

Fondo Monetario Internacional
Manual de Transparencia Fiscal (2007)

Índice

Abreviaturas y siglas.....	3
Código revisado de buenas prácticas de transparencia fiscal (2007).....	4
Panorama general.....	8
I. Clara definición de funciones y responsabilidades.....	19
II. Procesos presupuestarios transparentes.....	49
III. Acceso del público a la información.....	80
IV. Garantías de integridad.....	117
Glosario.....	139
Cuadros	
1. Documentación presupuestaria y otros informes fiscales.....	82
2. Clasificación del ingreso (<i>MEFP 2001</i>).....	94
Gráfico	
1. Sector público.....	20
Recuadros	
1. Algunas iniciativas en materia de transparencia.....	10
2. Instituciones sin fines de lucro (ISFL) no de mercado.....	22
3. Principios de la OCDE para el gobierno de las sociedades: Principio V sobre divulgación y transparencia informativa.....	30
4. Características de las reglas sobre transparencia: Recomendaciones de política de la OCDE.....	31
5. Acuerdos de asociación entre los sectores público y privado en Chile.....	43
6. La autoridad sobre los recursos naturales y la obtención de créditos relacionados con esos recursos.....	49
7. Pronósticos de ingresos.....	54
8. Marcos presupuestarios a mediano plazo.....	56
9. Normas fiscales, leyes de responsabilidad fiscal y leyes de transparencia fiscal.....	57
10. Análisis del impacto social y en la pobreza.....	61
11. Pasivos contingentes.....	65
12. Formulación del presupuesto en base a resultados.....	67

13. Actividades extrapresupuestarias y transparencia fiscal.....	69
14. Transparencia fiscal y normas contables internacionales para el sector público en la declaración de datos financieros y fiscales	73
15. Etapas de pago y atrasos en los pagos	74
16. Declaración del gasto tributario	85
17. Declaración de garantías	87
18. Pasivos contingentes: Valoración y tratamiento del balance	88
19. Tipos de actividad cuasifiscal	89
20. Estimación de los efectos fiscales de las actividades cuasifiscales	92
21. Declaración de riesgos fiscales	93
22. Aspectos del balance del gobierno.....	96
23. Ley de presupuesto y transparencia fiscal: Ejemplos de países.....	106
24. Leyes sobre libertad de información.....	114
25. Transparencia fiscal y normas para la divulgación de datos.....	116
26. Marco de calidad de los datos: Dimensiones principales	122
27. Código de conducta para los titulares de cargos públicos	124
28. Directrices de la INTOSAI sobre normas de control interno	128
29. <i>Declaración de Lima</i> de la INTOSAI y normas de auditoría	132
30. <i>Principios fundamentales de las estadísticas oficiales</i> de las Naciones Unidas	137
 Anexo	
Sinopsis de los principios y requisitos básicos de la transparencia fiscal.....	138

ABREVIATURAS Y SIGLAS

CFG	Clasificación de las funciones del gobierno
CNUDMI	Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional
DELP	Documento de Estrategia de Lucha contra la Pobreza
EFP	Estadísticas de las finanzas públicas
EFS	Entidad fiscalizadora superior
FMI	Fondo Monetario Internacional
GAAP	Principios de contabilidad generalmente aceptados
IFAC	Federación Internacional de Contadores
IIA	Instituto de Auditores Internos
INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
IOCN	Informe sobre la Observancia de los Códigos y Normas
IPSAS	Normas contables internacionales para el sector público
IPSASB	Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público
MECAD	Marco de Evaluación de la Calidad de los Datos
NEDD	Normas Especiales para la Divulgación de Datos
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PESF	Programa de Evaluación del Sector Financiero
PIB	Producto interno bruto
SCN	Sistema de Cuentas Nacionales
SEC	Sistema Europeo de Cuentas
SGDD	Sistema General de Divulgación de Datos
El Código	<i>Código de buenas prácticas de transparencia fiscal</i>
El Manual	<i>Manual de Transparencia Fiscal</i>
La Guía	<i>Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales</i>

CÓDIGO REVISADO DE BUENAS PRÁCTICAS DE TRANSPARENCIA FISCAL (2007)**I. CLARA DEFINICIÓN DE FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES**

- 1.1 El sector gobierno deberá distinguirse del resto del sector público y del resto de la economía. Asimismo, dentro del sector público, las funciones de política y administración deberán ser claras y divulgarse al público.**
- 1.1.1 Deberán especificarse claramente la estructura y las funciones del gobierno.
 - 1.1.2 Deberán definirse claramente las facultades fiscales de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial.
 - 1.1.3 Deberán especificarse con claridad las funciones de los diferentes niveles del gobierno y sus interrelaciones.
 - 1.1.4 Las relaciones entre el gobierno y las corporaciones públicas deberán fundamentarse en acuerdos claros.
 - 1.1.5 Las relaciones del gobierno con el sector privado deberán ser transparentes y ajustarse a normas y procedimientos claros.
- 1.2 El marco jurídico, normativo y administrativo establecido para la gestión de las finanzas públicas deberá ser claro y transparente.**
- 1.2.1 La recaudación, el compromiso y el uso de los fondos públicos deberá regirse por leyes, reglamentos y procedimientos administrativos que regulen en forma integral el presupuesto, los impuestos y los demás aspectos de las finanzas públicas.
 - 1.2.2 Las leyes y los reglamentos relativos a la recaudación de ingresos tributarios y no tributarios, y los criterios que rigen la discrecionalidad administrativa de su aplicación, deberán ser asequibles, claros y comprensibles. Las apelaciones con respecto a obligaciones tributarias y no tributarias deberán considerarse en forma oportuna.
 - 1.2.3 Deberá establecerse un tiempo suficiente para las consultas sobre proyectos de ley y modificaciones de los reglamentos y, de ser factible, modificaciones más generales en materia de políticas.
 - 1.2.4 Los acuerdos contractuales entre el gobierno y las entidades públicas o privadas, incluidas las empresas explotadoras de recursos y los operadores de concesiones del gobierno, deberán ser claros y estar a disposición del público.
 - 1.2.5 La gestión de los activos y pasivos del gobierno, incluido el otorgamiento de derechos de uso o explotación de activos públicos, deberán fundamentarse en normas jurídicas explícitas.

II. PROCESOS PRESUPUESTARIOS TRANSPARENTES

2.1 La elaboración del presupuesto deberá respetar un calendario establecido y regirse por objetivos de política macroeconómica y fiscal claramente definidos.

- 2.1.1 Deberá especificarse y cumplirse un calendario para el presupuesto. Al poder legislativo deberá concedérsele un tiempo adecuado para la consideración del proyecto de presupuesto.
- 2.1.2 El presupuesto anual deberá ser realista, y deberá elaborarse y presentarse en un marco integral de política macroeconómica y fiscal a mediano plazo. Las metas fiscales y las normas fiscales deberán enunciarse y explicarse claramente.
- 2.1.3 Deberán describirse las principales medidas relacionadas con el gasto y el ingreso, y su contribución al cumplimiento de los objetivos de las políticas. Deberán asimismo estimarse sus repercusiones actuales y futuras en el presupuesto y sus consecuencias económicas más generales.
- 2.1.4 En la documentación presupuestaria deberá constar una evaluación de la sostenibilidad fiscal. Los principales supuestos con respecto a la evolución y las políticas económicas deberán ser realistas y estar claramente especificados, y deberá presentarse un análisis de sensibilidad.
- 2.1.5 Deberán establecerse mecanismos claros de coordinación y gestión de las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias dentro de un marco general de política fiscal.

2.2 Deberán establecerse procedimientos claros para la ejecución, supervisión y declaración del presupuesto.

- 2.2.1 El sistema contable deberá constituir una base fiable para hacer un seguimiento de los ingresos, los compromisos, los pagos, los atrasos, los pasivos y los activos.
- 2.2.2 Deberá presentarse oportunamente al poder legislativo un informe de mitad de ejercicio sobre la evolución del presupuesto. Deberán publicarse actualizaciones más a menudo, con una frecuencia por lo menos trimestral.
- 2.2.3 Durante el ejercicio fiscal, deberán presentarse al poder legislativo propuestas complementarias de ingreso y gasto de una manera coherente con la presentación original del presupuesto.
- 2.2.4 Las cuentas definitivas auditadas y los informes de auditoría, incluida la conciliación con el presupuesto aprobado, deberán presentarse al poder legislativo y publicarse dentro de un plazo de un año.

III. ACCESO DEL PÚBLICO A LA INFORMACIÓN

3.1 Deberá proporcionarse al público información completa sobre las operaciones fiscales pasadas, actuales y futuras, y sobre los principales riesgos fiscales.

- 3.1.1 Los documentos presupuestarios, incluidas las cuentas definitivas y otros informes fiscales destinados al público, deberán abarcar todas las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias del gobierno central.

- 3.1.2 Deberá divulgarse información comparable a la que figura en el presupuesto anual sobre los resultados de por lo menos los dos ejercicios anteriores, así como previsiones y análisis de sensibilidad relativos a los principales agregados presupuestarios correspondientes a por lo menos los dos ejercicios siguientes.
- 3.1.3 Los documentos presupuestarios deberán incluir estados de cuentas en los que se describan la naturaleza y la importancia fiscal del gasto tributario, los pasivos contingentes y las actividades cuasifiscales del gobierno central, junto con una evaluación de todos los otros riesgos fiscales importantes.
- 3.1.4 En la presentación del presupuesto anual se deberán indicar por separado las entradas de todas las principales fuentes de ingresos, incluidas las actividades relacionadas con la explotación de recursos y la asistencia externa.
- 3.1.5 El gobierno central deberá divulgar información sobre el nivel y la composición de su deuda y sus activos financieros, sus pasivos importantes distintos de deuda (tales como derechos de pensiones, riesgo de garantía y otras obligaciones contractuales), y sus activos en recursos naturales.
- 3.1.6 En la documentación presupuestaria se deberá declarar el saldo fiscal de los gobiernos subnacionales y la situación de las finanzas de las corporaciones públicas.
- 3.1.7 El gobierno deberá divulgar un informe periódico sobre las finanzas públicas a largo plazo.

3.2 La información fiscal deberá presentarse de manera que facilite el análisis de las políticas y que estimule la rendición de cuentas.

- 3.2.1 Deberá distribuirse junto con el presupuesto anual una guía clara y sencilla sobre el presupuesto.
- 3.2.2 Los datos fiscales deberán declararse en cifras brutas. Deberá hacerse un desglose de ingresos, gastos y financiamiento, y los gastos deberán clasificarse por categorías económicas, funcionales y administrativas.
- 3.2.3 El saldo general y la deuda bruta del gobierno general, o sus equivalentes en valores devengados, deberán constituir indicadores sintéticos normalizados de la situación fiscal del gobierno. Cuando proceda, deberán complementarse con otros indicadores fiscales, como el saldo primario, el saldo del sector público y la deuda neta.
- 3.2.4 Una vez al año deberán presentarse al poder legislativo los resultados alcanzados en la consecución de los objetivos de los principales programas presupuestarios.

3.3 Deberá contraerse el compromiso de divulgar puntualmente información sobre las finanzas públicas.

- 3.3.1 La publicación oportuna de información sobre las finanzas públicas debe constituir una obligación legal del gobierno.
- 3.3.2 Deberán anunciarse y cumplirse los calendarios anticipados de divulgación de la información fiscal.

IV. GARANTÍAS DE INTEGRIDAD

4.1 Los datos fiscales deberán cumplir las normas generales aceptadas sobre la calidad de los datos.

- 4.1.1 Los pronósticos presupuestarios y las actualizaciones deberán reflejar las tendencias recientes de los ingresos y gastos, la evolución macroeconómica básica y compromisos bien definidos en materia de políticas.
- 4.1.2 El presupuesto anual y las cuentas presupuestarias definitivas deberán indicar el método contable utilizado en la compilación y la presentación de los datos fiscales. Deberán seguirse las normas de contabilidad aceptadas.
- 4.1.3 Los datos de los informes fiscales deberán ser congruentes entre sí y conciliarse con datos pertinentes provenientes de otras fuentes. Deberán explicarse las revisiones sustanciales de los datos fiscales históricos y cualquier modificación de la clasificación de los datos.

4.2 Las actividades fiscales deberán estar sujetas a una supervisión y a salvaguardias eficaces de carácter interno.

- 4.2.1 La conducta de los funcionarios públicos deberá ajustarse a normas éticas claras y ampliamente difundidas.
- 4.2.2 Los procedimientos y las condiciones de empleo en el sector público deberán documentarse y ponerse a disposición de las partes interesadas.
- 4.2.3 Los reglamentos sobre adquisiciones, en concordancia con las normas internacionales, deberán ser asequibles y cumplirse en la práctica.
- 4.2.4 Las operaciones de compra y venta de activos públicos deberán realizarse en forma transparente, y las principales operaciones deberán identificarse por separado.
- 4.2.5 Las actividades y finanzas del gobierno deberán someterse a una auditoría interna, y deberá existir la posibilidad de examinar los procedimientos de auditoría.
- 4.2.6 La administración tributaria nacional deberá estar protegida, por ley, de las presiones políticas, y deberá garantizar los derechos de los contribuyentes e informar periódicamente al público sobre sus actividades.

4.3 La información fiscal deberá someterse a examen externo.

- 4.3.1 Las finanzas y las políticas públicas deberán estar sujetas al examen de un órgano nacional de auditoría o un organismo equivalente, independiente del poder ejecutivo.
- 4.3.2 El órgano nacional de auditoría o el organismo equivalente deberán presentar al poder legislativo todos los informes, incluido el informe anual, y divulgarlos. Deberán existir mecanismos que permitan supervisar las medidas de seguimiento.
- 4.3.3 Deberá solicitarse a expertos independientes que evalúen los pronósticos fiscales, los pronósticos macroeconómicos en que se basan, y los supuestos en los que se fundamentan.
- 4.3.4 Deberá establecerse un organismo nacional de estadísticas, con independencia institucional, que verifique la calidad de los datos fiscales.

PANORAMA GENERAL

Antecedentes

1. En 1998, El Fondo Monetario Internacional (FMI) introdujo el *Código de buenas prácticas de transparencia fiscal* (en lo sucesivo, el Código), lo cual propició un programa voluntario de evaluaciones de la transparencia fiscal denominado módulos de transparencia fiscal de los Informes sobre la Observancia de los Códigos y Normas (IOCN). Esta labor fue reflejo de un consenso manifiesto en torno a la importancia de la transparencia fiscal para el buen gobierno, que a su vez es crucial para lograr la estabilidad macroeconómica y un crecimiento de alta calidad. El mismo año se publicó la primera edición de este *Manual de Transparencia Fiscal* (en lo sucesivo, el Manual) con el fin de ampliar y explicar los principios del Código y de contribuir a orientar la preparación de los IOCN fiscales¹.
2. Los objetivos originales que guiaron la elaboración del programa de transparencia fiscal siguen siendo válidos y son el fundamento de las revisiones del Código y del Manual efectuadas en 2007. Primero, para lograr la transparencia fiscal es necesario proveer información completa y confiable sobre las actividades pasadas, presentes y futuras del gobierno; su disponibilidad potencia las decisiones en materia de política económica. Además, la transparencia fiscal facilita la identificación de los posibles riesgos para las perspectivas fiscales, permitiendo la adopción de medidas más oportunas y metódicas de política fiscal frente a las cambiantes condiciones económicas y reduciendo, por tanto, la frecuencia e intensidad de las crisis. Segundo, la transparencia fiscal beneficia a la ciudadanía al proveer la información que necesita para exigir que el gobierno rinda cuentas de sus decisiones sobre política. Tercero, un gobierno más transparente tiene un mejor acceso a los mercados internacionales de capital². Una mayor fiscalización por parte de la sociedad civil y los mercados internacionales promueve el primer objetivo al alentar a los gobiernos a adoptar políticas económicas apropiadas y al logro de una mayor estabilidad financiera.
3. La transparencia fiscal es una meta importante para todos los países. Por consiguiente, en el Código se indican prácticas óptimas que los países pueden adoptar con independencia de su nivel de desarrollo económico. El Código es una de las 12 normas financieras reconocidas por la comunidad internacional y sirve de base para la preparación de los Informes sobre la Observancia de los Códigos y Normas (IOCN)³. Además de la transparencia fiscal, el FMI ha elaborado normas que abarcan los datos y la transparencia de la política monetaria y financiera, como un componente integral de sus objetivos de supervisión. La observancia de las normas sobre transparencia por parte de los

¹ Esta versión del Manual (abril de 2007) sustituye a los borradores publicados inicialmente en el sitio del FMI en Internet en noviembre de 1998, abril de 1999 y marzo de 2001.

² Véanse Hameed (2005), Glennerster y Shin (2003) y Gelos y Wei (2002).

³ Véase <http://www.imf.org/external/standards/index.htm> (en inglés).

países miembros es un aspecto complementario de la supervisión, que conlleva una labor de seguimiento y consulta con las autoridades nacionales en torno a una amplia gama de políticas económicas a fin de evaluar las vulnerabilidades económicas.

4. El interés por promover la transparencia fiscal ha aumentado considerablemente desde la introducción del Código. Se han establecido numerosos programas de transparencia en el área fiscal, incluidos los siguientes: las prácticas óptimas de la OCDE sobre transparencia presupuestaria, publicadas en 2001; la Iniciativa para la transparencia de las industrias extractivas (EITI, por sus siglas en inglés), en la que participan varias partes interesadas y que fue emprendida en 2002 para abordar los aspectos relacionados con la transparencia de los ingresos derivados de los recursos naturales en países ricos en recursos, y la publicación, por parte de Open Budget Initiative, de evaluaciones de la información proporcionada a la ciudadanía en documentos presupuestarios esenciales de 59 países en el año 2005 (véase el recuadro 1). Además, en los países que reciben asistencia oficial para el desarrollo, las evaluaciones realizadas en el marco del Programa de gasto público y rendición de cuentas (PEFA, por sus siglas en inglés), en el que participan varios donantes, incluyen una serie de indicadores de resultados —en parte derivados del Código— que abarcan diversos aspectos de la transparencia fiscal esenciales para una gestión financiera eficaz. El Código ha sido usado también por el sector privado como marco de evaluación de la transparencia fiscal⁴.

5. Dados los problemas específicos de los países en los que una parte importante de los ingresos provienen del uso de recursos naturales, en 2005 el FMI publicó la *Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales* (en lo sucesivo, la Guía). En ella se reseñan las buenas prácticas o prácticas óptimas generalmente aceptadas en materia de transparencia en la gestión del ingreso proveniente de los recursos naturales, que son compatibles con los principios formulados en el Código. La Guía, que ofrece un marco para el análisis de problemas relacionados con los recursos naturales como parte de un IOCN fiscal, ha sido actualizada de acuerdo con las versiones revisadas del Código y el Manual.

Los IOCN fiscales (módulos sobre transparencia fiscal de los Informes sobre la Observancia de los Códigos y Normas)

6. El IOCN fiscal tiene como objetivo identificar los aspectos sólidos y los aspectos vulnerables de un país en el área fiscal y establecer prioridades para el fortalecimiento de sus instituciones fiscales a fin de realzar la transparencia fiscal⁵. Permiten detectar los riesgos fiscales y crear conciencia de su importancia y, por consiguiente, desempeñan un papel valioso en el proceso de fiscalización. Las evaluaciones y recomendaciones contenidas

⁴ Véase Petrie (2003). Las evaluaciones de la transparencia monetaria y fiscal en relación con las normas del FMI en 27 países de mercado emergente realizadas por Oxford Analytica para el sistema de jubilación de empleados públicos de California (CalPERS) son un ejemplo del uso del Código en el sector privado (<http://www.oxan.com/cr/projects/calpers.asp>, en inglés).

