La reglamentación de las adquisiciones del gobierno deberá ser clara y asequible. Las licitaciones para contratos que rebasen un umbral determinado deberán observar normas reconocidas internacionalmente (párrafos 136-37).

Los procedimientos que reglamentan el empleo en la administración pública deberán estar claramente especificados y las vacantes deberán cubrirse por concurso (párrafo 138).

3.3.3. La ejecución del presupuesto deberá someterse a una auditoría interna y deberá existir la posibilidad de revisión de estos procedimientos de auditoría.

Los procedimientos de auditoría externa deberán ser claros y asequibles y estar abiertos a la revisión de auditores externos (párrafo 139).

3.4. Deberá declararse con puntualidad información completa y fiable sobre las operaciones fiscales. Esta información deberá señalar toda desviación con respecto al presupuesto.

3.4.1. Durante el año deberá procederse a la publicación regular y puntual de los resultados de las operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias, los que deberán compararse con las estimaciones originales. Si no se dispone de información detallada sobre los niveles subnacionales de gobierno, deberán presentarse los indicadores disponibles sobre su situación financiera (por ejemplo, empréstitos bancarios y emisiones de bonos).

Deberá notificarse el saldo de las finanzas públicas a la legislatura a más tardar a mitad de año. Los resultados deberán compararse con los pronósticos para el período y deberán estimarse los resultados fiscales previstos al final del año (párrafos 142-43).

Deberán observarse las reglas sobre periodicidad y puntualidad de los informes del gobierno central (los datos del trimestre deberán publicarse dentro del trimestre posterior) que estipula el Sistema General de Divulgación de Datos (SGDD) (párrafo 143).

Cuando las responsabilidades fiscales subnacionales sean significativas y las consideraciones prácticas lo permitan, deberá presentarse una declaración concisa de la situación fiscal de los gobiernos subnacionales a mitad de año (párrafo 144).

3.4.2. Deberán presentarse al poder legislativo, de manera puntual y completa, las cuentas presupuestarias definitivas aprobadas por los auditores, junto con toda la información sobre las actividades extrapresupuestarias.

Las cuentas definitivas del gobierno central deberán reflejar normas elevadas de cobertura y fiabilidad, deberán conciliarse con las asignaciones presupuestarias y deberán ser sometidas al examen de un auditor independiente. Deberán prepararse cuentas auditadas dentro de un plazo de 12 meses contados a partir del cierre del ejercicio. El gobierno central deberá presentar un resumen fidedigno del resultado fiscal del gobierno general (párrafo 145).

3.4.3. Deberán presentarse al poder legislativo los resultados alcanzados en la consecución de los objetivos de los principales programas presupuestarios

Deberá darse seguimiento a los productos y resultados de los programas gubernamentales y deberá entregarse a la legislatura una evaluación de los resultados en función de los objetivos especificados en el presupuesto (párrafo 146).

IV. EVALUACIÓN INDEPENDIENTE QUE DÉ GARANTÍAS DE INTEGRIDAD

4.1. La integridad de la información fiscal deberá estar sujeta a una evaluación independiente y pública.

4.1.1. Deberá establecerse un órgano nacional de auditoría, u organismo equivalente, nombrado por el poder legislativo, que tendrá a su cargo la responsabilidad de presentar puntualmente informes al poder legislativo y al público sobre la integridad financiera de las cuentas del gobierno.

Los procedimientos para el nombramiento del contralor o auditor general y para su remoción del cargo deberán ser independientes del poder ejecutivo (párrafo 152).

Deberán establecerse mecanismos para asegurar que las observaciones de la auditoría externa sean remitidas al órgano legislativo y que se tomen medidas correctivas (párrafo 153).

Deberán establecerse mecanismos para asegurar la supervisión legislativa de la operación de la oficina nacional de auditoría (párrafo 154).

Las normas de procedimiento de la auditoría externa deberán ser congruentes con las normas internacionales (p. ej. las de la INTOSAI) (párrafo 155).

4.1.2. Los pronósticos macroeconómicos (incluidos los supuestos en que se basen los mismos) deberán estar disponibles para su evaluación por parte de expertos independientes.

Deberán darse a conocer los métodos de trabajo y los supuestos empleados para elaborar los pronósticos macroeconómicos (párrafo 157).

4.1.3. Deberá mejorarse la integridad de las estadísticas de las finanzas públicas otorgando autonomía institucional a la oficina nacional de estadística.