⁵ Véanse IOCN fiscales publicados en <http://www.imf.org/external/np/rosc/rosc.asp?sort=topic#FiscalTransparency> (en inglés).

Recuadro 1. Algunas iniciativas en materia de transparencia

Código de transparencia fiscal del FMI

El Código del FMI, que fue revisado en 2007, es de carácter voluntario. Constituye un marco general para el logro de la transparencia fiscal y se concentra en la claridad de las funciones y responsabilidades, la transparencia del proceso presupuestario, el acceso del público a la información y las garantías de integridad.

Prácticas óptimas de transparencia presupuestaria de la OCDE

Las prácticas óptimas de la OCDE se publicaron en 2001 como instrumento de referencia. Propugnan una divulgación exhaustiva de toda la información fiscal pertinente de manera oportuna y sistemática y presentan una serie de prácticas óptimas en lo relativo a los principales informes presupuestarios, los aspectos específicos que deben divulgarse, la calidad y la integridad.

<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf> (en inglés).

Declaración de Arusha de la Organización Mundial de Aduanas (OMA)

La *Declaración de Arusha*, revisada en 2003, ofrece directrices sobre los aspectos fundamentales necesarios para sostener programas nacionales de integridad aduanera eficaces. Contiene una sección específica sobre transparencia, que se ocupa de la legislación aduanera, las reglamentaciones, los procedimientos, la administración, los mecanismos de análisis y las normas sobre resultados.

<http://www.wcoomd.org/ie/index.html> (en inglés).

Open Budget Initiative (Iniciativa de Transparencia Presupuestaria)

El índice de transparencia presupuestaria (2005) permite clasificar el nivel de acceso del público a la información sobre el presupuesto en 59 países. El programa se basa en un estudio minucioso y sistemático de las prácticas en vigor realizado por especialistas del país. El índice se usa para evaluar la disponibilidad de documentos presupuestarios fundamentales, la cantidad de información que contienen y la puntualidad de su divulgación a la ciudadanía, a fin de dar una idea fidedigna del grado de compromiso y rendición de cuentas en materia presupuestaria en cada uno de los países.

<http://www.openbudgetindex.org> (en inglés).

Iniciativa para la transparencia de las industrias extractivas (EITI)

Este es un programa iniciado en 2002, en el que participan varias partes interesadas, que tiene por finalidad promover la publicación de informes periódicos recibidos por el gobierno y financiados por el sector de industrias extractivas con respecto a determinados recursos naturales. Exige la participación de la sociedad civil y la fijación de plazos para la adopción de las normas contenidas en la Iniciativa. Los informes serán verificados por un auditor independiente, y la situación existente en cada país se verificará a través de un proceso de validación. Una vez que los países aspirantes han adoptado las normas pertinentes, podría considerarse que se adhieren a los principios prescritos en la Iniciativa. <http://www.eitransparency.org> (en inglés).

en los IOCN fiscales han demostrado su utilidad al ayudar a los gobiernos a determinar los requisitos para el fortalecimiento de la capacidad y, por tanto, se han convertido en un recurso importante para establecer prioridades en el posible suministro de asistencia técnica

por parte del FMI y otros proveedores. En algunos casos, los países podrían solicitar también asistencia técnica en materia de gestión financiera pública, administración tributaria o transparencia fiscal antes de iniciar la preparación de un IOCN fiscal.

7. Los IOCN fiscales se preparan a solicitud de las autoridades de un país. Tanto la decisión de preparar un IOCN como la de publicarlo tienen carácter totalmente voluntario. La publicación del IOCN fiscal representa un compromiso, por parte del país, de mejorar la transparencia fiscal. Estas mejoras pueden observarse periódicamente en las actualizaciones o las reevaluaciones de la transparencia fiscal que se publican, y pueden reforzarse si el IOCN genera una reacción positiva en los mercados privados o entre los donantes. En general, se considera que esto aumenta la confianza pública en la gestión fiscal, y una sociedad civil más informada puede adoptar y promover mejores decisiones fiscales.

8. Los IOCN fiscales se elaboran y publican de acuerdo con un formato determinado. Tras la confirmación de una solicitud escrita de las autoridades nacionales por parte del personal técnico del FMI, el país participante debe llenar y enviar de vuelta un cuestionario normalizado sobre instituciones fiscales⁶. Seguidamente, una misión de funcionarios técnicos del FMI realiza una visita al país, normalmente por un período de alrededor de dos semanas, y prepara un informe preliminar en que se describe a grandes rasgos la observancia de las prácticas óptimas especificadas en el Código. En algunos casos, se prepara también un módulo sobre el ingreso derivado de los recursos. En un comentario del personal incluido en el borrador del informe se resumen los logros alcanzados de conformidad con el Código y se formulan recomendaciones para mejorar la transparencia. Estas recomendaciones se formulan tomando en cuenta las circunstancias específicas del país, y se indican los posibles plazos y prioridades. El borrador del informe se examina con las autoridades y es objeto de un análisis interno antes de su finalización.

9. A fines de 2006, alrededor de la mitad de los países miembros del FMI habían comenzado a preparar un IOCN fiscal y casi la mitad de los informes habían sido publicados en el sitio del FMI en Internet. Participaron países de las principales regiones del mundo y de todo nivel de desarrollo económico. A medida que los países refuerzan sus instituciones fiscales y mejoran la observancia de las buenas prácticas enunciadas en el Código, se hace cada vez más importante complementar los IOCN fiscales de manera sistemática, ya sea mediante la preparación de un nuevo informe completo (es decir, una reevaluación del IOCN fiscal) o mediante la publicación de una actualización del IOCN, que en muchos casos tiene lugar en el contexto de una misión de supervisión o asistencia técnica del FMI. La publicación de reevaluaciones o actualizaciones del IOCN en el sitio del FMI en Internet contribuye a asegurar la exactitud de la información y permite reconocer los esfuerzos del país por mejorar la transparencia fiscal.

10. La información disponible sobre los IOCN fiscales preparados hasta la fecha parece indicar que, en general, ciertas prácticas óptimas de transparencia fiscal son observadas adecuadamente en todos los países. Por ejemplo, los datos sobre resultados presupuestarios

⁶ Véase <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/index.htm> (en inglés).

anuales generalmente se notifican oportunamente. También se declaran con regularidad datos exhaustivos sobre la deuda pública. En muchos países, incluidas las economías en desarrollo y en transición, se usa una clasificación presupuestaria uniforme que es compatible con las Estadísticas de las Finanzas Públicas.

11. En general, otros aspectos sólidos y vulnerables en materia de transparencia fiscal varían según la región y el grado de desarrollo económico⁷. Hay indicios de que los países están recogiendo las enseñanzas derivadas de los programas de reforma fiscal emprendidos en sus propias regiones. Los países participantes en el proceso de adhesión a la Unión Europea fueron los primeros en mostrar interés en la preparación de IOCN y lograron importantes avances, lo cual se evidencia en varias actualizaciones hechas para esos países⁸. También ha surgido un fuerte interés en América Latina y en los países de la Comunidad de Estados Independientes. En estos últimos, lo más importante es definir mejor la función que debe desempeñar el gobierno y detectar y reducir las actividades cuasifiscales de las corporaciones públicas. En todas las regiones, los países pueden aumentar la transparencia fiscal si incrementan el realismo del presupuesto, simplifican el sistema tributario y reducen la discrecionalidad en la administración tributaria. En muchos países de mercados emergentes es necesario también mejorar la notificación de los pasivos contingentes y las actividades cuasifiscales, ampliar la cobertura del gobierno general y elaborar marcos a mediano plazo para facilitar el proceso presupuestario. Los países de bajo ingreso se enfrentan a problemas más básicos a la hora de elaborar datos de calidad y potenciar las funciones internas y externas de auditoría. Finalmente, en general, los países más descentralizados necesitan mejorar la transparencia de las relaciones intergubernamentales.

El Código revisado (2007)

12. El Código revisado (2007) es una versión actualizada del Código de 2001. También es resultado de varios acontecimientos recientes. En julio de 2005, los Directorios Ejecutivos del FMI y el Banco Mundial evaluaron la Iniciativa sobre códigos y normas, incluidos los IOCN fiscales⁹. Los directores ejecutivos del FMI observaron que la Iniciativa había sido especialmente exitosa en la identificación de los factores de vulnerabilidad y en el establecimiento de prioridades para reforzar las instituciones nacionales, aunque todavía no había tenido un efecto importante en la ejecución concreta de reformas. Al mismo tiempo, el personal técnico del FMI, al evaluar los resultados de los IOCN fiscales obtenidos hasta la fecha, advirtió que la evaluación de los informes podría facilitarse con mejoras en la estructura y el contenido del Código. Por ejemplo, un ordenamiento diferente de los pilares de la transparencia fiscal (en virtud del cual los procedimientos presupuestarios se abordarían antes que el problema del suministro de información al público) podría reducir la duplicación de documentos durante las evaluaciones del IOCN. Además, una descripción explícita en el

⁷ FMI (2003c).

⁸ Véase una descripción de la transparencia fiscal en los países candidatos a la adhesión a la UE en Allan y Parry (2003).

⁹ Nota de información al público No. 05/106.

Código de cierta información que anteriormente solo estaba incluida en el Manual aumentaría la transparencia del proceso. El Código podría someterse a una revisión a fin de complementar más explícitamente la Guía, que contiene buenas prácticas relacionadas con los problemas de transparencia en los países que reciben importantes ingresos provenientes de los recursos naturales, que son particularmente complejos, y para responder a la evolución en el área de la contabilidad y las normas de auditoría en el sector público y los problemas incipientes en materia de gestión financiera pública.

13. En octubre de 2006 se publicó un borrador del Código revisado a fin de realizar consultas públicas, y se envió un cuestionario a autoridades nacionales, organismos de desarrollo, especialistas del área académica, usuarios de IOCN fiscales en los sectores público y privado y organizaciones no gubernamentales que trabajan en el área de la transparencia presupuestaria. Todos los documentos se publicaron en el sitio del FMI en Internet¹⁰. Seguidamente, el Código fue sometido a una nueva revisión en base a los numerosos comentarios recibidos. Las sugerencias formuladas están reflejadas en las versiones revisadas del Manual y la Guía.

14. Los comentarios públicos sobre el Código revisado abarcaron una amplia gama de temas. En general, los encuestados aplaudieron el reforzamiento de las referencias —en el borrador publicado del Código— sobre el ingreso proveniente de recursos naturales, la transparencia de los contratos públicos y la divulgación del costo de las garantías del gobierno y otras obligaciones contingentes. Además, las sugerencias formuladas durante el proceso de consulta culminaron en nuevas revisiones del Código. Estas incluyeron la necesidad de preparar un compendio (una “guía para los ciudadanos”) de amplia disponibilidad sobre el presupuesto, una ampliación del análisis a largo plazo más allá del cambio demográfico y la inclusión en el Código de los derechos de los contribuyentes. Las siguientes propuestas también quedaron reflejadas en las revisiones del Código: suministrar estimaciones sobre el impacto económico general de las nuevas políticas, esclarecer la importancia de la accesibilidad a la información y la aplicación efectiva de las políticas, y fortalecer las funciones del órgano nacional de auditoría, incluido el seguimiento de las reacciones frente a los resultados de la auditoría. Otros aspectos destacados en el proceso de consulta pública condujeron a un análisis más amplio de temas específicos que constan en el Manual revisado, incluidos problemas relacionados con la notificación de los cambios en la política tributaria, una mayor cobertura de la gestión tributaria, la importancia de las asociaciones entre los sectores público y privado y la necesidad de abordar el problema de la transparencia fiscal en los niveles subnacionales de gobierno.

¿Qué cambios se han incorporado en el Código?

15. La definición original de transparencia fiscal —que hace hincapié en informar al público sobre la estructura y las funciones del gobierno, las intenciones de la política fiscal, las cuentas del sector público y las proyecciones fiscales (Kopits y Craig, 1998)— sigue siendo el fundamento del

¹⁰ Véase <http://www.imf.org/external/np/sec/pr/2006/pr06223.htm> (en inglés).

Código. Los cuatro pilares del Código se mantienen sin cambios¹¹. La única diferencia es el orden en que se presentan y una cierta reorganización destinada a dar mayor coherencia al texto.

16. El primer pilar del Código —*Clara definición de funciones y responsabilidades*— comprende dos prácticas fundamentales relativas a las actividades del gobierno y a las actividades comerciales y al marco legal que rige la administración fiscal. Las prácticas complementarias relativas a un marco legal bien definido han sido ampliadas o fortalecidas y presentan de manera más explícita las cuestiones de transparencia que atañen a las actividades relativas a los recursos naturales y otros aspectos similares relacionados con los acuerdos contractuales entre el gobierno y los agentes públicos o privados. La práctica relativa a los fondos extrapresupuestarios se trasladó al segundo pilar del Código.

17. El segundo pilar del Código —*Procesos presupuestarios transparentes*— ha sido reestructurado y reclasificado, y abarca las prácticas básicas para la preparación, ejecución y seguimiento del presupuesto. Los nuevos componentes de este pilar incluyen un período obligatorio adecuado para las consultas legislativas y un mayor énfasis en la importancia de la transparencia con respecto a la calidad de los supuestos y el realismo del presupuesto en general, así como en la presentación de cuentas definitivas auditadas al poder legislativo. Algunas de las prácticas han sido traspasadas al tercer y cuarto pilar del Código.

18. El tercer pilar —*Acceso del público a la información*— sigue destacando la importancia de publicar información fiscal completa. Este pilar contiene ahora una lista más exhaustiva de requisitos de información que podrían estar incluidos en los documentos presupuestarios o en otros informes fiscales, y abarca diversas prácticas, en gran medida relacionadas con el suministro de información, que anteriormente estaban contempladas en el segundo pilar. Las buenas prácticas para la declaración de información fiscal se han clarificado o reforzado, y se ha añadido una nueva práctica a fin de cubrir las evaluaciones a largo plazo.

19. El cuarto pilar —*Garantías de integridad*— se refiere a la calidad de los datos fiscales y a la necesidad de someter esa información a una rigurosa evaluación independiente. Varias de las prácticas para otras áreas enunciadas en el Código original se han traspasado a este pilar y se han agrupado dentro de un nuevo principio básico sobre salvaguardias y supervisión interna, a fin de realzar su importancia.

20. El Código se ha reforzado con la introducción de nuevas prácticas óptimas y el mejoramiento de otras. Muchos de estos cambios se efectuaron para facilitar un tratamiento más íntegro de la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales (1.2.4, 1.2.5, 3.1.4) y la gestión transparente del ingreso (1.2.1, 1.2.2, 1.2.3, 4.2.6). Algunas de las nuevas prácticas son:

- Un período de consulta pública sobre los cambios propuestos en la política o las reformas reglamentarias (1.2.3).

¹¹ En la primera edición del Manual, estos pilares se denominaron “principios generales”.

- La suscripción de acuerdos contractuales claros entre el gobierno y las entidades públicas o privadas, e información accesible al público sobre esos acuerdos (1.2.4).
- Una base jurídica para las prácticas sobre gestión de pasivos y activos, incluido el derecho a usar o explotar activos públicos (1.2.5).
- Un calendario para la preparación de presupuestos que se cumpla en la práctica, con suficiente tiempo para el análisis legislativo (2.1.1).
- Propuestas de ingreso o gasto complementario que se clasifican de manera coherente con el presupuesto original (2.2.3).
- Una identificación independiente en los documentos presupuestarios de los ingresos más importantes, entre ellos el ingreso proveniente de actividades relacionadas con los recursos naturales y la ayuda externa, (3.1.4).
- La publicación de un informe periódico sobre el estado de las finanzas públicas a largo plazo (3.1.7).
- Amplia distribución de un resumen simple y preciso del presupuesto anual (3.2.1).
- Transparencia en la compra y venta de activos públicos e identificación por separado de las transacciones más importantes (4.2.4).

21. En otras revisiones del Código se amplían ciertas prácticas a fin de incorporar nuevos requisitos, por ejemplo, la presentación del presupuesto conforme a un marco fiscal a mediano plazo (2.1.2), la auditoría de las cuentas definitivas (2.2.4), la notificación específica de “pasivos significativos distintos de deuda”, incluidas las garantías del gobierno y las obligaciones de fondos de pensiones sin financiamiento (3.1.5), la justificación de las revisiones de datos históricos o los cambios en la clasificación (4.1.3), y un mecanismo de seguimiento para garantizar el cumplimiento de las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría externa (4.3.2).

La función del Manual

22. En el Manual se procura ampliar y explicar los pilares y principios del Código y exponer las prácticas óptimas de una manera más detallada. En general, las mejoras en la gestión financiera pública y la administración tributaria realzan la transparencia fiscal y, dada esta relación positiva, el Manual contiene referencias pertinentes a estos aspectos. No obstante, no es objetivo del Manual servir de directriz para una buena gestión financiera. Del mismo modo, se evita formular recomendaciones generales en materia fiscal, aunque se establecen pautas sobre cómo aumentar la transparencia de ciertas actividades. En casos como los de las asociaciones entre los sectores público y privado, los fondos extrapresupuestarios y las leyes de responsabilidad fiscal, no deberá considerarse que la inclusión de requisitos de transparencia constituye un pronunciamiento a favor de las prácticas propiamente dichas. Si bien algunas de estas prácticas son relativamente sencillas,

otras requieren una explicación más detallada. Por tanto, la extensión del análisis de cada una de ellas en el Manual no debe interpretarse como indicación de su mayor o menor importancia.

23. El Manual tiene por finalidad informar a un público muy diverso. En primer lugar, las autoridades nacionales interesadas en promover la transparencia fiscal pueden examinar las descripciones detalladas, los ejemplos de países y las investigaciones, y usarlos para encauzar la creación de prácticas de transparencia fiscal más sólidas¹². En segundo lugar, el Manual es un instrumento integral para el FMI, y facilita al personal técnico las evaluaciones de IOCN fiscales y otras actividades de supervisión en los países. En tercer lugar, las organizaciones de la sociedad civil han utilizado el Manual para complementar sus esfuerzos por promover la transparencia fiscal. En el Manual también se mencionan iniciativas complementarias sobre transparencia. En cuarto lugar, el Manual es un documento de referencia útil en el sector académico. Finalmente, y en particular, es un instrumento valioso al que el poder legislativo puede recurrir para exigir al ejecutivo la adopción de prácticas más transparentes.

24. La transparencia fiscal es importante en todos los niveles de gobierno. La mayor parte del Código es igualmente aplicable a los gobiernos subnacionales, cuya observancia de las prácticas óptimas deberá alentarse. Del mismo modo, muchas prácticas óptimas también son aplicables a las corporaciones públicas, que, en particular, deberán funcionar con transparencia, publicar informes anuales y ser objeto de auditoría externa todos los años. Aunque en el Código la atención se centra principalmente en las prácticas de transparencia del gobierno central, también se estipula que el gobierno central debe tener acceso a informes de los gobiernos subnacionales y las corporaciones públicas para poder fiscalizar el gobierno general y las finanzas del sector público. Se reconoce que esto puede resultar difícil en algunos países, sobre todo en aquellos donde el sistema de gestión financiera en los niveles subnacionales de gobierno es deficiente. Por consiguiente, en ciertos casos, la aplicación de algunos elementos del Código podría estar limitada, al menos en primera instancia, al gobierno central. También se admite que, en algunos países, la relación constitucional entre el gobierno central y los gobiernos subnacionales limita la declaración de las actividades y finanzas del gobierno general por parte del gobierno central.

25. En muchos países, la adopción de todas las prácticas óptimas contenidas en el Código podría resultar difícil debido a la falta de capacidad para la gestión financiera pública. Para ayudar a esos países a establecer prioridades, en el Manual se describen algunos “requisitos básicos” de transparencia fiscal, que deberán contribuir a crear un fundamento sólido que permita lograr esa transparencia. Estos requisitos básicos no tienen por finalidad el reconocimiento de un nivel mínimo aceptable, sino el establecimiento de un punto de partida para la plena realización de todas las prácticas enunciadas en el Código. En el Manual se destacan también varias prácticas óptimas complementarias, de aplicación en los países en los que ya se aplican buenas prácticas y aún así existe interés en mejorar aún más la

¹² En el Manual, la explicación de cómo podrían adoptarse las prácticas óptimas contenidas en el Código es aplicable en la mayoría de los países. No obstante, se reconoce que, dadas las diferencias institucionales, constitucionales y jurídicas entre los países, la aplicación específica más conveniente de prácticas óptimas en un país determinado podría no ajustarse a lo indicado en el Manual.

transparencia fiscal¹³. Se recomienda que, en los países que ya han adoptado muchas o la mayoría de estas prácticas, las prácticas óptimas se consideren como el objetivo fundamental en materia de transparencia fiscal.

Revisiones del Manual

26. Si bien la estructura del Manual y gran parte de sus componentes básicos siguen intactos, se han hecho importantes modificaciones en varias secciones. En parte, esto se debe a la reorganización y profundización de ciertos aspectos a fin de mantener la necesaria coherencia con el Código revisado. Sin embargo, también se han efectuado revisiones detalladas del texto para ampliar el contenido, documentar nuevos casos de países en base a los resultados de los IOCN y añadir referencias. Como en el pasado, el Código y el Manual se basan en la labor de otros organismos normativos, tales como la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, la Federación Internacional de Contadores, la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, y la labor de organizaciones internacionales como las Naciones Unidas, el Banco Mundial, la Unión Europea, la Organización Mundial del Comercio y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. El Manual ha sido ampliado a fin de incluir enlaces con la Guía y abordar de manera más específica las dificultades excepcionales que afrontan los países en los que una parte importante del ingreso proviene de los recursos naturales.

27. Los ejemplos prácticos de buenas prácticas y prácticas óptimas que se presentan en el Manual para compartirlos con los países miembros han sido actualizados con información reciente. También se ha simplificado la descripción de los requisitos básicos de la transparencia fiscal (anexo); el objetivo, más que indicar buenas prácticas específicas, es dar a conocer los principios generales que deben observarse.

28. Como en su versión anterior, en el primer capítulo del Manual se examinan las funciones y responsabilidades, y se presentan definiciones precisas del sector público y sus componentes y de otras expresiones usadas en el Código y el Manual. Sin embargo, el análisis y la definición del gobierno se han ampliado y son coherentes con la definición de gobierno general contenida en el *Manual de estadísticas de finanzas públicas* (2001) del FMI. El Manual contiene además información y recuadros adicionales sobre instituciones sin fines de lucro no de mercado, relaciones intergubernamentales, asociaciones entre los sectores público y privado, gestión transparente de deuda y activos y cuestiones relacionadas con la transparencia del ingreso proveniente de recursos naturales.

29. En el segundo capítulo, que en esta versión se concentra en el proceso presupuestario, se presenta nueva información sobre requisitos para el calendario presupuestario, la necesidad de elaborar un presupuesto realista y la transparencia de los presupuestos complementarios. También se han añadido nuevos recuadros sobre temas relacionados con las leyes de responsabilidad fiscal y transparencia, el análisis de la pobreza y el impacto

¹³ Por ejemplo, las prácticas de la OCDE, la INTOSAI y las Naciones Unidas.

social, las actividades extrapresupuestarias, la elaboración de presupuestos en base a resultados y las normas contables internacionales para el sector público.

30. El tercer capítulo, en el que ahora se examinan los requisitos de contenido en la publicación y declaración de datos, contiene nuevas observaciones sobre la identificación por separado de las entradas de ingresos más importantes, una guía sobre presupuesto para la sociedad civil, diferentes tipos de pasivos distintos de deuda, la transparencia de los activos de recursos naturales, la declaración periódica de datos de finanzas públicas a largo plazo, garantías gubernamentales y leyes sobre libertad de información.

31. El capítulo cuarto abarca nuevamente cuestiones relacionadas con la calidad de los datos y las garantías de integridad, pero ahora incluye nueva información sobre normas contables, transparencia en la revisión o reclasificación de datos históricos, requisitos de transparencia en la venta de activos públicos, incluida la privatización, la *Declaración de Lima* de la INTOSAI, y las directrices para las normas de control interno de la INTOSAI.

I. CLARA DEFINICIÓN DE FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES

32. En este capítulo se consideran los principios y las prácticas de transparencia fiscal relacionadas con el alcance del gobierno y el marco de la gestión financiera pública. Su importancia es vital para responsabilizar a las autoridades de la formulación y ejecución de la política fiscal. La identificación de las entidades a cargo de suministrar bienes o servicios públicos ofrece al público una noción del verdadero alcance del gobierno. Un marco jurídico y administrativo que permite una asignación precisa de las funciones y responsabilidades del gobierno en la recaudación y el uso de los recursos públicos promueve la rendición de cuentas y el buen gobierno.

Alcance del gobierno

1.1 El sector gobierno deberá distinguirse del resto del sector público y del resto de la economía. Asimismo, dentro del sector público, las funciones de política y administración deberán ser claras y divulgarse al público.

33. El Código abarca buenas prácticas relacionadas con 1) la estructura y las funciones del gobierno; 2) las funciones de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial; 3) las responsabilidades de los distintos niveles del gobierno; 4) las relaciones entre el gobierno y las corporaciones públicas; y 5) la participación del gobierno en el sector privado.

34. Los requisitos básicos de este principio tienen por objeto garantizar lo siguiente:

- La publicación de un organigrama institucional en el que se indique con claridad la estructura del sector público y se identifiquen todas las entidades gubernamentales, por nivel de gobierno, y las corporaciones públicas.
- La explicación del alcance y propósito de todas las actividades cuasifiscales.
- La distribución clara de ingresos y responsabilidades entre los distintos niveles del gobierno.

Estructura y funciones del gobierno

1.1.1 Deberán especificarse claramente la estructura y las funciones del gobierno.

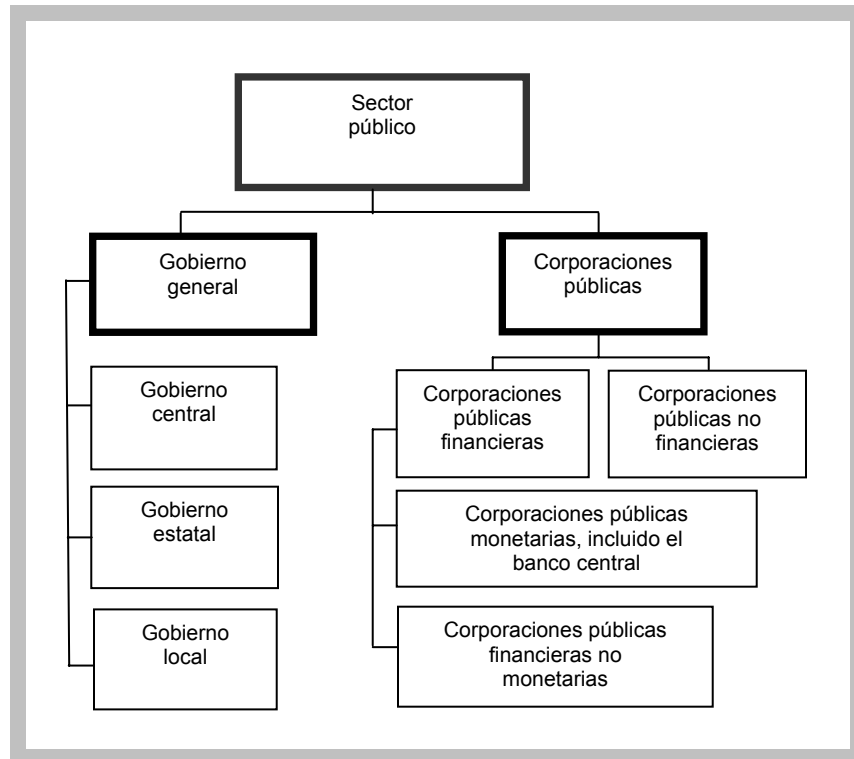
35. El sector público comprende el sector del gobierno general y las corporaciones públicas¹⁴. Los dos principales tipos de corporación pública son las corporaciones públicas no financieras y las corporaciones públicas financieras, que incluyen a la autoridad monetaria (banco central) y las corporaciones financieras no monetarias¹⁵. La separación entre las

¹⁴ Los términos y conceptos definidos en esta sección se basan en las definiciones que constan en el capítulo II del *Manual de estadísticas de finanzas públicas (MEFP 2001)* elaborado por el FMI. Para lograr una mejor comprensión de dichos conceptos se recomienda consultar el *MEFP 2001* y otros documentos complementarios (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/esl/index.htm>).

¹⁵ En el *MEFP 2001* se usa el término “corporación pública” uniformemente en sustitución de los términos “sociedad pública” e “institución financiera pública”; ese criterio se ha seguido también en este documento.

funciones del gobierno y las actividades comerciales y monetarias ayuda a promover una clara rendición de cuentas por la conducción de estas distintas actividades y facilita la evaluación del efecto macroeconómico de las actividades fiscales. La publicación de un organigrama institucional¹⁶ del gobierno y del resto del sector público es un requisito de transparencia fiscal que ayuda a describir con claridad la estructura de gobierno. Este organigrama deberá incluir las entidades que conforman los siguientes subsectores del sector público (gráfico 1):

Gráfico 1. Sector público



36. La identificación de todas las entidades que desempeñan funciones gubernamentales es el primer paso fundamental para fomentar la transparencia fiscal. Las funciones gubernamentales son actividades relacionadas con la aplicación de las políticas públicas a través del suministro de servicios ajenos al mercado¹⁷ y la redistribución del ingreso y la

¹⁶ En la publicación *Government Finance Statistics Yearbook* (anuario de estadísticas de finanzas públicas) pueden consultarse ejemplos de organigramas institucionales de ciertos países.

¹⁷ El producto se define como ajeno al mercado si se provee sin cargo o a precios que no se consideran económicamente significativos y, por tanto, no influyen en la oferta o la demanda. En el *MEFP 2001* (pág. 11) se observa que puede ser difícil determinar si una entidad debe clasificarse como entidad gubernamental o como corporación pública cuando vende sus productos. Si bien el principal criterio para clasificar una corporación pública es el hecho de que venda la mayor parte de su producción o la totalidad de esta a precios de mercado, en el caso de muchos bienes y servicios del sector público puede ser difícil determinar ese precio.

riqueza, y están financiadas principalmente por medio de impuestos y otros gravámenes obligatorios para los sectores no gubernamentales. Sin embargo, es difícil delimitar el gobierno y el sector público, sobre todo en los países en proceso de cambio acelerado.

37. En el Código, el término “gobierno” se usa para describir el sector del gobierno general, tal como se define en el *Sistema de Cuentas Nacionales 1993 (SCN 1993)* de las Naciones Unidas y en el *Manual de estadísticas de finanzas públicas (MEFP 2001)* del FMI¹⁸. El sector del gobierno general está formado por todas las unidades de gobierno y todas las instituciones sin fines de lucro (ISFL) no de mercado que son controladas y financiadas principalmente por el gobierno. Las unidades de gobierno abarcan todas las unidades institucionales nacionales y subnacionales cuya principal actividad sea las funciones de gobierno. Esto incluiría todas las entidades que reciben la mayor parte de su financiamiento de transferencias, ingresos consignados a fines específicos u otras fuentes oficiales a fin de desempeñar funciones de gobierno (así como el gasto de fondos públicos para propósitos fiscales, incluso si no está cubierto por mecanismos institucionales)¹⁹. El ingreso y el gasto que no están incluidos en las asignaciones presupuestarias anuales se denominan “extrapresupuestarios” y podrían estar asociados con dos tipos de institución que pueden existir en todos los niveles de gobierno y que deberán incluirse en el organigrama institucional: los “fondos extrapresupuestarios” (véase una descripción más detallada en el recuadro 13 del capítulo II) y las ISFL no de mercado. Estas instituciones realizan actividades no comerciales y se financian principalmente con transferencias del gobierno o ingresos consignados, pero también pueden tener otras fuentes de ingreso. Los fondos extrapresupuestarios y las ISFL no de mercado son bastante comunes, aunque las últimas son más problemáticas para la definición del gobierno, como se señala en el recuadro 2 (véase una descripción más detallada de las ISFL no de mercado en el *MEFP 2001*). Por tanto, el sector del gobierno general está formado por todas las unidades institucionales públicas que son productores no de mercado. Las unidades controladas por el gobierno que son productores de mercado no forman parte del gobierno general, sino del resto del sector público.

38. Las buenas prácticas de transparencia fiscal exigen la inclusión de todas estas actividades cuando se hace alusión al gobierno, no solo conceptualmente mediante su incorporación en un organigrama institucional del gobierno, sino también en los documentos presupuestarios y los informes fiscales²⁰. Además, la definición del gobierno general y el

¹⁸ Véase el *MEFP 2001* en <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=15203>.

¹⁹ Esto incluye el gasto especial o el gasto ordinario de fondos públicos no asignados por el poder legislativo. Por ejemplo, el gasto de los dividendos del petróleo deberá incluirse en el ingreso y gasto del gobierno general, incluso si no se asigna ni se incluye en el presupuesto de una entidad gubernamental.

²⁰ El caso de **Honduras** ofrece un buen ejemplo de buenas prácticas. En la nueva ley de presupuesto aprobada en 2004, el gobierno general y el sector público se definen de acuerdo con el *MEFP 2001*. Esto conlleva la preparación de presupuestos y la notificación por parte de los organismos descentralizados no comerciales, que anteriormente se excluían (véase **Honduras**, párrafo 4 de la actualización del módulo fiscal del IOCN, 2005). **El Salvador** es otro país donde se hace una distinción bastante clara entre las instituciones públicas descentralizadas que cumplen funciones no comerciales, que se incluyen en el presupuesto y las estadísticas de las finanzas públicas, y las instituciones que cumplen funciones comerciales, que solo se incluyen en las

(continúa)

organigrama institucional deberán aplicarse uniformemente en todos los organismos que declaran datos sobre las actividades gubernamentales. La aplicación del *Sistema Europeo de Cuentas 1995 (SEC)* a las estadísticas económicas en los países de la Unión Europea es un ejemplo de buenas prácticas en la definición de los límites del gobierno²¹.

Recuadro 2. Instituciones sin fines de lucro (ISFL) no de mercado

A veces es difícil identificar las entidades gubernamentales. Por ejemplo, algunas entidades podrían tener una identidad jurídica independiente, gran autonomía frente al poder ejecutivo, incluida una facultad discrecional sobre la composición de sus gastos, y una fuente directa de ingresos derivada de transferencias de ingresos consignados. No obstante, si llevan a cabo actividades no de mercado, se financian principalmente a través de los impuestos (u otras transferencias obligatorias) o si están administradas por un organismo gubernamental, estas entidades son, de hecho, entidades gubernamentales y deberán incluirse en la definición oficial de operaciones del gobierno. Estas entidades son instituciones sin fines de lucro (ISFL) no de mercado y deberán incluirse en las operaciones del gobierno general.

Los gobiernos pueden optar por utilizar estas entidades en lugar de organismos gubernamentales para llevar a cabo ciertas actividades porque pueden considerarse independientes y más objetivas, y menos expuestas a las presiones políticas. Algunas de estas entidades son organismos de investigación y desarrollo, o se encargan de establecer y mantener normas ambientales, de salud, seguridad o educación. Las ISFL no de mercado pueden crearse por razones de eficiencia, por ejemplo, cuando de otro modo los requisitos legales impiden al gobierno realizar sus operaciones. Para determinar si un gobierno ejerce o no control sobre las operaciones de una entidad es necesaria una evaluación de su capacidad para fijar la política general, ya sea en virtud del derecho a nombrar directivos o por medios financieros. De acuerdo con el *MEFP 2001*, una ISFL se financia principalmente a través del gobierno cuando la mayor parte de sus fondos de operación provienen de una unidad gubernamental o del ingreso generado por un impuesto afectado a un fin específico.

Para lograr la transparencia fiscal, deben incluirse todas las ISFL no de mercado (que a veces se denominan también entidades autónomas) en los documentos de presupuesto y los informes sobre las actividades del gobierno general. Los datos recogidos de los IOCN fiscales parecen indicar que en muchos países este requisito no se cumple. En algunos de esos países este tipo de entidades realizan numerosas actividades fiscales, y su exclusión de las estadísticas del gobierno general sesga considerablemente la interpretación del tamaño y alcance del gobierno, y podría subestimarse la participación del gobierno en sectores fundamentales como la salud y la educación. Además, en muchos casos, dada la existencia de ISFL no de mercado y entidades autónomas que llevan a cabo un conjunto disparate de actividades, algunas de mercado y otras no de mercado, los distintos organismos gubernamentales pueden usar distintas definiciones oficiales del gobierno general. Esto podría dificultar considerablemente la interpretación y armonización de los diferentes informes estadísticos.

estadísticas del sector público. No obstante, se mantienen ciertos gastos extrapresupuestarios (véase **El Salvador**, párrafo 2 del módulo de transparencia fiscal del IOCN, 2005).

²¹ Véase <http://www.europa.eu.int/comm/eurostat> (en inglés).

Funciones de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial

1.1.2 Deberán definirse claramente las facultades fiscales de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial.

39. En el Código se estipula que las funciones de los distintos poderes de gobierno en lo que concierne a la gestión financiera pública deben estar claramente definidas, si bien no se propugna una estructura de gobierno específica en base a los problemas de administración fiscal. Las relaciones entre los distintos poderes de gobierno varían considerablemente de un país a otro, y en muchos casos son objeto de cambios a medida que evolucionan los sistemas políticos y administrativos. En varios estudios recientes se destaca la importante influencia que tienen las instituciones que elaboran el presupuesto en los resultados de las finanzas públicas²². La autoridad de los distintos poderes en las diferentes etapas del proceso presupuestario deberá definirse claramente en la ley de presupuesto o en la constitución. Por ejemplo, el poder ejecutivo podría recibir autoridad para conducir la política fiscal cuando el poder legislativo no haya aprobado el presupuesto antes del inicio del ejercicio correspondiente.

40. Las atribuciones y limitaciones de cada uno de los poderes de gobierno con respecto a las modificaciones presupuestarias durante el ejercicio deberán estar claramente especificadas en el marco jurídico. En los sistemas presidenciales (a diferencia de los parlamentarios) es más habitual que el poder legislativo incorpore cambios en el proyecto de presupuesto. En estos casos, el proyecto de presupuesto que el poder ejecutivo presenta al legislativo, así como el presupuesto final aprobado por el legislativo, deberán darse a conocer al público a fin de exigir a todos los poderes que rindan cuentas por su participación en el proceso presupuestario.