Deberán observarse los Principios Fundamentales de las Estadísticas Oficiales de las Naciones Unidas (párrafo 159).

La oficina nacional de estadísticas deberá gozar de independencia técnica (párrafo 159).

Deberán observarse las normas de integridad y calidad que prescribe el SGDD del FMI (párrafo 160).

NOTAS

(1) De aquí en lo sucesivo se hará referencia al mismo como "el Código".

(2) Véase FMI (1998a).

(3) Varios términos técnicos se presentan por primera vez en letra cursiva y se definen en un glosario que puede consultarse en el sitio de la Web que trata sobre la transparencia fiscal.

(4) Véanse los párrafos 34-39 y 75-79.

(5) De aquí en lo sucesivo se hará referencia al mismo como "el Manual".

(6) Véase el párrafo 33.

(7) Los requisitos de las normas mínimas también aparecen resaltados en el Anexo I.

(8) Aunque ambas definiciones se asemejan mucho, en la revisión prevista del manual del *MEFR*, la definición coincidirá totalmente con la del SCN.

(9) Véanse los párrafos 21-24.

(10) Véanse los párrafos 26 y 62-65, donde se examinan con más detenimiento distintos aspectos del gobierno central y general.

(11) Véanse OCDE (1995) y OCDE (1997), donde se presentan detalles adicionales.

(12) El FMI también está preparando el Código de buenas prácticas de transparencia en las políticas monetarias y financieras, que abarcará algunas de estas cuestiones. Asimismo, las normas internacionales sobre políticas financieras también están recibiendo considerable atención en diferentes ámbitos e instituciones, como el Comité de Basilea de Supervisión Bancaria (1997).

(13) Con todo, el marco intergubernamental no deberá ser inflexible para no restar eficacia al gobierno central en la gestión macroeconómica.

(14) Véase, por ejemplo, VON HAGEN (1992), ALESINA y PEROTTI (1995) y STEIN, TALVI y GRISANTI (1998). Estos estudios señalan que, en Europa y América Latina, la gestión de las finanzas públicas se beneficia de procedimientos presupuestarios que incluyen límites explícitos, concentran la responsabilidad de la gestión en el poder ejecutivo (y, dentro de éste, en el ministerio de hacienda) y son más transparentes.

(15) Véase el párrafo 99, donde se hace referencia a la necesidad de integrar el presupuesto de capital y el presupuesto corriente.

(16) Este marco se examina en el párrafo 43.

(17) Por ejemplo, estableciendo una relación entre las contribuciones afectadas individualmente y la admisibilidad para recibir prestaciones de seguridad social.

(18) El tema de la declaración de datos se trata con más detenimiento en los párrafos 132-33.

(19) O a exámenes más rigurosos vinculados al cumplimiento de las metas presupuestarias a mediano plazo.

(20) No obstante, el banco central puede adquirir valores del Estado en el mercado abierto, o influir de alguna manera en la demanda de dichos valores (p. ej., exigiéndolos como parte del encaje legal).

(21) En el recuadro 6 se presenta una lista más completa de los diferentes tipos de actividades cuasifiscales.

(22) En los párrafos 75-79 se trata la declaración de las activida-

des cuasifiscales y en el recuadro 12 se explica cómo pueden incorporarse en las evaluaciones de la situación fiscal global.

(23) Cuando un banco central incurre en una pérdida, sobre todo como resultado de actividades cuasifiscales, para fines de declaración de datos dicha pérdida deberá sumarse al gasto del gobierno central a fin de presentar un *balance fiscal ampliado* (véanse más detalles en el párrafo 75).

(24) Este tema se trata en el Código de buenas prácticas de transparencia en las políticas monetarias y financieras que está preparando el FMI.

(25) Véase GOLDSTEIN (1997).

(26) Véanse los párrafos 75-79.

(27) En **Nueva Zelanda**, las dependencias de gobierno contratan servicios no comerciales a las empresas públicas no financieras, los cuales son financiados con recursos presupuestarios (por ejemplo, el mantenimiento del padrón electoral, del que se ocupa New Zealand Post Limited). Es más, toda actividad que el gobierno exija a una empresa pública no financiera para fines de política social tendrá que estar sujeta a una directiva que se somete a consideración del parlamento.

(28) La declaración de las actividades cuasifiscales se trata en los párrafos 75-79.

(29) Véanse los párrafos 67-71.