41. Los poderes legislativo y judicial deberán actuar diligentemente para garantizar la disponibilidad e integridad de la información²³. En este contexto, el poder legislativo debería contar con un comité dinámico que supervise la conducción de la política fiscal y que facilite la incorporación de las opiniones de la sociedad civil en las deliberaciones sobre el presupuesto (por ejemplo, mediante propuestas públicas). En lo que respecta al poder judicial, los contribuyentes, así como los usuarios de servicios públicos específicos, pensiones públicas u otras prestaciones del seguro social deberán disponer de medios para objetar la legalidad de un fallo apelando a los tribunales. En algunos casos, las decisiones de los tribunales pueden tener repercusiones fuertes sobre las finanzas públicas.

²² Véanse, por ejemplo, Alesina y Perotti (1995 y 1999) y Stein, Talvi y Grisanti (1998). Estos estudios indican que en Europa y América Latina se obtienen mejores resultados fiscales cuando los procedimientos presupuestarios concentran la autoridad en el poder ejecutivo (específicamente, en el ministerio de Hacienda) y esos procedimientos son más transparentes.

²³ Sin embargo, en el Código no se estipula si el poder legislativo debe tener autoridad para modificar el presupuesto presentado por el ejecutivo. Este aspecto trasciende al área de la transparencia. Alesina y Perotti (1999) examinan los efectos de las distintas facultades legislativas para enmendar el presupuesto.

Funciones en los diferentes niveles de gobierno

1.1.3 Deberán especificarse con claridad las funciones de los diferentes niveles del gobierno y sus interrelaciones.

42. A efectos de transparencia es esencial una clara delimitación de las funciones del gobierno. Al nivel más general, es necesario definir bien la asignación de las facultades tributarias, la autoridad para obtener créditos o contraer deuda y la responsabilidad del gasto entre los distintos niveles de gobierno. Las estructuras intergubernamentales varían mucho de un país a otro, y van desde los sistemas federales, en que cada uno de los estados o provincias tiene importantes atribuciones, hasta los sistemas unitarios de gobierno. A nivel local, la inclusión de diversas estructuras de gobierno, ya sean formales o informales, podrían complicar aún más la situación. Existen grandes diferencias en la asignación de las facultades en materia de ingreso y financiamiento y las funciones de gasto, incluso entre estructuras de gobierno que parecen similares, y esas diferencias podrían agrandarse con el tiempo. Para lograr la transparencia fiscal, la asignación de atribuciones y funciones debe hacerse en base a principios claramente definidos, enunciados en la legislación vigente o en la constitución. Además, las facultades y funciones en cada nivel de gobierno deberán ejercerse de manera transparente y coherente.

43. En los casos en que existen, deberán especificarse claramente los ingresos compartidos y las transferencias intergubernamentales, preferiblemente en base a principios o fórmulas estables, más que a normas discrecionales o negociaciones. Desafortunadamente, es habitual que las transferencias se negocien anualmente, una práctica que no es estable ni transparente. Una fórmula con parámetros bien definidos ofrece la opción más transparente para la distribución de las transferencias fiscales intergubernamentales. Una distribución basada en la “necesidad”, cuando esa “necesidad” no está bien delimitada, expone el proceso a la subjetividad y reduce la transparencia. Las donaciones para proyectos también tienen carácter más subjetivo, aunque la transparencia puede aumentarse si se dan a conocer las normas y los motivos en que se basan las decisiones.

44. La transparencia fiscal en los niveles subnacionales de gobierno y en las relaciones entre los distintos niveles de gobierno reviste especial importancia cuando los gobiernos delegan funciones fiscales. La descentralización se ha transformado en una estrategia habitual en base a la premisa de que los niveles subnacionales de gobierno pueden satisfacer mejor las necesidades locales a un costo menor. Muchos países cuentan con legislación reciente para asignar o reasignar las funciones de los distintos niveles de gobierno²⁴. En estas circunstancias, las oportunidades para la duplicación de funciones y la falta de claridad en la asignación del gasto son numerosas. Además, dadas las desigualdades entre regiones, y a fin

²⁴ Hace poco, **Mozambique** estableció un nuevo marco institucional para las relaciones intergubernamentales con normas relativamente claras y sencillas (véase **Mozambique**, párrafo 5 del módulo fiscal del IOCN, 2001). En **Colombia**, la legislación establece, con claridad y transparencia, el monto de los recursos a transferir, las normas para el incremento de los recursos transferidos y las normas aplicables a la distribución de los recursos entre los departamentos, distritos y municipios (véase **Colombia**, recuadro 1 del módulo fiscal del IOCN, 2003).

de abordarlas, la mayoría de los países que tratan de descentralizarse han introducido nueva legislación relativa a la participación en los impuestos y las transferencias intergubernamentales. Finalmente, la eficacia de esta estrategia depende en gran medida de la capacidad de la ciudadanía para exigir la rendición de cuentas a los funcionarios de gobiernos locales. La rendición de cuentas de los gobiernos locales puede verse afectada por numerosos factores, aunque la calidad de los datos fiscales y el acceso del público a esos datos a nivel local es un factor crucial. Cuanto más descentralizadas sean las decisiones sobre ingreso y gasto, más importante será asegurarse de que los niveles subnacionales de gobierno apliquen buenas prácticas de transparencia fiscal.

45. En el caso de los países con importantes ingresos provenientes de los recursos naturales, la distribución de recursos entre los distintos niveles de gobierno presenta dificultades especiales. Los mecanismos para asignar o compartir el ingreso proveniente de esos recursos entre el gobierno central y los gobiernos subnacionales deberán definirse con precisión y las modificaciones del sistema deberán estar sujetas a normas y procedimientos precisos²⁵. Existen varios motivos para situar el control de los recursos a nivel nacional, por ejemplo la capacidad para controlar el gasto y ahorrar el ingreso extraordinario y fomentar la coherencia de la política para alcanzar los objetivos macroeconómicos. No obstante, en muchos casos estos ingresos son controlados por los gobiernos subnacionales o se usan para financiar sus actividades. En los países en que los niveles subnacionales de gobierno gozan de un alto grado de independencia podría ser difícil elaborar un sistema transparente de participación en los ingresos fiscales que satisficiera todos los objetivos.

46. El gobierno central necesita información adecuada sobre las actividades fiscales de los gobiernos subnacionales a fin de contar con una visión completa de las actividades del gobierno general. Esto reviste especial importancia en los casos en que los gobiernos subnacionales pueden obtener préstamos, incluidos los de prestamistas internacionales. En muchos países, el gobierno central mantiene un pasivo contingente implícito sobre la deuda de los gobiernos subnacionales; en estos casos, la fiscalización de esos gobiernos es especialmente importante. Esto puede ser difícil porque muchos gobiernos subnacionales no proporcionan datos fiscales fiables de manera oportuna. Además, los gobiernos subnacionales podrían tener pasivos ocultos, por ejemplo atrasos no controlados en los pagos o pasivos contingentes frente a corporaciones públicas locales. En algunos países, la legislación sobre responsabilidad fiscal incluye la declaración de datos y otras obligaciones para los gobiernos subnacionales²⁶. En los casos en que los gobiernos subnacionales han

²⁵ En **Nigeria** se ha suscrito un acuerdo entre el gobierno federal y los gobiernos estatales y locales sobre fórmulas de participación en los ingresos provenientes del petróleo y el gas. Los desembolsos a las entidades territoriales se publican mensualmente en un sitio de Internet (<http://www.fmf.gov.ng>, en inglés). A fin de regular los efectos macroeconómicos de los recursos del petróleo, se alcanzó un consenso para limitar la descarga de los ingresos del petróleo en los presupuestos mediante el ahorro del ingreso excedente derivado del aumento del precio del petróleo cuando se supere un precio de referencia presupuestario.

²⁶ En **Perú**, la Ley de Responsabilidad y Transparencia Fiscal de 2003 exige que el gobierno central garantice la deuda externa contraída por los gobiernos subnacionales; dicha deuda solo deberá usarse para financiar inversión pública; la relación entre la deuda y el ingreso corriente debe ser inferior al 100% y la relación entre el servicio anual de la deuda y el ingreso corriente debe ser inferior al 25% en todos los gobiernos subnacionales; además, el saldo primario promedio a tres años de los gobiernos subnacionales debe ser positivo.

alcanzado un nivel excesivo de endeudamiento y han solicitado una operación de rescate al gobierno central, la asistencia generalmente se otorga junto con la suscripción de acuerdos con el gobierno subnacional a fin de garantizar el mejoramiento de su situación fiscal y el reembolso de los fondos. Deberá informarse al público sobre las condiciones de estos acuerdos cuando se suscriban.

Relaciones entre el gobierno y las corporaciones públicas

1.1.4 Las relaciones entre el gobierno y las corporaciones públicas deberán fundamentarse en acuerdos claros.

47. Para lograr la transparencia fiscal, las relaciones financieras entre el gobierno y las corporaciones públicas deben estar bien definidas. En particular, dado que las corporaciones públicas son de propiedad total o parcial del gobierno, deberán existir claras expectativas sobre la forma en que se determinarán las transferencias de utilidades y el pago de dividendos al gobierno. El informe anual de las corporaciones públicas deberá contener información detallada sobre las utilidades totales, las utilidades no distribuidas, otros usos de las utilidades y el monto transferido al presupuesto, y esta información deberá incluirse también en los documentos de presupuesto anual. En algunos países, las utilidades podrían transferirse a fondos extrapresupuestarios, usarse directamente para financiar o adquirir bienes públicos o, incluso, podrían pagarse en especie para su uso por parte del gobierno. Para fines de transparencia fiscal, todos los pagos efectuados por corporaciones públicas, incluidos los impuestos, derechos, dividendos o utilidades, deberán declararse en el informe anual de la corporación y en los documentos de presupuesto. En el presupuesto, los pagos en especie deberán valorarse en base a su valor de mercado. Por su parte, si el gobierno hace transferencias a la corporación pública, estas deberán incluirse en el presupuesto anual. En este caso las transferencias del gobierno a la corporación también deberán registrarse en el presupuesto y los informes anuales.

48. Ciertas funciones, que se denominan actividades cuasifiscales, son desempeñadas en nombre del gobierno por corporaciones públicas o, menos frecuentemente, por entidades privadas. Las actividades cuasifiscales pueden tener importantes repercusiones en la política pública y en la situación financiera del gobierno general, aunque habitualmente estos efectos fiscales no quedan recogidos en los informes fiscales correspondientes al gobierno general. Por ejemplo, se puede solicitar a las instituciones financieras o comerciales que otorguen empréstitos con tasas subvencionadas, y el componente de subvención representa una pérdida para la institución. No obstante, si el gobierno hubiera subvencionado directamente la actividad, se habría indicado como una subvención en el presupuesto del gobierno y el costo de la política habría sido transparente. En consecuencia, las actividades cuasifiscales son un medio no transparente de ejecutar la política fiscal y conllevan importantes riesgos fiscales. Los costos de estas actividades repercutirán en el presupuesto, ya sea mediante transferencias menores de utilidades o, con el tiempo, debido a la necesidad de subvencionar o recapitalizar la corporación pública. Por tanto, la conducción transparente de todas las actividades fiscales, con independencia de cuándo y cómo ocurran, es una de las características centrales de la transparencia fiscal.

49. En general, las funciones fiscales deberán estar en manos de las entidades gubernamentales; no obstante, dado que las corporaciones públicas también pueden realizar actividades no comerciales en nombre del gobierno, la transparencia fiscal hace necesario identificar esas actividades en los informes anuales. Las actividades cuasifiscales podrían eliminarse si su costo se incluyera en el presupuesto mediante una transferencia presupuestaria bien definida a la corporación pública o una subvención presupuestaria directa para esas actividades²⁷. El costo y la transferencia del gobierno que lleva aparejada también deberán hacerse explícitos en los estados de situación financiera y los informes anuales de la corporación pública. Estas medidas reducen el riesgo de que el sector público no gubernamental, especialmente las corporaciones financieras, necesiten un respaldo financiero imprevisto cuando se les solicita que cumplan con los objetivos de política fiscal.

50. También puede producirse la situación opuesta cuando los organismos gubernamentales proporcionan servicios comerciales y, por tanto, reciben ingresos por concepto de costos comerciales. Esta situación era especialmente habitual en las economías en transición, en que la planificación central había desdibujado la distinción entre las actividades del sector público y las del sector privado. Si un organismo gubernamental lleva a cabo funciones bancarias o comerciales, la transparencia fiscal hace necesario identificarlas junto con los objetivos de política fiscal de esas actividades. En el presupuesto del organismo debe hacerse constar tanto el ingreso proveniente de las actividades comerciales como su costo. En muchos casos se asigna al organismo la función de fiscalizar las actividades comerciales que lleva a cabo. Para evitar este tipo de conflicto de intereses, y para establecer con claridad las funciones fiscales del gobierno, las actividades comerciales de los organismos gubernamentales deberán privatizarse o asignarse a una corporación pública que no desempeñe funciones normativas.

²⁷ En **Azerbaián**, las subvenciones del combustible proporcionadas por SOCAR, la empresa nacional de petróleo, se incorporaron finalmente al presupuesto mediante un reconocimiento de su monto en la presentación del presupuesto, y SOCAR recibió un crédito por impuestos pendientes de pago por el mismo monto (véase **Azerbaián**, sección II de la actualización del módulo fiscal del IOCN, 2005).

El gobierno general y el banco central^{28, 29}

51. La función principal del banco central es llevar a cabo la política monetaria del gobierno. Cada vez más, sus funciones se definen de tal manera que goce de tanta autonomía como sea posible dentro de un marco que asegure una adecuada rendición de cuentas³⁰. En muchos países, las leyes relativas al banco central subrayan la independencia operativa de la institución y prohíben o restringen el financiamiento directo del déficit fiscal³¹. En esos países, las actividades que se realizan para el gobierno se llevan a cabo en régimen comercial o de manera que por lo menos permitan recuperar los costos.

52. No obstante, en algunos países, varias actividades desempeñadas por los bancos centrales son de índole cuasifiscal. Las actividades cuasifiscales pueden abarcar operaciones relacionadas con la gestión del sistema financiero (por ejemplo, préstamos subvencionados y crédito dirigido) o del sistema cambiario (por ejemplo, tipos de cambio múltiple o depósitos de importación). El gobierno puede utilizar esas operaciones como sustituto de una medida fiscal directa, y tendrán efectos económicos similares. Afectarán el saldo de operaciones del banco central, y por lo tanto deben tenerse en cuenta a la hora de justificar y proyectar la situación fiscal general. La transparencia fiscal exige que se definan con claridad las relaciones institucionales entre las operaciones monetarias y fiscales y las funciones que el banco central desempeña en nombre del gobierno. Véanse más detalles en el *Código de buenas prácticas de transparencia en las políticas monetarias y financieras*³².

El gobierno general y las empresas financieras públicas

53. Con frecuencia se han establecido corporaciones públicas financieras para prestar asistencia de índole cuasifiscal, como es el caso de bancos de desarrollo que otorgan préstamos a sectores específicos a tasas inferiores a las del mercado. Además, los gobiernos recurren a las corporaciones públicas financieras en forma más ad hoc para otorgar asistencia cuasifiscal, por ejemplo, mediante instrucciones sobre financiamiento basadas en criterios de política. Si bien en los últimos años se ha privatizado un número creciente de bancos

²⁸ En el Código, y en lo sucesivo en este manual, las referencias a las corporaciones públicas financieras no incluyen el banco central. Dada la significación particular del banco central para el análisis fiscal, es importante distinguirlo claramente de las otras corporaciones públicas financieras.

²⁹ La relación entre el banco central y el gobierno debe regirse por los principios enunciados en el *Código de buenas prácticas de transparencia en las políticas monetarias y financieras* del Fondo Monetario Internacional.

³⁰ En **Suecia**, el banco central no realiza actividades cuasifiscales, y su independencia queda garantizada por las enmiendas a la Ley de 1997 relativa al Banco de Suecia (véase **Suecia**, párrafo 5 del módulo fiscal del IOCN, 2000).

³¹ Algunos ejemplos son **Moldova**, **Mongolia** y **Brasil**. Aun si el financiamiento directo está prohibido, sigue siendo posible que el banco central adquiera títulos del Estado en el mercado abierto, o que influya en la demanda de esos títulos de otras maneras (por ejemplo, exigiendo su uso para cumplir con los requisitos de encaje legal).

³² Véase una explicación detallada en <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/code/spa/code2s.pdf>.

estatales, estos siguen representando una proporción mayoritaria en el sector bancario de muchas economías en desarrollo, y muchos pueden realizar actividades cuasifiscales³³.

El gobierno general y las corporaciones públicas no financieras

54. En muchos países, las corporaciones públicas no financieras prestan servicios no comerciales, generalmente cobrando tarifas menores a los precios que permitirían recuperar los costos (por ejemplo, abasteciendo de electricidad por debajo del costo a los consumidores de zonas rurales). En varios países también se exige a las corporaciones públicas no financieras que proporcionen servicios sociales. Estas actividades no comerciales pueden ser financiadas mediante subvenciones cruzadas entre diferentes grupos de consumidores, incurriendo en pérdidas que son financiadas con el presupuesto o contrayendo empréstitos. En algunos casos, ciertas corporaciones públicas no financieras pueden cobrar precios excesivos, y las abultadas utilidades obtenidas se transfieren a otras empresas o al presupuesto. Esto crea confusión entre las funciones fiscales del gobierno y la función comercial de las corporaciones públicas no financieras, resta transparencia a las relaciones entre el gobierno y las corporaciones públicas no financieras y crea dificultades para exigir responsabilidades a los administradores de dichas empresas. En estos casos, desde el punto de vista de la transparencia fiscal, la práctica óptima consistiría en incluir una transferencia presupuestaria directa a las corporaciones públicas para cubrir los costos de las actividades cuasifiscales. En algunos países, el gobierno celebra contratos con corporaciones públicas no financieras para que estas presten un servicio no comercial a cambio de una transferencia presupuestaria explícita que refleja el precio que el gobierno está dispuesto a pagar por el servicio. Podrían celebrarse contratos similares con corporaciones públicas financieras.

55. Si bien el Código no se elaboró para las corporaciones públicas, muchas de las prácticas que se describen en él pueden y deberán aplicarse a dichas empresas. Concretamente, deberán operar con transparencia y sus estados financieros auditados deberán ser presentados por el poder ejecutivo al poder legislativo y deberán publicarse. Las corporaciones públicas deberán aplicar normas contables reconocidas internacionalmente³⁴, de tal manera que sus cuentas puedan ser debidamente auditadas por empresas contables internacionales. La práctica óptima es que las corporaciones públicas observen los requisitos pertinentes de divulgación de datos y transparencia que establece el principio V de los Principios de la OCDE para el gobierno de las sociedades (revisados en 2004). En el recuadro 3 se presentan detalladamente estos requisitos³⁵.

³³ Véase Goldstein (1997).

³⁴ Véanse, como ejemplos principales, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (<http://www.iasb.org/Home.htm>, en inglés) o los Principios de contabilidad generalmente aceptados de Estados Unidos (GAAP) (<http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>, en inglés). El Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores publicó una guía en la que establece que las NIIF son aplicables a las entidades comerciales del gobierno.

³⁵ En el **Reino Unido**, las corporaciones públicas no financieras operan sobre bases comerciales, y los costos de las actividades no comerciales quedan compensados y reflejados en el presupuesto. En algunos países, como **Francia, Chile, Honduras y Brasil**, las actividades cuasifiscales se han reducido considerablemente al haberse
(continúa)

**Recuadro 3. Principios de la OCDE para el gobierno de las sociedades:
Principio V sobre divulgación y transparencia informativa**

El marco del gobierno de las sociedades debe asegurar que se presenta información de manera precisa y de modo regular acerca de todas las cuestiones sustanciales referentes a la sociedad, incluidos los resultados, la situación financiera, la propiedad y el gobierno de la sociedad.