(30) Véase INTOSAI (1997).

(31) El tema de los atrasos se trata en los párrafos 128-31.

(32) El tema de la declaración y conciliación de información se trata en los párrafos 142 y 145.

(33) Véanse los párrafos 140-44 y 149-55.

(34) El término "impuesto", tal como se emplea en esta sección, se refiere a cualquier pago al que obligue la ley, incluidos los derechos aduaneros.

(35) El texto (en inglés) puede encontrarse en el sitio en Internet de la organización no gubernamental Transparency International: <http://www.transparency.de>.

(36) Ver el caso de **Estados Unidos**, en el sitio http://www.irs.gov/prod/ind_info/advocate.html.

(37) Véase NACIONES UNIDAS (1996). El Consejo de la OCDE adoptó un conjunto de principios de conducta ética en la administración pública basados en el Código de las Naciones Unidas y en otras iniciativas para fomentar una conducta ética. Véase <http://193.51.65.78/puma/gvrnance/ethics/pubs/rec98/rec98e.htm>.

(38) Véase VAN DER WESTHUIZEN (1998).

(39) En los párrafos 98-101 se explican con mayor detenimiento los pronósticos fiscales a mediano plazo.

(40) Véase PERRY, IRWIN, KLEIN y THOBANI (1997), donde se trata detenidamente todo lo que supone el riesgo del sector público en proyectos de infraestructura financiados con recursos privados.

(41) Éstos se consideran en los párrafos 102-103 en relación con la declaración sobre la sostenibilidad de la política fiscal. Si bien las obligaciones de seguridad social vinculadas con los pagos futuros de jubilaciones y pensiones se describen a menudo como pasivos contingentes, no satisfacen los criterios contables que caracterizan a esos pasivos (véase IFAC (1998), párrafos 707 y 720 y párrafos 692-701, donde se explica el concepto). Sólo los montos vencidos y pagaderos se reconocen como pasivos. Si bien el pago de una jubilación o pensión a una persona está condicionado a que satisfaga los requisitos

para recibirla, las obligaciones totales futuras de pagos de jubilaciones y pensiones del gobierno son compromisos conforme a la ley no contingentes. Su magnitud, sin embargo, es incierta.

(42) Véase IFAC (1998), párrafos 692-701, donde se explica el tratamiento de los pasivos contingentes cuando se emplea el método de contabilidad en valores devengados.

(43) Para resolver este tipo de problema, en **Estados Unidos** se promulgó la Ley Federal de Reforma Crediticia de 1990, que obliga a las dependencias de gobierno a estimar el costo previsto de las garantías de préstamos e incluirlo como gasto presupuestario en el año en que se contrae la obligación.

(44) La declaración de pasivos contingentes y riesgos fiscales (véase el párrafo 107) exige el establecimiento de un sistema organizativo de registro, declaración y análisis de las actividades que dan lugar a estos riesgos. En este Manual se recomienda únicamente que los gobiernos se comprometan a declarar dichos riesgos al público, pero no se intenta definir mecanismos precisos para crear el sistema. Véase una explicación más detallada en POLACKOVA (1999).

(45) La definición de gasto tributario es particularmente compleja y requiere la determinación de una estructura de impuestos "de referencia" o "normal", donde toda desviación se considera un gasto.

(46) Véase OCDE (1996).

(47) Véanse los párrafos 34-41.

(48) En algunos casos, los ingresos que percibe un banco central a raíz de una actividad cuasifiscal pueden ser transferidos directamente al presupuesto (p. ej., los ingresos percibidos por la operación de un sistema de tipos de cambio múltiples).

(49) Además, en casi todos los casos existe un desfase entre el momento en que se realiza una actividad cuasifiscal y se perciben sus repercusiones en el estado de ganancias y pérdidas del banco central, y el momento en que se transfieren las utilidades del banco central al gobierno central.

(50) En algunos casos, el banco central puede disponer que todas las utilidades se transfieran al gobierno central una vez que las reservas alcancen cierto nivel. En términos más generales, la tasa marginal de transferencia puede variar con el correr del tiempo.

(51) En los países en desarrollo no es raro que el banco central incurra en pérdidas significativas; en algunos casos, las pérdidas anuales han superado el 5 por 100 del PIB (véase ROBINSON y STELLA, 1993).

(52) Este tipo de crédito subvencionado debe distinguirse del descuento de los bancos centrales. Esta última actividad es de índole monetaria y, en general, se considera que supone un intercambio de activos de igual valor. El descuento se otorga a instituciones solventes con plena constitución de garantías, a menudo a tasas de interés de mercado o con una penalidad. Cuando el descuento se otorga a tasas de interés inferiores a las del mercado, no obstante, el subsidio a las tasas de interés deberá considerarse como una actividad cuasifiscal. De la misma manera, la práctica del encaje legal no remunerado (o poco remunerado) puede imponer una carga significativa a las instituciones financieras cuando las tasas de interés son elevadas. En esos casos, el encaje legal no remunerado deberá considerarse como una actividad cuasifiscal.

(53) El Código de buenas prácticas de transparencia de las políticas monetarias y financieras que está preparando el FMI proporciona una base para que el banco central presente esa información.

(54) No obstante, como se señala en el párrafo 39, la práctica óptima de gestión de las finanzas públicas sería financiar las actividades cuasifiscales mediante un subsidio presupuestario explícito. De esta manera se eliminan de hecho las actividades cuasifiscales porque quedan incorporadas al presupuesto, lo que constituye la res-

puesta más eficaz ante la complejidad que reviste la descripción y la medición de las actividades cuasifiscales.

(55) Por ejemplo, puede ser sumamente difícil estimar los efectos de los toques al crédito, debido a la dificultad de evaluar qué hubiese ocurrido en ausencia de ellos, es decir ¿cuánta más demanda de crédito hubiese habido más allá del tope (suponiendo que existe demanda hasta el nivel del tope)?

(56) Véase MACKENZIE y STELLA (1996) donde se explican detalladamente las dificultades de la estimación y declaración de la magnitud de las actividades cuasifiscales.

(57) Véase una explicación más detallada en el recuadro 12.

(58) Véase DANIEL, DAVIS y WOLFE (1997).

(59) Véase la explicación sobre la sostenibilidad fiscal en los párrafos 102-103.

(60) Las normas de declaración de la deuda que se especifican aquí se basan en las del Sistema General de Divulgación de Datos del FMI (SGDD) (FMI, 1998b). Véase IFAC (1998), donde se describen los aspectos de la declaración de la deuda y los activos financieros del gobierno. En los párrafos 67-71 se cubre la declaración de la deuda con garantía pública.

(61) La deuda indexada es aquella denominada en moneda nacional pero cuyo valor nominal está indexado en función de una moneda extranjera, la inflación o un producto primario (como el petróleo o el oro).

(62) Cuando no se disponga de información sobre el vencimiento remanente, deberá declararse el plazo de vencimiento original.

(63) Véase FMI (1996a). A junio de 1998, 46 países se habían acogido a las NEDD.

(64) El efectivo y los equivalentes de efectivo comprenden el efectivo en caja, los depósitos a la vista, y las inversiones a corto plazo de alta liquidez que pueden convertirse directamente en efectivo.

(65) Véase el párrafo 82.

(66) En los calendarios de divulgación de datos podría incluirse la salvedad de que las fechas son "previstas" o "metas", pero que se reserva el derecho de anunciar demoras posteriores debidas a imprevistos tan pronto se tenga evidencia de ellas.

(67) Véase una explicación más detallada del anuncio de los calendarios de publicación de datos en FMI (1996a) y FMI (1998b).

(68) Véase <http://www.info.gov.hk/fb/bdgt98/english/eindex.htm>.

(69) Véase <http://www.meh.hu/default.htm>.

(70) KOPITS y SYMANSKY (1998) explican en detalle el tema de las reglas fiscales.

(71) En este contexto se hace referencia a todas las obligaciones de gasto del gobierno en el marco de las políticas actuales. En contabilidad, los compromisos tienen un significado más limitado, es decir, una situación en la que el gobierno es responsable de una obligación futura con base en un acuerdo contractual existente (p. ej., el compromiso de adquirir un bien de capital en el futuro). La obligación o el pasivo no surgen sino en el momento de la entrega, sin embargo, el gobierno está contractualmente comprometido a cumplir la obligación una vez efectuada dicha entrega.

(72) En algunos casos pueden existir razones legítimas de política pública para no cuantificar un riesgo fiscal; esto ocurriría, por ejemplo, si al hacerlo el gobierno quedara en desventaja al negociar con terceros.