1. La divulgación abarca, entre otros aspectos, la información sustancial sobre los siguientes puntos:

- Los resultados financieros y de explotación de la empresa.
- Los objetivos de la empresa.
- La participación mayoritaria y los derechos de voto.
- La política de remuneración de los miembros del directorio y los ejecutivos principales, e información sobre los miembros del directorio, como cualificaciones, proceso de selección, participación en directorios de otras empresas, y la opinión del directorio con respecto a su independencia.
- Factores de riesgo previsible.
- Cuestiones relativas a los empleados y otras partes interesadas.
- Estructuras y políticas de gobierno, en particular, el contenido de cualquier código o política de gobierno societario y su proceso de aplicación.

2. La información debe prepararse y presentarse de conformidad con normas contables de alta calidad sobre la divulgación de información financiera y no financiera.

3. Una empresa independiente, competente y cualificada deberá realizar anualmente una auditoría que garantice externa y objetivamente la forma en que se elaboran y presentan los estados financieros.

4. Los canales de divulgación deben ofrecer a los usuarios acceso a información pertinente en forma equitativa, oportuna y eficiente en función de los costos.

Empresas de recursos naturales

56. Las empresas de recursos naturales por lo general llevan a cabo actividades comerciales y no comerciales, como prestación de servicios sociales o de otro tipo normalmente proporcionados por el gobierno; requisitos específicos de empleo, y el suministro de productos a precios inferiores a los de recuperación del costo o a los precios de mercado para consumo interno. Para que la política fiscal sea clara es necesario que el ministerio de Hacienda supervise las actividades no comerciales. Además, se debe cuantificar el costo que implican estas actividades debido a la reducción de los dividendos o de los pagos de impuestos e informar al público al respecto. La claridad asimismo hace necesario definir la función que desempeña la empresa de recursos naturales en cuanto a políticas y

efectuado transferencias presupuestarias explícitas en relación con ciertas actividades no comerciales realizadas por corporaciones públicas (véanse **Francia**, párrafo 2 del módulo fiscal del IOCN, 2000; **Chile**, párrafo 5 de la actualización del módulo fiscal del IOCN, 2003; **Honduras**, párrafo 4 de la actualización del módulo fiscal del IOCN, 2005; y **Brasil**, párrafo 11 del módulo fiscal del IOCN, 2001).

reglamentos en relación con el ministerio encargado de ese sector y el ministerio de Hacienda. La práctica óptima consistiría en separar claramente las funciones comerciales y no comerciales de las empresas de recursos naturales, y dejar en manos de los ministerios la supervisión y las decisiones sobre políticas relativas a las actividades no comerciales.

57. Es importante someter las empresas de recursos naturales a las mismas normas de gobierno a las que están sometidas otras empresas (véase el recuadro 4), incluida la obligación de poner a disposición del público los estados contables auditados. De acuerdo con las prácticas óptimas, en los estados contables deben indicarse todos los pagos imputados al presupuesto en concepto de impuestos, regalías, dividendos, o cualquier otro concepto, como por ejemplo pagos en especie³⁶. También deberán divulgarse todas las transferencias del gobierno que reciba la empresa de recursos naturales. Por ejemplo, en algunos países el gobierno tiene que contribuir, por intermedio de la empresa de recursos naturales, a sufragar los costos de producción de operaciones conjuntas con empresas privadas. En tales casos, la empresa de recursos naturales debe responsabilizarse del uso de las contribuciones del gobierno.

**Recuadro 4. Características de las reglas sobre transparencia:
Recomendaciones de política de la OCDE**

- Las reglas deberán tener metas de política claramente identificadas, deberán estar expresadas en términos claros y sencillos, y deberán tener una sólida base jurídica.
- A menudo es conveniente someter a la consulta pública las reglas nuevas.
- Los procedimientos de aplicación de las reglas deberán ser abiertos y no discriminatorios. Deberán aplicarse por igual a los sectores público y privado, y deberán contener un proceso de apelación.
- Deberá reducirse al mínimo la superposición de responsabilidades entre las autoridades normativas.
- Deberán examinarse periódicamente las reglas y sus repercusiones, y deberán publicarse los informes de los exámenes.

Participación del gobierno en el sector privado

1.1.5 Las relaciones del gobierno con el sector privado deberán ser transparentes y ajustarse a normas y procedimientos claros.

³⁶ Véase un análisis más detallado de estos temas en la *Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales*, así como otros ejemplos de actividades cuasifiscales realizadas por empresas de recursos naturales.

58. El gobierno regula el sector privado de distintas maneras, y la transparencia de las operaciones del gobierno puede ser de beneficio limitado si no se aclaran todos los tipos de interacción en materia de regulaciones con el sector privado.

Reglamentación del sector privado no bancario

59. Los gobiernos han tomado cada vez más conciencia de la necesidad de la transparencia en las prácticas normativas. Este aspecto de la regulación está explícitamente reconocido en un documento de la OCDE de recomendaciones de política sobre la reforma regulatoria (*OECD Policy Recommendations on Regulatory Reform*), en el que también se aborda el tema de la eficiencia de la regulación³⁷. La práctica óptima aconseja la plena aplicación de estas recomendaciones.

60. Hay otras actividades que desempeña el sector privado bajo la dirección del gobierno, o conjuntamente con él, que deberán compartir las características de las reglas de transparencia. Se cuentan entre ellas la imposición de los costos derivados de la recaudación de los impuestos de empresas privadas y particulares; los aportes obligatorios a los proveedores privados de pensiones a la vejez, cobertura de gastos médicos y seguro; y proyectos de infraestructura con financiamiento privado. Si las modificaciones de las políticas o las reglamentaciones imponen costos de cumplimiento significativos a los ciudadanos o a los contribuyentes, deberá concedérseles un tiempo suficiente para cumplir las nuevas leyes o reglamentaciones. A tales efectos, debe estar a disposición del público documentación en la que se explique la aplicación de las nuevas leyes o reglamentaciones, y los ciudadanos deben tener acceso a mecanismos que les permitan hacer consultas (por ejemplo, una oficina exclusiva para tal fin). En algunas economías avanzadas se ha establecido en los últimos tiempos el requisito de publicar, junto con la legislación tributaria —ya se trate de nueva legislación o de enmiendas a las leyes existentes— una declaración del costo que representa el cumplimiento de las nuevas medidas³⁸.

Participación del gobierno en el sector bancario

61. La reglamentación gubernamental del sector bancario —y en términos generales del sector financiero— también deberá basarse en metas claras de política. Los componentes esenciales de una estructura que fomente la estabilidad del sector financiero son un marco adecuado de reglamentación bancaria, sobre todo el que proporcionan los *Principios Básicos para una Supervisión Bancaria Eficaz*³⁹, y una mayor transparencia para declarar la intervención del gobierno en el sistema bancario, que incluya la justificación de cada tipo de

³⁷ Véanse más detalles en http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_37421_1_1_1_1_37421.00.html (en inglés).

³⁸ En Australia estas declaraciones se denominan “declaraciones del impacto del costo del cumplimiento”.

³⁹ Véase Comité de Basilea de Supervisión Bancaria (1997). Este es uno de los conjuntos básicos de normas que se promueven a través del Programa de Evaluación del Sector Financiero (PESF). En el PESF, los funcionarios del Banco Mundial y del FMI consideran la observancia de normas pertinentes sobre el sector financiero uno de los componentes de un examen más amplio de la estabilidad de ese sector.

intervención. El *Código de buenas prácticas de transparencia en las políticas monetarias y financieras* del FMI contiene buenas prácticas detalladas para las entidades financieras gubernamentales que se ocupan de la reglamentación, la supervisión y la fiscalización de los sistemas financieros y de pagos.

Inversión directa en participaciones de capital

62. Los gobiernos también intervienen adquiriendo directamente participaciones de capital privado en empresas o bancos comerciales. En la documentación presupuestaria deberán identificarse todas las tenencias de participaciones de capital del gobierno. Véase la explicación sobre la gestión transparente de activos en la práctica 1.2.5, y la explicación sobre las obligaciones de declaración de activos financieros, incluida la inversión en participaciones de capital en empresas privadas, en la práctica 3.1.5. La compra o venta de participaciones de capital deberá explicarse claramente en la documentación presupuestaria (véase asimismo la práctica 4.2.4), y deberán explicarse los objetivos de política a los que responden las tenencias de participaciones de capital en manos del gobierno.

63. La participación directa en el capital de proyectos de explotación de recursos naturales es habitual, pero no suele ser muy transparente. Como se indica en la Guía, las participaciones de capital pueden adquirirse en condiciones comerciales o mediante compras en condiciones concesionarias, como los canjes de impuestos por participaciones de capital u otras operaciones, por lo general más complejas. Como regla general, las condiciones favorables de participación del gobierno suelen compensarse mediante una participación más reducida en las utilidades o un menor ingreso tributario. En tales casos, la transparencia fiscal exige no solo la divulgación de la participación de capital, sino también un intento por calcular el costo total de las concesiones.

Marco de la gestión de las finanzas públicas

1.2 El marco jurídico, normativo y administrativo establecido para la gestión de las finanzas públicas deberá ser claro y transparente.

64. El código comprende buenas prácticas relacionadas con 1) leyes, reglamentaciones y procedimientos administrativos exhaustivos; 2) recaudación de ingresos; 3) opinión pública sobre modificaciones de leyes o reglamentaciones; 4) acuerdos contractuales; y 5) gestión de pasivos y activos.

65. Las exigencias básicas de este principio tienen por objeto garantizar lo siguiente:

- La imposibilidad de gastar fondos públicos sin que estén a disposición del público pruebas que certifiquen la asignación del poder legislativo.
- La regulación de la recaudación de ingresos mediante leyes y reglamentaciones claras y de fácil acceso.

Leyes, reglamentaciones y procedimientos administrativos exhaustivos

1.2.1 La recaudación, el compromiso y el uso de los fondos públicos deberá regirse por leyes, reglamentos y procedimientos administrativos que regulen en forma integral el presupuesto, los impuestos y los demás aspectos de las finanzas públicas.

66. Uno de los principios fundamentales de la transparencia fiscal es la necesidad de contar con una base sólida para la adopción de las políticas fiscales. A tales efectos, es necesario tener un objetivo claro y un marco integral para la gestión financiera pública, que abarque las leyes, las reglamentaciones y la administración. La transparencia fiscal exige que el marco jurídico para la actividad fiscal no sea demasiado complejo ni brinde oportunidades para la discrecionalidad. Como se indica en el apartado 3.1.3, el marco también debe exigir la divulgación de las actividades fiscales y cualquier acuerdo cuasifiscal. Leyes y reglamentaciones claras son cruciales para la transparencia fiscal, pero su cumplimiento en la práctica reviste la misma importancia. La experiencia con los módulos fiscales de los IOCN indica que la principal deficiencia no suele radicar en las leyes y reglamentaciones en sí, sino en su aplicación efectiva.

Bases jurídicas explícitas para la recaudación de ingresos

67. 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)⁴⁰. Para efectos de transparencia fiscal, es fundamental que la tributación se aplique según lo dispone la ley y que la aplicación administrativa de las leyes tributarias esté sujeta a salvaguardias de procedimientos, como derechos de los contribuyentes y procedimientos en caso de controversias impositivas⁴¹. Las leyes impositivas deben establecer claramente las facultades y limitaciones de las autoridades tributarias para inspeccionar los locales de los contribuyentes, exigir información de contribuyentes y terceros (incluidos los bancos), aplicar métodos indirectos para determinar ingresos y volumen de ventas, y cobrar los *impuestos atrasados*. A los contribuyentes se les deberá conceder el derecho de impugnar el cálculo del impuesto o del patrimonio, o cualquier otro fallo relativo a los impuestos. No obstante, como ocurre con las leyes de presupuesto, es necesario elaborar el marco normativo para la tributación de manera tal que refleje la capacidad administrativa.

68. Hay grandes diferencias entre los países en cuanto al documento en el que están consignadas las disposiciones administrativas de las leyes tributarias. En ciertos países, todas las leyes tributarias sustantivas (por ejemplo, la ley de impuesto sobre la renta o la ley

⁴⁰ El término “impuesto” se refiere aquí a todo pago obligatorio por ley e incluye los impuestos aduaneros.

⁴¹ Por ejemplo, en la **República de Corea**, los impuestos se aplican bajo estricta autoridad jurídica; las leyes tributarias son asequibles y contienen detalles de los derechos de los contribuyentes, procedimientos en caso de controversias impositivas y normas de aplicación. Los contribuyentes pueden impugnar los fallos mediante procedimientos internos de solución de controversias, pueden recurrir al Tribunal Nacional de Impuestos, y por último apelar al poder judicial (véase **República de Corea**, párrafo 8 del módulo fiscal del IOCN, 2001).

del impuesto sobre el valor agregado) contienen todas las disposiciones necesarias para su administración. En los países que reúnen todas las leyes tributarias en un código, las disposiciones de administración tributaria pueden abarcar uno o más títulos del código. En otros países rige lo que podría denominarse una ley de administración tributaria o una ley general sobre tributación. En tales casos, dicha ley contiene todas las disposiciones administrativas comunes a todas las leyes tributarias, en tanto que cada ley tributaria sustantiva contiene las regulaciones administrativas propias de ese impuesto.

69. Las leyes tributarias deben estar bien organizadas e incluir todos los elementos necesarios para definir la responsabilidad del contribuyente y establecer procedimientos para la recaudación de impuestos. Para limitar la magnitud y la complejidad de las leyes tributarias, en general es preferible incluir una explicación detallada de las facultades de la administración tributaria en directrices administrativas publicadas, declaraciones de política o resoluciones, en lugar de incorporar demasiados detalles en el texto de la ley (véase una explicación más detallada en la práctica 1.2.3).

70. Las leyes tributarias deberán conferir a los contribuyentes los siguientes derechos o salvaguardias: i) confidencialidad: el derecho a que las autoridades tributarias traten la información personal con la mayor confidencialidad posible; ii) notificación: el derecho a ser notificado con respecto a una tasación, la emisión de un fallo, o cualquier acción de cobro contra los activos del contribuyente; iii) explicación: el derecho a conocer las razones por las que el impuesto se calcula de una manera determinada y los fundamentos del fallo; iv) apelación: el derecho a recurrir a una instancia administrativa independiente y a apelar el fallo administrativo definitivo; y v) representación: el derecho a ser representado por un profesional cualificado (abogado, contador, etc.) en toda interacción con la autoridad tributaria. Además de estipularse en la ley, estos derechos también podrán incorporarse a una carta de derechos o instrumento equivalente para divulgarlos y responsabilizar a las entidades por sus actuaciones, entre ellas las de discrecionalidad administrativa.

71. La recaudación de ingresos aduaneros y no tributarios, como derechos, tasas y contribuciones, también deberá basarse en normas jurídicas explícitas. En tales normas deberán enunciarse los derechos de los ciudadanos, los procedimientos de solución de controversias y las facultades y las limitaciones de los organismos que participan en la recaudación de estos ingresos. Estas medidas relativas a los ingresos deberán ser asequibles para el público y estables a lo largo del tiempo, de tal manera que su existencia y fin sean de dominio público.

Régimen fiscal de los sectores de recursos naturales

72. Para captar ingresos de las empresas de recursos naturales, los gobiernos recurren a diversos medios, como el impuesto sobre la renta de las sociedades, las regalías, el pago de bonos por firma o utilidades del petróleo, en el caso de los contratos de repartición de la producción. El conjunto de instrumentos que se utilizan para captar ingresos se denomina régimen fiscal. En uno de los extremos de la gama de regímenes fiscales, las empresas de recursos naturales se someten al mismo régimen que se aplica a los otros sectores, además de cobrarseles regalías o cargos equivalentes. La incorporación de las disposiciones del impuesto sobre las sociedades por concepto de petróleo en la ley tributaria general crea un

nivel alto de transparencia fiscal. El otro extremo consiste en aplicar diferentes instrumentos y tasas de acuerdo con las características de cada caso. Según la *Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales*, la transparencia fiscal exige que se informe clara y exhaustivamente al público sobre el marco y la base jurídica de la política del gobierno o de los contratos de repartición de la producción. Cuanto más complejo y discrecional sea el sistema, más difícil será lograr transparencia fiscal.

73. Los inversionistas por lo general procuran protegerse de los cambios desfavorables del régimen fiscal, y de ahí que los contratos con empresas privadas a menudo incluyan cláusulas de estabilidad fiscal para “congelar” el sistema tributario vigente en el momento de suscripción del contrato o para garantizar algún tipo de compensación en caso de que se modifiquen los impuestos. Si bien reducen el riesgo para los inversionistas, y quizás incrementan los flujos de inversión, estas cláusulas restan flexibilidad a la política tributaria, y pueden repercutir en la estructura general del sistema tributario. Se deberá informar al público sobre la existencia de estas cláusulas y sobre sus posibles implicaciones.

Uso de fondos y recursos públicos

74. La eficacia del presupuesto depende de que tenga una base jurídica sólida y de que esté respaldado por reglamentaciones y procedimientos administrativos. Muchos países cuentan con una ley de sistema presupuestario que establece un marco jurídico para la elaboración, aprobación y ejecución del presupuesto. En ciertos países, dicha ley es una ley orgánica, que tiene precedencia sobre las leyes ordinarias. La importancia relativa de las leyes presupuestarias codificadas, las reglamentaciones y las prácticas administrativas varía considerablemente de un país a otro⁴². Pese a estas diferencias, ciertos elementos deben formar parte de todos los marcos jurídicos o administrativos. Todas las necesidades de gasto tienen que ser aprobadas por el poder legislativo mediante una partida presupuestaria; el presupuesto deberá abarcar todas las transacciones del gobierno central (aunque posiblemente mediante fondos diferentes); las transacciones presupuestarias deberán registrarse en cifras brutas; deberá designarse a un ministro o a otro funcionario para que se ocupe de las finanzas públicas, con autoridad para gestionar el presupuesto; deberá responsabilizarse a las dependencias de los fondos que recaudan y utilizan; los fondos para contingencias o de reserva deberán especificar condiciones claras y estrictas para su uso, y deberán prepararse para el legislativo y para el público informes auditados independientemente que indiquen cómo fueron utilizados los fondos públicos.

75. Es muy común que la ley general de presupuesto (que puede tener una condición constitucional o muy próxima a ella) estipule los principios básicos que regirán la gestión presupuestaria. A menudo la ley general de presupuesto se apoya a su vez en leyes específicas sobre las operaciones de tesorería o la gestión de la deuda pública. Cuando no exista un marco normativo integral, se deberá proceder a la elaboración de ese marco normativo integral a un ritmo acorde con la capacidad administrativa y de aplicación de las

⁴² Véase un análisis más profundo sobre la tradición jurídica de los sistemas presupuestarios en OCDE (2004b).

políticas⁴³. Las deficiencias institucionales y de capacidad administrativa suelen entorpecer la aplicación de las leyes y las reglamentaciones. Además, las economías en transición se encuentran en distintas etapas del proceso de constitución de una base legislativa para los procesos presupuestarios, pero muchas se enfrentan a dificultades a la hora de adoptar políticas fiscales realistas y de controlar la ejecución del presupuesto en la práctica. La labor de establecer un marco jurídico bien concebido en estos países deberá estar respaldada por el desarrollo de la capacidad para reflejar ese marco en presupuestos realistas.