(73) Si bien las estadísticas de las finanzas públicas no constitu-

yen las únicas normas de declaración de estadísticas fiscales (el SCN y el Sistema europeo de cuentas económicas integradas (SEC) ofrecen alternativas con un concepto similar), la versión actual del *MEFP* (1986) presenta el punto de referencia de mayor aceptación internacional para fines de clasificación de estadísticas de las finanzas públicas. Actualmente se está revisando el *MEFP* y se está considerando la propuesta de introducir una norma de contabilidad en valores devengados para los informes fiscales. No obstante, este cambio tendría apenas un efecto marginal sobre las distinciones a nivel de transacciones.

(74) **Estados Unidos**, en su Sistema de Planificación, Programación y Presupuesto, representó el ejemplo más evidente a mediados de los años sesenta.

(75) Obsérvese que la clasificación por programas es conceptualmente diferente de la clasificación funcional de las estadísticas de las finanzas públicas y de la CFAP, dado que los objetivos de los programas pueden lograrse mediante actividades en varias esferas funcionales (un subprograma de lucha contra el paludismo, por ejemplo, podría tener un componente educativo, un componente de drenaje de zonas agrícolas y un componente sanitario). No obstante, en la práctica, algunas clasificaciones de programas se han basado en la CFAP a los niveles más altos de categorización.

(76) El Banco Mundial está preparando un sitio en Internet que abarca todos los aspectos de la gestión del gasto público en sus países miembros. En el sitio de la OCDE/PUMA puede accederse a información sobre la detallada labor que está realizando la OCDE en este sentido y enlaces con sitios de los países miembros: <http://www.oecd.org/puma/links.htm>.

(77) En realidad, en la versión actual del *MEFP* la partida se llama "déficit/superávit global".

(78) Véase TANZI, BLÉJER y TEIJEIRO (1993).

(79) BLÉJER y CHEASTY (1993) explican éstos y otros conceptos del déficit.

(80) En el párrafo 21 de IFAC (1998) se prescribe que las políticas contables son los principios, las bases, los convenios, las reglas y los procedimientos específicos que se adoptan para la preparación y presentación de estados financieros.

(81) Según esta definición amplia, el control interno también abarca controles administrativos (procedimientos que regulan los procesos de toma de decisiones) y los controles contables (procedimientos que regulan la fiabilidad de los registros financieros).

(82) Véase INTOSAI (1992).

(83) Véase una explicación más detallada de estos temas en POTTER y DIAMOND (1998), e IFAC (1998).

(84) Dado que el ingreso tributario es obligatorio y carece de *quid pro quo*, es más difícil que en la columna del gasto establecer puntos de reconocimiento para determinar las obligaciones tributarias. En IFAC (1998) se señalan varios puntos posibles de reconocimiento que podrían aplicarse en un sistema de contabilidad en valores devengados y se ofrecen ejemplos para diferentes impuestos (párrafos 517-28). Se explica asimismo que debido a las diferencias en la legislación y en los sistemas administrativos de los países, es posible que existan diferentes puntos de reconocimiento para impuestos similares (párrafo 524).

(85) Si bien no se recomienda utilizar mecanismos compensatorios en las transacciones de las finanzas públicas, es importante adoptar un enfoque unificado para evaluar las obligaciones tributarias. Esta evaluación se facilita si se asigna un número y un legajo únicos a cada contribuyente; además, si el contribuyente debe un tipo de impuesto y tiene derecho a recibir un reembolso de otro tipo de impuesto, el reembolso deberá utilizarse para saldar el impuesto atrasado.

(86) Véase el recuadro 13, donde se trata el tema de la declaración de datos financieros y fiscales.

(87) Véase párrafo 41.

(88) En el sitio en Internet de la OCDE/SIGMA podrán encontrarse directrices sobre adquisiciones del sector público (<http://www.oecd.org/puma/sigmaweb/pubs/pbno3.htm>). Se citan leyes pertinentes en el marco de acuerdos comerciales multilaterales como el *Acuerdo sobre Compras del Sector Público* de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y las directrices sobre adquisiciones de la Unión Europea, que establecen obligaciones jurídicas sobre sistemas y procedimientos nacionales.

(89) Véase <http://www.un.or.at/uncitral/sp-index.htm>.

(90) En este texto, la auditoría interna es aquella que se realiza dentro del poder ejecutivo y la externa es la que se realiza fuera de ese ámbito. Por lo tanto, la auditoría interna abarca la fiscalización de las operaciones de una dependencia por parte del personal de esa dependencia (presentando, supuestamente, informes directamente a la alta gerencia) y la fiscalización de una dependencia por otra (p. ej., por una oficina de auditoría que opera bajo el control del ministro de hacienda o del primer ministro).