76. El marco jurídico básico también debe indicar el régimen de propiedad legal de los recursos naturales del país. Esos derechos suelen establecerse en la constitución, pero también pueden definirse en las leyes de los gobiernos nacionales o incluso subnacionales. En la mayoría de los países, los recursos del suelo son propiedad del Estado soberano, que puede otorgar derechos de acceso a particulares. Como se indica en la Guía, la facultad para otorgar derechos para explorar, extraer y vender estos recursos debe estar establecida en las leyes, reglamentaciones y procedimientos que abarcan todas las etapas de explotación de los recursos. La claridad del marco jurídico en este sentido ofrece importantes salvaguardias para los inversionistas privados y ayuda a garantizar que la explotación de los recursos naturales vaya en beneficio de todo el país. Las leyes y reglamentaciones garantizan que los ingresos y la riqueza acumulada se gestionen con transparencia a través del proceso presupuestario. Una legislación que se ajuste a las prácticas óptimas debería estipular contratos y condiciones uniformes para la exploración, explotación y producción, concediendo un grado mínimo de discrecionalidad a las autoridades; las controversias se someterían a arbitraje internacional, y los acuerdos y contratos individuales de producción se divulgarían.

Recaudación de ingresos

1.2.2 Las leyes y los reglamentos relativos a la recaudación de ingresos tributarios y no tributarios, y los criterios que rigen la discrecionalidad administrativa de su aplicación, deberán ser asequibles, claros y comprensibles. Las apelaciones con respecto a obligaciones tributarias y no tributarias deberán considerarse en forma oportuna.

Accesibilidad e interpretación

77. Las leyes sobre ingresos, las reglamentaciones y otros textos vinculados a la interpretación administrativa de las leyes deberán ser asequibles al público en general. Además, las leyes tributarias y sobre la recaudación de otros ingresos deben ser fáciles de comprender, sin complejidades innecesarias. Reglas y reglamentaciones claras y comprensibles facilitan la transparencia fiscal porque limitan la discrecionalidad en su interpretación. Sin embargo, las leyes tributarias y de aduanas, y sus reglamentaciones de aplicación, pueden ser muy complicadas, sobre todo en lo relativo al impuesto sobre la renta

⁴³ Muchos países en desarrollo heredan sus sistemas jurídicos bien de Europa continental, donde las leyes para la gestión financiera pública se apoyan en principios y procedimientos presupuestarios codificados en detalle en la ley, bien de Gran Bretaña, donde el modelo legislativo tiende a abordar las obligaciones de carácter general, dejando que los procedimientos presupuestarios detallados queden reflejados en instrucciones normativas y administrativas.

de las corporaciones y el cálculo de las utilidades. Es esencial proporcionar a los contribuyentes documentación explicativa actualizada (por ejemplo, instrucciones y folletos), que generalmente preparan las autoridades tributarias. La administración tributaria deberá estar en condiciones de ofrecer asesoramiento y asistencia para ayudar a los contribuyentes a entender sus derechos, obligaciones y prestaciones. Por otra parte, en muchos países ha resultado útil proporcionar, a los contribuyentes que lo soliciten, información anticipada sobre la forma en que la entidad tributaria tratará determinadas transacciones que están contemplando. En estos casos es importante que se dé a conocer esta decisión anticipada.

78. También deberá publicarse toda excepción en la aplicación de las leyes tributarias. Las exenciones impositivas, las deducciones o las tasas especiales suelen figurar en la ley tributaria, y por lo tanto se divulgan. No obstante, cuanto más numerosas sean las exenciones, mayor será la complejidad de la ley y el margen de interpretación, lo que resta transparencia. Por otro lado, muchos países ofrecen (o negocian) un tratamiento impositivo especial para las nuevas empresas. La transparencia exige que se divulguen todos los incentivos de este tipo, idealmente con una estimación de los ingresos que dejan de percibirse (véase la explicación en la práctica 3.1.3).

Criterios claros para la aplicación administrativa

79. El corolario de la exigencia de que los impuestos solo puedan aplicarse conforme a la ley es que la discreción administrativa tiene que ser limitada. Deben evitarse los incentivos tributarios que suponen un grado elevado de discrecionalidad administrativa y la negociación caso por caso de las obligaciones tributarias, dado que tales prácticas carecen de transparencia y crean oportunidades de corrupción. No obstante, deberá contarse con disposiciones adecuadas para el tratamiento de los contribuyentes que no puedan seguir reglas complejas, 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. Asimismo, las obligaciones no tributarias deben determinarse con transparencia y su exigencia no debe ser negociable.

80. La administración aduanera es otro aspecto en el que la transparencia es crucial, sobre todo dado que muchos países en desarrollo dependen mucho de los derechos de importación. En la *Declaración de la Organización Mundial de Aduanas* (Consejo de Cooperación Aduanera), Arusha (revisada en 2003)⁴⁴, que da 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 medio para fomentar la transparencia y la integridad y para combatir la corrupción en las aduanas. Otros recursos disponibles en Internet también pueden servir para reforzar la transparencia en la administración aduanera⁴⁵. Esta a menudo escasea en la formulación de los aranceles, con diferentes listados en los que se repiten ciertas importaciones, o en una combinación confusa de gravámenes ad valorem y

⁴⁴ Véase <http://www.wcoomd.org> (en inglés).

⁴⁵ Véase <http://www.wcoomd.org/ie/en/recommendations/recommendations.html> (en inglés).

específicos. Además, las valoraciones en aduana no se basan a veces en una determinación exacta del valor de importación, sino más bien en un cierto precio de referencia o en un procedimiento de valoración viciado. Esto crea una diferencia entre las tasas nominal y efectiva de los aranceles ad valorem. Es importante que las aduanas expliquen los aranceles y la relación entre distintos aranceles que se aplican a un mismo producto de importación, y que además utilicen un método preciso para determinar el valor de importación. Las mismas consideraciones se aplican a las exportaciones, aunque son cada vez menos frecuentes e inciden poco en los sistemas de ingresos.

Apelación judicial de gravámenes tributarios y normativos

81. Los ciudadanos y contribuyentes deben tener acceso a procedimientos reglamentarios y administrativos claros, como un sistema eficiente de revisión administrativa de las decisiones y la posibilidad de apelar ante una instancia judicial independiente. La gestión adecuada de cuestiones tributarias y de aduanas, mediante la articulación de procedimientos claros, es un aspecto importante de la transparencia. Los ajustes de las declaraciones de impuestos (por ejemplo, después de una auditoría) deberán estar acompañados de explicaciones claras y completas para el contribuyente. En la mayoría de los países, estos derechos existen sobre el papel, pero su ejercicio suele ser imperfecto. Concretamente, el sistema de apelaciones puede fallar a la hora de proporcionar salvaguardias contra medidas administrativas arbitrarias y de mantener a la administración tributaria dentro del marco de la ley.

82. Se debe establecer un mecanismo imparcial de apelación para los contribuyentes que disientan del resultado del proceso administrativo. El mecanismo debe comprender un proceso judicial completo a través del sistema de tribunales para resolver cuestiones de interpretación de la ley. El proceso de apelación no debe ser complicado ni oneroso; las apelaciones deberán resolverse oportunamente y, sin perjuicio de la privacidad de las partes, todas las decisiones deberán emitirse por escrito. El marco jurídico y normativo debe ser claro respecto a la recuperación de la deuda en disputa, incluso cuando es objeto de apelación, y debe estar diseñado de manera que impida recurrir a objeciones o apelaciones infundadas para postergar los pagos. Varios países exigen el pago de hasta la mitad del total de la suma adeudada. En los casos en que por apelación se determine que el contribuyente pagó un impuesto que no adeudaba, la suma le deberá ser devuelta con intereses.

Administración de los ingresos

83. La administración de los ingresos deberá organizarse de manera tal que se reduzcan al mínimo las oportunidades de colusión entre los contribuyentes y los funcionarios tributarios. 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 interno mediante el cual la labor del funcionario asignado a una función sirva como control de la labor desempeñada por otros funcionarios.

84. Para apoyar esta tarea, la administración de los ingresos debe contar con el respaldo de una oficina central sólida encargada de diseñar procesos y programas anuales de trabajo adecuados y de supervisar la función de las oficinas locales. En los sistemas tributarios modernos, los contribuyentes determinan su propia deuda tributaria, con una intervención

mínima de las autoridades, dejando a discreción de la administración tributaria una posible fiscalización posterior. El uso amplio de la autodeterminación del impuesto, junto con una fiscalización focalizada, es la estrategia básica que permite a las administraciones tributarias en todo el mundo gestionar con eficiencia el sistema impositivo y limitar las oportunidades de colusión entre los contribuyentes y los funcionarios tributarios.

85. 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 de pagos, las exenciones, las apelaciones y los pagos. El diseño del sistema informático deberá proporcionar una pista de auditoría de la información registrada en las cuentas de los contribuyentes, al cotejar esa información con los documentos originales y verificar el nombre del funcionario que la introdujo en el sistema.

86. Los sistemas informáticos deberán tener 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. Los sistemas modernos de números de identificación de contribuyentes facilitan el uso compartido de los datos de los contribuyentes para fines de fiscalización. Además de los ingresos recaudados por los departamentos de tributación y aduanas, deberán registrarse claramente las contribuciones recaudadas en el sistema de seguridad social (si es independiente del departamento de tributación) y deberá compartirse la información de auditoría con los departamentos tributarios, según corresponda.

87. Como ocurre en otras esferas de la administración, es necesario registrar y contabilizar claramente las operaciones de asignación específica 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 el uso de una parte de los montos recaudados para sufragar el pago de bonos al personal o ciertos gastos administrativos, habrá que especificar claramente las reglas sobre el uso de esos fondos y aplicar las reglas normales de contabilidad.

88. Deberán establecerse sistemas de auditoría interna para asegurar la responsabilización financiera de los funcionarios y mecanismos 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. Pese a la importancia de evitar la colusión y negociación entre los funcionarios tributarios y los contribuyentes, las posibles fuentes de controversias deben eliminarse en el transcurso de la auditoría. Con frecuencia es posible evitar que se controvertan hechos en una auditoría si el auditor entrevista al contribuyente para aclarar datos, recopila pruebas y solicita verificaciones de terceros. A menudo, una explicación clara del auditor al contribuyente sobre la ley aplicable a una determinada transacción (incluida una copia del texto de la ley y de la interpretación técnica de la administración tributaria) puede servir para evitar una controversia de interpretación durante la etapa de determinación del impuesto. Los auditores deben recibir una formación adecuada sobre sus funciones, en la que deberá hacerse hincapié en que su misión principal no es la negociación, sino la recopilación de datos y la aplicación adecuada de la ley para verificar que la autodeterminación de la deuda tributaria es correcta.

Opinión pública sobre las modificaciones legislativas o normativas

1.2.3 Deberá establecerse un tiempo suficiente para las consultas sobre proyectos de ley y modificaciones de los reglamentos y, de ser factible, modificaciones más generales en materia de políticas.

89. Se deberá informar a la ciudadanía sobre nuevas propuestas sustanciales en materia de política, y se recomienda establecer, de ser factible, un proceso de consulta pública. Es de especial importancia que los gobiernos informen sobre las modificaciones legislativas o normativas relativas a programas básicos de gasto. La buena práctica consistiría en proporcionar un período de aviso con respecto a las modificaciones de los requisitos de participación de programas de gasto importantes, como seguro social, asistencia social u otros programas de transferencia social que afectan a grupos numerosos. Esto permite el debate público y la asimilación de los cambios, y en ciertos casos las consultas públicas pueden redundar en un perfeccionamiento de las modificaciones propuestas.

90. También deberán tenerse en cuenta los incentivos que esto crea para la elusión fiscal. En los casos en que se prevé que la elusión fiscal será considerable, desde el punto de vista de la recaudación de impuestos convendría no anunciar anticipadamente las modificaciones. Una vez que se hayan aprobado las medidas relacionadas con la recaudación de ingresos, se recomienda que se difundan con suficiente amplitud para que los contribuyentes sepan cómo pueden verse afectados.

Acuerdos contractuales

1.2.4 Los acuerdos contractuales entre el gobierno y las entidades públicas o privadas, incluidas las empresas explotadoras de recursos y los operadores de concesiones del gobierno, deberán ser claros y estar a disposición del público.

91. Conforme a las buenas prácticas, las condiciones de un contrato deben exponerse al escrutinio del público mediante la publicación del mismo o, por lo menos, mediante la divulgación de las condiciones fundamentales del contrato. En algunos países se están adoptando medidas para subcontratar el suministro de bienes o servicios públicos en el sector privado. Las asociaciones entre los sectores público y privado son un método cada vez más común de subcontratación. Como en el caso de las decisiones sobre adquisición, los procedimientos usados para seleccionar al proveedor y suscribir el contrato deben ser transparentes.

Los siguientes son los requisitos para la divulgación de todos los contratos conforme a las prácticas óptimas:

- Los contratos, incluidas las renegociaciones pertinentes, deberán darse a conocer al público. Se recomienda la normalización y simplificación de los contratos.
- Los pagos futuros estipulados en los contratos en vigor deberán notificarse e incluirse en la planificación a mediano plazo.

- Deberán divulgarse plenamente las garantías del gobierno vinculadas a asociaciones entre los sectores público y privado o a otros acuerdos contractuales.
- Cuando el gobierno asume la mayoría de los riesgos asociados al proyecto, los activos deberán considerarse como activos del gobierno y registrarse en las cuentas fiscales.

Asociaciones entre los sectores público y privado

92. Las asociaciones entre los sectores público y privado son acuerdos en virtud de los cuales el sector privado proporciona activos de infraestructura y servicios que tradicionalmente han sido suministrados por el gobierno⁴⁶. Estas asociaciones son convenientes porque pueden incrementar la inversión en infraestructura y, a veces, pueden aumentar el ingreso del gobierno. También se estima que una mejor gestión y mayor eficiencia en el sector privado pueden aumentar la calidad y reducir el costo de los servicios. En el recuadro 5 se describen algunos acuerdos de asociación entre los sectores público y privado en Chile que han sido administrados eficazmente.

93. Normalmente, las asociaciones entre los sectores público y privado consisten en un programa de operación-construcción-transferencia, en que el gobierno especifica los servicios que se desea recibir, y el proveedor privado proyecta, construye, financia y administra las instalaciones. El activo generalmente se transfiere al gobierno una vez finalizado el contrato de operaciones, aunque existen otras opciones. En muchos casos, el gobierno es el principal adquirente de los servicios prestados en virtud del contrato, aunque estos pueden venderse directamente al público, como ocurre frecuentemente en el caso de los caminos o las ferrovías. Los proyectos de inversión, entre ellos las asociaciones entre los sectores público y privado, conllevan varios tipos de riesgo, como el de construcción y resultados, el financiero (derivado de la variabilidad de las tasas de interés y el tipo de cambio), el de demanda (que depende de si estima correctamente o no la demanda del servicio) y de valor residual. Estas asociaciones tienen por objeto traspasar algunos de esos riesgos al sector privado. Sin embargo, la renegociación del contrato es habitual en la mayoría de los casos, de modo que la magnitud del riesgo podría variar con el curso del tiempo.

⁴⁶ Varias economías avanzadas cuentan con programas bien establecidos de asociación entre los sectores público y privado. El **Reino Unido** puso en marcha su Iniciativa para el financiamiento privado en 1992 y actualmente esta representa alrededor del 14% de la inversión pública. **Australia** y ciertos países de Europa, entre ellos **Alemania, España, Finlandia, Grecia, Irlanda, Italia** y los **Países Bajos**, además de **Canadá** y **Japón**, también han puesto en marcha estos programas, aunque su participación en la inversión pública total es reducida. Algunos países de Europa oriental, como **Hungría, Polonia** y la **República Checa**, están poniendo en marcha programas de asociación entre los sectores público y privado. Entre otras economías emergentes, **Chile** y **México** cuentan con programas bien establecidos.

Recuadro 5. Acuerdos de asociación entre los sectores público y privado en Chile

En 2004, el programa chileno de asociación entre los sectores público y privado incluyó 44 proyectos (por un valor equivalente al 6,25% del PIB de ese año), principalmente para carreteras, caminos urbanos y aeropuertos. En Chile se han adoptado diversas prácticas óptimas en lo que respecta a estas asociaciones y a la transparencia fiscal. Las ventajas de establecer el marco institucional con anterioridad al inicio de un programa de asociación entre los sectores público y privado es una de las enseñanzas importantes que otros países pueden extraer del caso chileno. En Chile, este marco fue establecido en virtud de la Ley de Concesiones de 1991, en que se estipula una oferta competitiva para la concesión de contratos y se establecen los derechos y obligaciones de todas las partes interesadas, incluidos los mecanismos de solución de controversias y la rescisión de contratos. Otra práctica óptima consiste en aplicar los mismos métodos rigurosos de evaluación, como el análisis de costo-beneficio, en todos los proyectos de inversión pública, independientemente de si están a cargo del sector público o se subcontratan con el sector privado. Además, los proyectos deben ser compatibles con un programa general de infraestructura y aceptables desde el punto de vista de la sostenibilidad fiscal a fin de asegurar que estas asociaciones no constituyen una fuente de pasivos no viables.

En Chile, los riesgos asumidos por el gobierno deben especificarse con claridad en los contratos de asociación entre los sectores público y privado y, desde octubre de 2003, la exposición al riesgo del gobierno frente a los pasivos contingentes relacionados con las garantías constituidas en virtud de los contratos de concesión se ha venido notificando en el *Informe de Finanzas Públicas*. Estos incluyen el valor neto actualizado de los pagos previstos relacionados con garantías de ingreso mínimo y máximo (excluidos los ingresos recibidos en el marco del acuerdo de participación en los ingresos). Los informes recientes incluyen un análisis detallado del enfoque analítico usado y sus desventajas. Además, en Chile no solo se declaran los pagos ordinarios al contado a las empresas concesionarias y los pagos efectuados por estas, sino también el valor actualizado de los pagos futuros durante el período de 2004–2030. Esto permite contar con un panorama completo de los costos y riesgos a largo plazo vinculados con estas asociaciones. Sin embargo, podría fomentarse aún más la transparencia mediante la publicación de información exhaustiva sobre los contratos originales y los renegociados. Podría elaborarse una planilla uniforme donde se resuman las disposiciones básicas de los contratos y publicarse en el sitio del Ministerio de Obras Públicas en Internet como parte de la documentación presupuestaria.

En el documento *Resource Book on PPP Case Studies* de la Comisión Europea (junio de 2004) se examinan otros estudios de casos sobre asociaciones entre los sectores público y privado, entre ellos varios en Europa oriental (http://europa.eu.int/comm/regional_policy/sources/docgener/guides/pppguide.htm, en inglés).

94. Una de las inquietudes con respecto a las asociaciones entre los sectores público y privado es que estas podrían usarse para separar la inversión pública del presupuesto y eliminar la deuda del balance del gobierno, en ciertos casos para evitar las restricciones sobre el saldo fiscal global o el endeudamiento público. Además, la obligación contractual de adquirir los servicios prestados por el operador privado tiene consecuencias fiscales a mediano plazo, lo cual reduce la flexibilidad del gasto para el gobierno. Al mismo tiempo, el uso de garantías para asegurar el financiamiento privado puede exponer al gobierno al riesgo de que existan costos ocultos o de que esos costos sean más elevados que los derivados del financiamiento público tradicional.

95. Las garantías del gobierno pueden usarse para reducir o eliminar los riesgos a los que se expone el sector privado cuando suscribe asociaciones con el sector público. Todas las garantías relacionadas con estas asociaciones deberán darse a conocer al público, y deberá hacerse una evaluación de su posible costo fiscal. También deberán indicarse el objetivo de política pública de cada garantía, su monto total clasificado por sector y duración y los beneficiarios previstos. Las garantías de préstamo pueden reducir los riesgos financieros para el sector privado, en tanto que las garantías de demanda o los pagos garantizados por servicios prestados al gobierno pueden reducir el riesgo de demanda⁴⁷. El riesgo de valor residual se reduce al garantizar el precio que el gobierno pagará por los activos al concluir el contrato de operaciones.

Contabilidad en las asociaciones entre los sectores público y privado

96. No se han elaborado normas sobre contabilidad fiscal y declaración de datos para las asociaciones entre los sectores público y privado. En general, en las directrices estadísticas y contables, la propiedad de los activos de estas asociaciones se asignan al socio del sector público o al del sector privado, dependiendo de cómo se distribuyen los riesgos entre ambos sectores. Eurostat emitió una decisión en virtud de la cual se dará por supuesto que el socio del sector privado asume el riesgo residual si asume la mayor parte de los riesgos relacionados con la construcción y los resultados o la demanda. Esta decisión ha sido censurada frecuentemente porque en demasiados casos los activos se asignarían al sector privado. En muchos países los activos de las asociaciones entre los sectores público y privado se registran como activos del gobierno y se contabilizan como una inversión pública o un arrendamiento financiero.

97. Es difícil evaluar la transferencia del riesgo pues la complejidad de los contratos de asociación entre los sectores público y privado dificulta su interpretación. Además, dadas las presiones políticas para que el gobierno rescate un proyecto importante (que fracasa) o servicios “esenciales”, en la práctica el gobierno podría asumir más riesgo de lo que se da a entender en el contrato⁴⁸.

98. De conformidad con el *MEFP 2001*, las operaciones de las asociaciones entre los sectores público y privado deberán clasificarse de la siguiente manera:

- *Contratos de operación:* Los pagos efectuados por el gobierno en el marco de contratos para el suministro de servicios deberán registrarse como un gasto en el estado de resultados del gobierno.

⁴⁷ Véase http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-11022004-AP/EN/2-11022004-AP-EN.HTML (en inglés).

⁴⁸ Por ejemplo, Engel, Fischer y Galetovic (2003) observan que los contribuyentes mexicanos gastaron más de US\$8.000 millones para rescatar a los propietarios de una concesión y a los bancos que financiaron sus proyectos. En otros países, por ejemplo en **Chile** (véase el recuadro 5), los programas de asociación entre los sectores público y privado han sido exitosos y transparentes.

- *Cargos por concesión y contrato de arrendamiento operativo:* Los pagos efectuados por operadores privados al gobierno deberán registrarse como ingreso en el estado de resultados.
- *Contratos de arrendamiento financiero:* La adquisición de un activo en el marco de un contrato de arrendamiento financiero se registra en el estado de resultados como un costo⁴⁹, así como un pasivo por arrendamiento asumido frente al sector privado. Estos activos y pasivos se registrarían en el balance del gobierno. La depreciación, los intereses y la amortización posteriores se registrarían en el estado de resultados. Conforme se reduce el pasivo por arrendamiento, el valor del activo aumentará en el balance.
- *Transferencia al gobierno de los activos de las asociaciones entre los sectores público y privado:* En caso de estipularse la transferencia de un activo de la asociación sin costo alguno para el gobierno, se registra como la adquisición de un activo no financiero a su valor residual, compensada con una transferencia de capital del propietario privado. Los precios de compra respectivos se registrarían como un gasto y, por ende, la transferencia de capital se reduciría.

99. En el sistema de contabilidad base caja, el pasivo previsto en el contrato de arrendamiento financiero se registra como deuda del gobierno. Los intereses y la amortización se registrarían como gasto y financiamiento. Cuando un activo de asociaciones entre los sectores público y privado se traspasa al gobierno, el precio de compra se registra como inversión.

Contratos para la explotación de recursos naturales

100. Si bien muchos países cuentan con empresas estatales para explotar recursos naturales como el petróleo, los minerales y la madera, la concesión de licencias a empresas privadas también es una práctica habitual. Los contratos de repartición de la producción —en virtud de los cuales la empresa es contratada para extraer y explotar el recurso a cambio de una participación en la producción— se están transformando en componentes normales de las industrias del petróleo y el gas⁵⁰. Los principales parámetros para los contratos de participación en la producción de petróleo son el *costo del petróleo* retenido por el contratista para cubrir sus costos; las *utilidades del petróleo*, que incluyen el resto de la producción, y una fórmula convenida para dividir las utilidades del petróleo entre el gobierno (o la empresa

⁴⁹ De conformidad con los Principios de contabilidad generalmente aceptados, la adquisición de un activo no se incluye en el estado de resultados, sino que se clasifica estrictamente como una transacción del balance. Sin embargo, en el marco del *MEFP 2001*, el saldo de operaciones se determina de acuerdo con los Principios de contabilidad generalmente aceptados, y la adquisición de activos no financieros se deduce del saldo de operaciones para determinar los préstamos/endeudamiento netos.

⁵⁰ En algunos casos, una empresa nacional de petróleo podría suscribir con un inversionista privado un acuerdo de participación en la producción. Esto constituye de hecho una concesión para la explotación de un recurso público y, por tanto, estos contratos deberán estar sujetos a los mismos requisitos de transparencia.

nacional del petróleo) y el contratista. No obstante, en los acuerdos de participación en la producción podrían determinarse también la obligación fiscal y los impuestos de explotación, especificando cada una de las tasas, las escalas de pago u otras variables. Si bien los contratos podrían basarse en un contrato modelo, algunos parámetros se determinan individualmente y se adoptan mediante licitación o negociación. La práctica óptima consiste en publicar los contratos, además del contrato modelo, que proporciona información limitada. El público deberá tener acceso a todos los parámetros fundamentales, como ocurre en el caso de las tasas impositivas, las exenciones y las deducciones, especialmente cuando los contratos de participación en la producción sean el instrumento central del régimen fiscal. Un análisis más detallado de este problema figura en la *Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales*.

101. La claridad y el grado de apertura de los procedimientos de concesión de licencias es fundamental para la transparencia en todas las etapas de la explotación de los recursos naturales. En muchas economías avanzadas, una licitación transparente, en pliego cerrado, es la práctica óptima y la base de la acreditación. En los convenios negociados, que en las industrias extractivas son más habituales, no se usa la licitación en pliego cerrado ni se establecen fechas límite para licitar, y el gobierno ejerce discrecionalidad a la hora de fijar los plazos y adjudicar los contratos. El logro de la transparencia exige limitar la complejidad de los acuerdos finales y divulgarlos plenamente al público. Las buenas prácticas prevén, por lo menos, la publicación ex post de los contratos adjudicados⁵¹.

Gestión de activos y pasivos

1.2.5 La gestión de los activos y pasivos del gobierno, incluido el otorgamiento de derechos de uso o explotación de activos públicos, deberá fundamentarse en normas jurídicas explícitas.

102. Además de la tributación y el gasto público, el marco de gestión fiscal deberá incluir una estructura jurídica básica, por ejemplo, una ley sobre el sistema presupuestario o la gestión de deuda que abarque todas las transacciones que ocasionan cambios en los activos o pasivos públicos. Además del imperativo legal de administrar la deuda y los pasivos, deberá exigirse una gestión transparente de los pasivos distintos de deuda, incluida la fiscalización de las garantías del gobierno, los fondos de pensiones sin financiamiento previsto, los atrasos en los pagos y otras obligaciones contractuales del gobierno. Estas normas sobre divulgación se examinan con mayor detalle en el capítulo III, en la parte correspondiente a la práctica 3.1.5.

⁵¹ El caso de **Egipto**, donde todos los contratos se dan a conocer al público, independientemente de si se adjudican por medio de un acuerdo negociado o de una ronda de licitaciones, es un buen ejemplo de buenas prácticas.

Gestión de la deuda

103. La legislación sobre gestión de deuda deberá otorgar, explícitamente, autoridad a una sola persona, generalmente el ministro de Hacienda, para seleccionar los instrumentos necesarios para la obtención de créditos; formular una estrategia de gestión de deuda; fijar límites de endeudamiento (si no están establecidos en la ley), normalmente en referencia a una estrategia de deuda sostenible; establecer y controlar el organismo a cargo de la gestión de deuda (tanto si es del ministerio o como si es un organismo independiente); y publicar normas sobre gestión de deuda. La autoridad legal para otorgar garantías gubernamentales deberá recaer en un solo individuo, normalmente el ministro de Hacienda o el jefe del organismo encargado de la gestión de la deuda, y sus restricciones deberán especificarse claramente. En algunos países, el poder legislativo debe aprobar todas las garantías otorgadas por el gobierno. En la legislación deberá indicarse que el banco central es un agente fiscal del gobierno a fin de evitar que la emisión de títulos del Tesoro se confunda con las operaciones de política monetaria. Todos los préstamos deberán ingresarse en una cuenta bancaria controlada por el ministerio de Hacienda, y los pasivos contraídos y las condiciones del préstamo deberán divulgarse íntegramente al público. Para fines de transparencia fiscal, la legislación deberá estipular la rendición de un informe anual al poder legislativo y al público sobre saldos y flujos de deuda que incluya datos sobre deuda garantizada por el gobierno, aunque sería preferible una notificación más frecuente. La práctica óptima consistiría en establecer como requisito una auditoría anual de las operaciones de gestión de deuda realizadas por la institución de auditoría externa⁵².

104. La legislación sobre deuda pública deberá abarcar todas las transacciones y garantías de deuda, incluidas las de los gobiernos subnacionales, los fondos extrapresupuestarios y las corporaciones públicas. Dado que podría ser difícil controlar la deuda contraída por estas otras entidades, para evitar este riesgo fiscal, en algunos países simplemente se les prohíbe endeudarse, excepto quizá como sujetos de préstamos del gobierno central. Ciertos países, como Estados Unidos, aplican una política creíble que prohíbe los préstamos de rescate para los gobiernos subnacionales. En otros países, las transacciones que crean deuda deben ser autorizadas por el gobierno central, o se fijan límites sobre el nivel de deuda que pueden contraer los gobiernos subnacionales u otras entidades públicas. Deberán definirse claramente todos los límites impuestos sobre los gobiernos subnacionales, los fondos extrapresupuestarios y las corporaciones públicas en una ley sobre deuda o en otros textos legislativos básicos, que además deberán incluir la verificación de esos límites (mediante reglamentos secundarios).

105. La transparencia fiscal hace necesaria una base jurídica para la gestión de la deuda pública, complementada con reglamentos secundarios bien definidos. Estos reglamentos pueden consistir en un manual oficial de procedimiento o en otras instrucciones que cubran todos los aspectos del proceso de gestión de deuda, el control de las operaciones y los mecanismos de notificación. Esto incluiría restricciones en lo que respecta, por ejemplo, al

⁵² Se recomienda que las prácticas de gestión de deuda se ajusten a las Directrices para la gestión de la deuda pública del FMI (2003c).

tipo de instrumentos que pueden usarse para administrar la deuda, los parámetros de riesgo y el contenido de una estrategia de gestión de deuda a mediano plazo; los métodos para analizar los pasivos contingentes y el riesgo de que se solicite la ejecución de las garantías del gobierno, además de las normas ordinarias de contabilidad y los requisitos de declaración de datos y auditoría. Si la legislación establece límites para las garantías de deuda, es esencial proporcionar pautas precisas para la consideración y aprobación de las garantías.

106. También deberán especificarse las funciones de la unidad a cargo de la gestión de deuda, independientemente de pertenece al ministerio de Hacienda, al banco central o a otro organismo diferente. Los objetivos de esta unidad deberán enunciarse con claridad e incluir la reducción al mínimo de los costos del servicio de la deuda y medidas destinadas a regular los riesgos afines. El ministro de Hacienda podría delegar autoridad en el jefe de esta unidad para gestionar la deuda interna y externa. En otros países, como el Reino Unido e Irlanda, el organismo de gestión de la deuda goza de amplias facultades e independencia, y el poder legislativo ejerce la fiscalización mediante investigaciones *ex post*.

Gestión de activos

107. En el caso de los países que acumulan activos financieros mediante la inversión del ahorro es crucial contar con una estrategia transparente y bien definida⁵³. Los países con cuantiosos recursos naturales afrontan importantes problemas relacionados con la gestión de la deuda y los activos, como se indica en el recuadro 6. Deberán enunciarse claramente los fines a los que se destina el ahorro, por ejemplo, la estabilización o la creación de reservas para las generaciones futuras, u otras políticas, como la inversión externa para evitar la apreciación del tipo de cambio. Las modificaciones de la política de gestión de activos deberán ser claras y estar disposición del público. Además, la función de gestión de activos deberá cumplirse siguiendo pautas claras para la inversión formuladas por el ministerio de Hacienda y disponibles para el público. Estas directrices deberán fijar límites para el riesgo, el tipo de activos y la composición geográfica o monetaria de los activos financieros. También deberá proporcionarse información sobre la forma en que los administradores de activos deben rendir cuentas por su labor, por ejemplo, mediante la comparación con una cartera de referencia. Además, el público deberá disponer de información sobre el total de activos financieros y el rendimiento de las inversiones. El organismo o la empresa a cargo de administrar los activos deberá ser objeto de auditorías externas.

108. Deberá hacerse un inventario de los activos físicos y un seguimiento de las compras y ventas a fin mantener un registro permanente de todos los activos físicos. En el marco de un sistema de contabilidad en base devengado, el balance incluiría los activos no financieros. La valoración de estos activos plantea algunos problemas de transparencia, que se analizan en el capítulo III.

⁵³ El Fondo de pensiones global del Gobierno de Noruega es considerado una práctica óptima para la gestión transparente de los activos. El recuadro 6 de la *Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales* contiene información más detallada sobre directrices, notificación y auditoría para la gestión de estos activos.

Recuadro 6. La autoridad sobre los recursos naturales y la obtención de créditos relacionados con esos recursos

La participación del gobierno en la gestión de los recursos naturales deberá estar claramente establecida en la ley, y la autoridad para otorgar derechos para explorar, producir, comprar y vender esos recursos habrá de estar debidamente fundamentada en leyes, reglamentaciones y procedimientos que abarquen todas las etapas de la explotación de recursos. La Guía ofrece directrices detalladas al respecto.

Las tenencias de activos financieros, incluidas las relacionadas con el ahorro e inversión de los ingresos derivados de los recursos naturales, deberán estar sujetas a normas precisas en materia de divulgación, sea cual fuere el organismo gubernamental, fondo extrapresupuestario o empresa pública que mantiene dichos activos. Estas tenencias deberán considerarse como parte de los activos financieros del gobierno, y los activos deberán ser declarados en el balance consolidado del gobierno.

El derecho a obtener créditos para fines de interés público deberá ejercerse bajo la autoridad de un ministerio de gobierno (generalmente, el ministerio de Hacienda). Los países con importantes recursos naturales pueden enfrentarse a problemas adicionales relacionados con el control y la transparencia de los activos y pasivos financieros porque los préstamos podrían otorgarse usando como garantía futuros ingresos derivados de esos recursos. En general, las condiciones de estos préstamos se negocian y no se divulgan al público, y la autoridad para contraerlos puede no estar sujeta a las normas y la supervisión habituales. La transparencia fiscal hace necesario incluir en el marco jurídico normas adecuadas de divulgación y fiscalización para todos los empréstitos, y que se otorgue a los órganos fiscalizadores, entre ellos a los organismos de auditoría externos, la autoridad y la capacidad necesarias para aplicar la ley. Estos requisitos deberán aplicarse por igual a todas las operaciones de concesión de préstamos o garantías efectuadas por la empresa nacional de recursos naturales.

II. PROCESOS PRESUPUESTARIOS TRANSPARENTES

109. El proceso presupuestario y la información presentada en la documentación presupuestaria son fundamentales para la transparencia fiscal. Casi sin excepción, el presupuesto anual es el principal instrumento del que dispone el gobierno para fijar la política fiscal. Es la oportunidad que tiene el gobierno para presentar sus propuestas de gasto y los medios de financiamiento, en un contexto en que se declaran las intenciones en materia de políticas. Junto con el conjunto formal de asignaciones de gasto por partida organizadas por unidad administrativa, que constituye la información básica que el poder legislativo necesita para examinar y aprobar el gasto, el gobierno usa el presupuesto para exponer en detalle sus propuestas de recaudación de ingresos y endeudamiento, dentro de un marco histórico, y para explicar cómo las propuestas contribuirán al logro de sus objetivos.

110. La información proporcionada en el momento de elaborar el presupuesto anual deberá abarcar todas las actividades fiscales, independientemente del acuerdo institucional que las ampare. Solo si se incluyen en la presentación del presupuesto componentes tales como fondos extrapresupuestarios, actividades cuasifiscales y gastos tributarios es posible analizar cabalmente la medida en que los recursos públicos se asignan en virtud de los objetivos de política y los programas anunciados. Asimismo, la información sobre la elaboración y ejecución de los presupuestos debe ser de fácil acceso y debe incluir la función que cumplen los documentos como las circulares presupuestarias. En el capítulo III se describe con más detalle el tipo de información necesaria para la transparencia fiscal, como por ejemplo las presentaciones funcionales y económicas; en este capítulo se mencionará en forma selectiva.

111. Los principios y las prácticas esbozados en este capítulo se describen principalmente en el contexto del gobierno central, pero tienen una aplicación paralela a escala de los gobiernos subnacionales con facultades impositivas y responsabilidades sobre el ejercicio del gasto, que son destino o fuente de las transferencias del gobierno central y que pueden tener capacidad de endeudamiento. Las consideraciones de transparencia atañen tanto a la necesidad de proporcionar suficiente información al gobierno central para que cumpla sus funciones de determinar la política fiscal y macroeconómica y de evaluar las repercusiones en su propio presupuesto y en el resto del sector público, como a la necesidad de garantizar su responsabilización ante el público. En tal sentido, los suministros de información documentados en el capítulo III son aplicables también en gran medida a los gobiernos subnacionales.

112. Los principios y las prácticas sobre la transparencia del proceso presupuestario guardan relación con la elaboración, documentación y presentación del presupuesto, así como con los procedimientos de ejecución presupuestaria, declaración fiscal y auditoría. Muchas de las prácticas óptimas de la OCDE sobre transparencia presupuestaria (*Best Practices for Budget Transparency*) son particularmente aplicables a este pilar del Código, y en el presente documento se hace referencia a ellas cuando superan en buena medida las buenas prácticas aquí descritas⁵⁴.

Proceso de elaboración del presupuesto

2.1 La elaboración del presupuesto deberá respetar un calendario establecido y regirse por objetivos de política macroeconómica y fiscal claramente definidos.

⁵⁴ Los lectores pueden asimismo consultar el documento *Guidelines on Public Expenditure Management* (Directrices para la gestión del gasto público) en <http://www.imf.org/external/pubs/ft/extend/index.htm> (en inglés), y el documento *Public Expenditure Management Handbook* del Banco Mundial, en http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/1998/06/01/000009265_3980728144519/Rendered/PDF/multi_page.pdf (en inglés).

113. El Código comprende buenas prácticas relacionadas con 1) el calendario del presupuesto; 2) el marco presupuestario a mediano plazo; 3) nuevas medidas; 4) sostenibilidad fiscal y riesgos fiscales; y 5) coordinación de actividades extrapresupuestarias.

114. Los requisitos básicos de este principio tienen por objeto garantizar lo siguiente:

- La presentación al poder legislativo de propuestas presupuestarias realistas conforme a un cronograma establecido.
- La explicación clara de los costos y los efectos probables de las nuevas medidas relacionadas con el gasto y el ingreso.
- Un marco fiscal coherente de carácter plurianual, basado en supuestos económicos realistas.