(91) Véanse los párrafos 125-27.

(92) Huelga decir que una gestión eficiente de las finanzas públicas requiere informes más puntuales dentro del gobierno.

(93) Véanse los párrafos 62-65.

(94) También conocidos como "instituciones superiores de auditoría". El órgano nacional de auditoría es el que ocupa el nivel más alto del país para esa función.

(95) Debe señalarse asimismo que los gobiernos estatales tienen sus propios Contadores Generales –que trabajan bajo la dirección del Contralor y Auditor General– los cuales proporcionan informes de auditoría directamente a las legislaturas estatales.

(96) Véase INTOSAI (1995).

(97) Véase en el párrafo 105 la explicación del marco macroeconómico del presupuesto.

(98) En algunos países, como **Australia**, el modelo macroeconómico empleado para producir pronósticos oficiales es de conocimiento público.

(99) En este anexo se presenta un resumen de los requisitos de la gestión de las finanzas públicas que constituyen las normas generales propuestas en el *Código de buenas prácticas de transparencia fiscal*. Se indican en *negritas* los requisitos que figuran en el recuadro 1 y que constituyen normas mínimas de la más alta prioridad en los países que aún no están en condiciones de cumplir con las normas generales del Código. Las normas mínimas subrayan, sobre todo, la necesidad de contar con informes oficiales completos, fidedignos y puntuales sobre el presupuesto y las cuentas públicas.

BIBLIOGRAFÍA

ALESINA, Alberto y Roberto PEROTTI, "The Political Economy of Budget Deficits", en *Staff Papers*, vol. 42 (Fondo Monetario Internacional: marzo, 1995), págs. 1-31.

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, *América Latina tras una década de reformas*, Progreso Económico y Social en América Latina, Informe 1997 (Washington: 1997).

COMITÉ DE BASELE DE SUPERVISIÓN BANCARIA, "Basle Core Principles

- for Effective Banking Supervision", en *International Legal Materials*, volumen 36 (marzo, 1997), págs. 405-32.
- BLÉJER, Mario I. y Arienne CHEASTY, a cargo de la edición, *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues* (Washington: Fondo Monetario Internacional, 1993).
- CHAND, Sheetal K. y Albert JAEGER, *Aging Populations and Public Pension Schemes*, Occasional Paper 147 (Washington: Fondo Monetario Internacional, 1996).
- COMISIÓN DE ESTADÍSTICA DE LAS NACIONES UNIDAS, "Informe sobre el período extraordinario de sesiones (11 al 15 de abril de 1994)", Consejo Económico y Social, documentos oficiales, suplemento número 9 (Nueva York: 1994).
- DANIEL, James A., Jeffrey M. DAVIS y Andrew M. WOLFE, "Fiscal Accounting of Bank Restructuring", documento del FMI, Policy Analysis and Assessment 97/5 (Washington: Fondo Monetario Internacional, 1997).
- FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI), *Manual de estadísticas de las finanzas públicas* (Washington: 1986).
- 1996a, *Guía de las normas para la divulgación de datos. Módulo 1: Normas Especiales para la Divulgación de Datos* (Washington: 1996).
- 1996b, *Manual de estadísticas de las finanzas públicas: Reseña anotada*. (Washington: Fondo Monetario Internacional, Departamento de Estadística, 1996).
- 1998a, *Boletín del FMI*, vol. 27, nº. 8, 1 de mayo de 1998.
- 1998b, *Sistema General de Divulgación de Datos-Normas para la divulgación de estadísticas económicas y financieras de los países* (Washington: 1998).
- GOLDSTEIN, Morris, "The Case for an International Banking Standard", *Policy Analyses in International Economics* 47 (Institute for International Economics, abril de 1997).
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC), *Guideline for Governmental Financial Reporting: Exposure Draft* (Nueva York: Public Sector Committee, IFAC, 1998).
- KOPITS, George y Jon CRAIG, *Transparency in Government Operations*, Occasional Paper 158 (Washington: Fondo Monetario Internacional, 1998).
- KOPITS, George y Steven SYMANSKY, *Fiscal Policy Rules*, Occasional Paper 162 (Washington: Fondo Monetario Internacional, 1998).
- MACKENZIE, G. A. y Peter STELLA, *Quasi-fiscal Operations of Public Financial Institutions*, Occasional Paper 142 (Washington: Fondo Monetario Internacional, 1996).
- MACKENZIE, G. A., "The Macroeconomic Impact of Privatization", en *Staff Papers*, vol. 45, No. 2 (Washington: Fondo Monetario Internacional, junio de 1998), págs. 363-73.
- NACIONES UNIDAS, "Prevención del delito y justicia penal: Medidas contra la corrupción", Nota de la Secretaría, 26 de septiembre de 1996, A/C.3/51/L.2 (Nueva York: 1996).
- Nueva Zelanda, New Zealand Treasury, *Fiscal Responsibility Act 1994: An Explanation* (Wellington: 1995).
- OFICINA ESTADÍSTICA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, *Sistema Europeo de Cuentas: ESA 1995* (Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1995).
- ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), *La deuda externa: Definición, cobertura estadística y metodología*, informe preparado por el Grupo Internacional de Trabajo sobre Estadísticas de la Deuda Externa del Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, el Banco de Pagos Internacionales y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (París: 1988).
- *Recommendation of the Council of the OECD on Improving the Quality of Government Regulation*, adoptada el 9 de marzo de 1995, OECD/GD(95)95 (París: 1995).
- *Tax Expenditures: Recent Experiences*, preparado por el Grupo de Trabajo sobre Análisis de Política Tributaria y Estadísticas Tributarias de la Comisión de Finanzas Públicas (París: 1996).
- *The OECD Report on Regulatory Reform: Synthesis* (París: 1997).
- ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI), *Directrices para las Normas de Control Interno*, emitidas por el Comité de Normas de Control Interno (Viena: junio de 1992).
- *Normas de Auditoría*, emitidas por el Comité de Normas de Auditoría ante el XIV Congreso de la INTOSAI celebrado en 1992 en Washington, y enmendadas por el XV Congreso de la INTOSAI celebrado en 1995 en El Cairo (Viena: 1995).
- *Grupo de Trabajo sobre Privatización: Pautas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones* (Viena: septiembre de 1997).
- PERRY, Guillermo, Timothy IRWIN, Michael KLEIN y Mateen THOBANI, a cargo de la edición, *Dealing with Public Risk in Private Infrastructure*, estudios del Banco Mundial sobre América Latina y el Caribe (World Bank Latin American and Caribbean Studies), (Washington: Banco Mundial, 1997).
- POLACKOVA, Hana, "Contingent Government Liabilities: A Hidden Fiscal Risk", en *Finance and Development*, Fondo Monetario Internacional, marzo, págs. 46-49.
- POTTER, B. H. y J. DIAMOND, *Guidance for Fiscal Economists on Public Expenditure Management* (Washington: Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional, 1998).
- Reino Unido, H. M. Treasury, *Fiscal Policy: Current and Capital Spending* (Londres: junio de 1998).
- ROBINSON, David J. y Peter STELLA, "Amalgamating Central Bank and Fiscal Deficits", en *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, edición a cargo de Mario I. BLÉJER y Adrienne CHEASTY (Washington: Fondo Monetario Internacional, 1993).
- Sistema de Cuentas Nacionales 1993*, preparado bajo los auspicios del Grupo Intersecretarial de Trabajo sobre Cuentas Nacionales, Comisión de la Comunidades Europeas-Eurostat, Fondo Monetario Internacional, Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, Naciones Unidas y Banco Mundial (Bruselas: 1993).
- STEIN, Ernesto, Ernesto TALVI y Alejandro GRISANTI, "Institutional Arrangements and Fiscal Performance: the Latin American Experience", NBER, documento de trabajo No. 6358 (Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research, 1998).
- TANZI, Vito, Mario I. BLÉJER y Mario O. TEIJEIRO, "Effects of Inflation on Measurement of Fiscal Deficits: Conventional Versus Operational Measures", *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, edición a cargo de Mario I. BLÉJER y Adrienne CHEASTY (Washington: Fondo Monetario Internacional, 1993).
- VAN DER WESTHUIZEN, Johan, "Public Sector Transformation and Ethics: A View from South Africa", *Public Money and Management*, Vol. 18 (enero-marzo, 1998), págs. 15-20.
- VON HAGEN, Jurgen, "Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Communities", *Economic Papers* No. 96 (Bruselas: Comisión de las Comunidades Europeas, Dirección General-Asuntos económicos y financieros, 1992).