Calendario del presupuesto

2.1.1 Deberá especificarse y cumplirse un calendario para el presupuesto. Al poder legislativo deberá concedérsele un tiempo adecuado para la consideración del proyecto de presupuesto.

115. Una característica importante de un proceso transparente de elaboración del presupuesto es la disponibilidad de datos fiables y un calendario público, además de los procedimientos conexos rigurosamente seguidos por el poder ejecutivo. Esto ayuda a garantizar un acceso equitativo y completo al proceso presupuestario. No obstante, estas disposiciones no le niegan al poder ejecutivo el espacio para deliberar cuidadosamente y decidir antes de exponer a la consideración del legislativo y el público el detalle completo del presupuesto propuesto. Esto reviste particular importancia en el caso de las modificaciones de la política tributaria. Pero debe ser previsible el momento en que el ejecutivo hace públicas sus propuestas, ya sea para consulta o en una versión preliminar o definitiva. Lo normal es que el proyecto de presupuesto se haga público cuando el ejecutivo somete su presupuesto al poder legislativo para su aprobación.

116. Las directrices de la OCDE sobre prácticas óptimas recomiendan que se presente al poder legislativo un informe preliminar del presupuesto y que se publique a más tardar un mes antes de la presentación del presupuesto anual. En el informe deben indicarse las intenciones económicas y fiscales del gobierno a mediano plazo y destacarse el ingreso total, el gasto, el déficit o el superávit y la deuda⁵⁵. Este informe puede ser útil para facilitar el debate público y legislativo sobre la estrategia y los objetivos generales de política fiscal.

⁵⁵ En **Sudáfrica**, se presenta al parlamento una declaración de política presupuestaria a mediano plazo hasta cuatro meses antes de la consideración del presupuesto. La declaración contiene los supuestos macroeconómicos, las asignaciones interprovinciales propuestas, la clasificación funcional prevista del gasto, y la proporción prevista entre gasto corriente y de capital. En OCDE (1999) puede verse un análisis de la fase de consulta previa del presupuesto en **Canadá**.

117. Una vez que el proyecto de presupuesto haya sido presentado en forma oficial, el alcance de las modificaciones que puede introducir el legislativo varía según el tipo de sistema político. Sin embargo, como regla general, las propuestas detalladas de presupuesto deben presentarse al legislativo con tiempo suficiente para permitir su cuidadosa deliberación, incluso en las comisiones y subcomisiones de rigor, antes de que se fije cualquier plazo legal para la adopción de la legislación necesaria. Las directrices de la OCDE sobre prácticas óptimas recomiendan que se presente un proyecto de presupuesto al legislativo por lo menos tres meses antes del comienzo del ejercicio, y que se apruebe el presupuesto antes de iniciarse el ejercicio⁵⁶. En los casos en que intervienen los gobiernos subnacionales, los calendarios de elaboración del presupuesto de los gobiernos subnacionales han de prever un período adecuado para las consultas a nivel local y para el suministro puntual de la información necesaria para el proceso presupuestario del gobierno central.

Marco presupuestario a mediano plazo

2.1.2 El presupuesto anual deberá ser realista, y deberá elaborarse y presentarse en un marco integral de política macroeconómica y fiscal a mediano plazo. Las metas fiscales y las normas fiscales deberán enunciarse y explicarse claramente.

118. La elaboración del presupuesto tiene una perspectiva anual, pero es importante enmarcarla dentro de los objetivos generales y la sostenibilidad de la política fiscal a largo plazo. Como mínimo, en la documentación del presupuesto debería enunciarse la manera en que el presupuesto anual ayudará a cumplir los objetivos generales del gobierno con respecto a las finanzas del sector público y las metas a más largo plazo en materia de déficit y de deuda. Tales declaraciones son más útiles si incluyen detalles cuantitativos sobre las finanzas del gobierno o del sector público y las perspectivas fiscales a más largo plazo. En general, dicha información debe proporcionarse en un documento de antecedentes que forme parte de la documentación del presupuesto⁵⁷.

⁵⁶ Las prácticas actuales en cuanto al plazo del que dispone el poder legislativo para considerar el presupuesto varían de un país a otro. En **Albania** el plazo es de un mes, pero los legisladores lo consideran demasiado corto y se está elaborando una nueva ley para ampliarlo a dos meses. En **Bulgaria, Croacia e Indonesia** el plazo es de seis a ocho semanas, mientras que en **Colombia y Chipre** es de tres meses. En la mayoría de los países desarrollados el plazo es de por lo menos tres meses. Aparte del período de consideración por parte del legislativo, en muchos países existen disposiciones que permiten la continuidad del financiamiento en el caso de que el presupuesto no se adopte antes del comienzo del ejercicio fiscal.

⁵⁷ En la **RAE de Hong Kong**, la documentación presupuestaria anual contiene una clara declaración sobre los objetivos de política fiscal y la viabilidad a mediano plazo (véase **RAE de Hong Kong**, párrafo 32 del módulo fiscal del IOCN, 1999). En **Moldova**, los objetivos de la política fiscal están enunciados tanto en el marco de gasto a mediano plazo como en el presupuesto anual del Estado (véase **Moldova**, párrafo 36 del módulo fiscal del IOCN, 2004).

Presupuestos realistas

119. Varios factores confluyen a la hora de determinar si una propuesta presupuestaria es o no realista. Es esencial que el marco macroeconómico fundamental esté basado en un conjunto de supuestos coherentes y creíbles, probables e imparciales. Esto creará una base sólida para proyectar el costo presupuestario que implican las obligaciones legales, como las prestaciones por desempleo y otras prestaciones sociales. Las proyecciones de ingreso deben ser realistas, en el sentido de que deben reflejar las tendencias recientes, y los aportes de las nuevas medidas o de las mejoras administrativas deben ser creíbles (recuadro 7). La incidencia de las políticas y los programas anteriores y más recientes debe estar plenamente considerada, al igual que la incidencia de cualesquiera fondos extrapresupuestarios, gastos tributarios significativos y actividades cuasifiscales.

120. Es de particular importancia que el cálculo de los costos en los presupuestos no se base en el logro supuesto de “metas” optimistas, como las que a veces se utilizan en los planes plurianuales de desarrollo. Los marcos de política macroeconómica a corto y mediano plazo exigen que se utilicen supuestos realistas para elaborar las proyecciones básicas, en torno a las cuales pueden formularse diversas hipótesis con el fin de evaluar la sensibilidad y la sostenibilidad.

Marcos a mediano plazo

121. Es esencial que el presupuesto anual se elabore y presente dentro de un marco macroeconómico cuantitativo integral y coherente. En su versión más elemental, el presupuesto suele considerarse un panorama fiscal a mediano plazo, que por lo general comprende estimaciones abiertas sobre el efecto a mediano plazo de las políticas vigentes. Para extender este método a la elaboración del marco fiscal a mediano plazo es necesario también acordar una declaración de todos los objetivos de la política fiscal con respecto a los cuales se evaluarán los resultados fiscales. Concretamente, deben fijarse metas fiscales compatibles con los principios de estabilidad macroeconómica y sostenibilidad fiscal, y dichas metas deben incorporarse en proyecciones macroeconómicas a mediano plazo realistas e internamente coherentes. En tal sentido, es importante que el plan nacional o el marco de desarrollo del gobierno (por ejemplo, el Documento de Estrategia de Lucha contra la Pobreza (DELP)) esté estrechamente interrelacionado con el presupuesto a mediano plazo.

Recuadro 7. Pronósticos de ingresos

Existen cuatro métodos principales para pronosticar los ingresos.

Tasa efectiva. De acuerdo con este método, el pronóstico de cada impuesto se realiza multiplicando un pronóstico de la base tributaria por la tasa tributaria efectiva correspondiente. La tasa tributaria efectiva se calcula dividiendo los impuestos recaudados en el último período disponible por la base tributaria estimada. A efectos de transparencia, es necesario dar a conocer la forma en que se calcula la tasa efectiva, los supuestos económicos en que se basa el pronóstico de la base tributaria y todo ajuste que se efectúe para reflejar cualquiera de los mencionados cambios.

Elasticidad. Con este enfoque se establece una relación empírica estable entre el crecimiento del ingreso correspondiente a cada impuesto y el crecimiento de la correspondiente base tributaria, que se especifica como una elasticidad. El crecimiento del ingreso luego se pronostica multiplicando el incremento pronosticado de la base tributaria por la elasticidad, y agregando el efecto estimado de los cambios en la estructura, la administración y el cumplimiento tributarios. A efectos de transparencia, estos componentes del pronóstico del ingreso deben mostrarse en forma separada.

Modelo. En algunas economías avanzadas se utilizan modelos agregados de equilibrio general para generar pronósticos del ingreso que tienen en cuenta la interdependencia entre el sistema tributario y la economía. Otros utilizan una muestra de declaraciones de impuestos para construir modelos de microsimulación que describen las disposiciones de la legislación tributaria, y utilizan tales modelos para generar pronósticos a nivel microeconómico que luego se agregan, lo que puede ser particularmente útil para pronosticar los ingresos provenientes de la extracción de recursos naturales. El método de la tasa efectiva o el de la elasticidad pueden utilizarse para generar pronósticos basados en las políticas vigentes, y los modelos de microsimulación pueden utilizarse para estimar el efecto que tienen sobre los ingresos las modificaciones tributarias. A efectos de transparencia, es necesario dar conocer la información sobre los modelos utilizados y los diversos valores de los parámetros.

Tendencia y autocorrelación. Es difícil vincular la evolución de los ingresos no tributarios (derivados de comisiones y cargos específicos, utilidades de empresas o valores de propiedades) con las variables macroeconómicas básicas. En tales casos, el único método práctico para la formulación de pronósticos puede ser la utilización de las tendencias pasadas, complementadas con información específica relacionada con cada fuente de ingresos. A efectos de transparencia, debe especificarse la forma en que se ha determinado la tendencia, junto con la información específica pertinente que influye en el pronóstico.

122. Los marcos presupuestarios y de gasto a mediano plazo se basan en una versión ampliada de este método. Las definiciones de estos dos marcos varían según las instituciones y los autores. Para fines de este análisis, se considera que un marco presupuestario a mediano plazo abarca las proyecciones de gasto e ingreso de diferentes organismos de gasto que asignan recursos de acuerdo con prioridades estratégicas y de conformidad con el marco fiscal a mediano plazo. Un marco de gasto a mediano plazo amplía aún más el análisis del gasto al introducir indicadores más detallados de costos y resultados a escala sectorial (quizá con presupuestos basados en actividades y productos). Tales indicadores pueden comprender la producción de perfiles desglosados de gasto a mediano plazo, como por ejemplo (en versiones más avanzadas) indicadores de resultados sobre costos, verificables a nivel agregado y sectorial.

123. Para los países en desarrollo y en transición, el marco presupuestario a mediano plazo presenta la importante ventaja de que ayuda a vincular el presupuesto corriente con el presupuesto de capital. Sin la coordinación que resulta de esa vinculación, el resultado es que con frecuencia se subestiman los costos operativos y de mantenimiento relacionados con el gasto de capital. En el caso de los países que están empezando formular y aplicar marcos a mediano plazo, solo los pronósticos agregados serán factibles en las primeras etapas. Esto, no obstante, proporciona un punto de partida útil para considerar los cambios a mediano plazo en la política presupuestaria. La práctica óptima consiste en publicar un marco presupuestario a mediano plazo, completo y renovable (que abarque de tres a cinco años) como elemento central de la gestión financiera pública⁵⁸. En el recuadro 8 se describen en más detalle los marcos presupuestarios a mediano plazo.

124. Un marco de gasto a mediano plazo refleja las prioridades en los sectores y en las cuentas con respecto a las implicaciones de los costos ordinarios de los proyectos de capital. Otros aspectos clave son las proyecciones de programas importantes de prestaciones estatales, los pagos de intereses y los costos futuros de proyectos de inversión de gran envergadura. La incorporación de estos en el proceso presupuestario supone cambios fundamentales en la forma en que se elabora el presupuesto. Podrían considerarse diferentes modelos de acuerdo con el grado de desarrollo de cada país. La adopción de modalidades más avanzadas deberá ir acompañada de mejoras necesarias de la capacidad administrativa. Cada etapa debe ser una evolución natural de la anterior y guardar coherencia con la capacidad del sistema presupuestario. Dado que las versiones más avanzadas pueden ser exigentes desde los puntos de vista administrativo y político, es importante que el mejoramiento del marco avance a un ritmo acorde con la capacidad general⁵⁹.

⁵⁸ En **Alemania**, la Ley de principios presupuestarios, por ejemplo, exige explícitamente que todos los niveles de gobierno presenten planes financieros plurianuales (véase **Alemania**, párrafo 50 del módulo fiscal del IOCN, 2003). En **Brasil**, la Ley de responsabilidad fiscal exige la utilización de un marco plurianual en todos los niveles del gobierno por un período de tres años (véase **Brasil**, recuadro 1 del módulo fiscal del IOCN, 2001).

⁵⁹ Varios países, entre ellos **Brasil**, **Chile**, **Eslovenia**, los **Países Bajos** y la **RAE de Hong Kong**, han incorporado un marco a mediano plazo tanto en el proceso presupuestario como en la documentación presupuestaria (véase **Brasil**, párrafo 22 del módulo fiscal del IOCN, 2001; **Chile**, párrafo 37 del módulo fiscal del IOCN, 2003; **Eslovenia**, párrafo 19 del módulo fiscal del IOCN, 2002; **Países Bajos**, párrafo 30 del módulo fiscal del IOCN, 2006; **RAE de Hong Kong**, párrafo 32 del módulo fiscal del IOCN, 2001). En **Moldova**, el marco a mediano plazo aporta un análisis completo de las finanzas públicas, que abarca los fondos de seguridad social y los gobiernos central y locales (véase **Moldova**, párrafo 33 del módulo fiscal del IOCN, 2004).

Recuadro 8. Marcos presupuestarios a mediano plazo

Un marco presupuestario a mediano plazo, si se aplica rigurosamente, constituye una declaración muy clara de la incidencia en el ingreso y el gasto de mantener las políticas 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 determinado. Proporciona 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 con éxito marcos presupuestarios a mediano plazo en economías avanzadas, como las del **Reino Unido** y **Australia**, y en países en desarrollo y de mercados emergentes, como **Chile** y **Brasil**. Sin embargo, la experiencia registrada en estos y otros países, indica que tienen que cumplirse condiciones estrictas antes de poder obtener sus plenos beneficios.

Las características básicas de un marco presupuestario a mediano plazo son las siguientes:

- Una declaración de objetivos de política fiscal.
- Pronósticos macroeconómicos y fiscales integrados a mediano plazo.
- Estimaciones de gastos e ingresos de los ministerios y organismos para plazos de 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.
- Asignaciones presupuestarias de los ministerios y organismos que constituyen limitaciones presupuestarias estrictas.

Las estimaciones de años subsiguientes presentan ventajas técnicas significativas para las dependencias centrales y las dependencias que efectúan las erogaciones. En el caso de estas últimas, el financiamiento de sus programas es más predecible, y el requisito de que las dependencias mantengan estimaciones plurianuales otorga mayor claridad a la política a nivel del programa. Cabe también señalar que, sobre todo en el **Reino Unido** y en **Australia**, el establecimiento de un sólido proceso de estimaciones de años subsiguientes ha dado más flexibilidad a las dependencias en cuanto al uso de recursos dentro de los toques totales y por programas.

De la experiencia acumulada hasta la fecha se derivan las siguientes conclusiones con respecto a los marcos presupuestarios a mediano plazo:

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

El marco presupuestario a mediano plazo proporciona herramientas mejores y más transparentes para formular, evaluar y ejecutar la política fiscal; pero estas tenderán a ser más eficaces si existe un compromiso real, estable, transparente y bien publicitado, de control fiscal. En muchos casos, los marcos presupuestarios a mediano plazo también deben basarse en mejoras institucionales fundamentales, un compromiso político sostenible, la introducción debidamente gradual de mejores pronósticos, una rigurosa determinación del costo de los programas y una gestión presupuestaria disciplinada.

125. Los marcos a mediano plazo revisten aún más importancia en el caso de los países ricos en recursos naturales. Concretamente, el marco debe reflejar el ritmo previsto de explotación de los recursos naturales y la gestión de los ingresos provenientes de esos recursos, teniendo en cuenta en ambos casos las consideraciones de estabilidad y sostenibilidad macroeconómica. Es menester que en el marco se preste especial atención a la volatilidad inherente de los flujos de ingresos derivados de los recursos naturales y las cuestiones intergeneracionales relacionadas con los recursos no renovables⁶⁰.

Reglas fiscales y leyes de responsabilidad

126. Las reglas fiscales son restricciones de la política fiscal (generalmente consagradas en la ley) a nivel agregado (recuadro 9). Algunos ejemplos de reglas fiscales numéricas o independientes son las obligaciones de equilibrar el presupuesto, las limitaciones del endeudamiento de los gobiernos central o subnacionales, o las limitaciones del ritmo de crecimiento del gasto. En ciertos casos, se restringe el endeudamiento al nivel de la inversión pública (“regla de oro”) o se limita el déficit fiscal (por ejemplo, el criterio de la convergencia fiscal consagrado en el *Tratado de Maastricht*, y el requisito de “situación próxima al equilibrio” del *Pacto de Estabilidad y Crecimiento* de la Unión Europea).

Recuadro 9. Normas fiscales, leyes de responsabilidad fiscal y leyes de transparencia fiscal

En el curso de la última década se han implantado normas fiscales y leyes de responsabilidad (o transparencia) fiscal en diversos países como una forma de mejorar la disciplina fiscal y los resultados de la política. Estos mecanismos generalmente promueven la transparencia fiscal, ya que representan una declaración inequívoca de los objetivos de política y de los métodos que se usarán para alcanzarlos, incluida la divulgación al público de los riesgos fiscales. Una de las ventajas de estas leyes es que pueden ayudar a forjar el respaldo público para el reordenamiento de las finanzas públicas al reforzar la credibilidad de las políticas fiscales y la rendición de cuentas.

Normas fiscales independientes

Las normas fiscales independientes tienen por objeto fomentar la credibilidad de las políticas macroeconómicas al limitar el alcance de las medidas discrecionales. Estas normas abarcan disposiciones como el requisito de un presupuesto equilibrado o los límites de gasto y endeudamiento. En el marco del *Tratado de Maastricht*, por ejemplo, los países que deseaban adoptar la moneda única de la Unión Europea acordaron fijar límites para el déficit fiscal y la deuda y aceptaron límites para el endeudamiento del banco central. La mayoría de las normas recientes se han complementado con disposiciones para lograr un cierto nivel de transparencia mediante la adopción de acuerdos apropiados sobre contabilidad, requisitos sobre declaración de datos y un marco macroeconómico a mediano plazo.

Por lo general, en muchas economías de mercado emergente la reciente adopción de normas fiscales se ha basado en gran medida en valores de referencia numéricos. En **Chile** se adoptó una “regla del superávit estructural” para lograr una meta de superávit ajustado en función del ciclo para el gobierno central equivalente al 1% del PIB. Además, el gobierno, por ley, debe

⁶⁰ Véase la *Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales*.

Recuadro 9. Normas fiscales, leyes de responsabilidad fiscal y leyes de transparencia fiscal (conclusión)

explicar las desviaciones de los resultados fiscales con respecto a la regla del superávit. Esta regla brinda una valiosa orientación a priori para la formulación de programas de gasto; la meta de gasto se usa para restringir el gasto anual con pronósticos actualizados y gestiones para reducir el gasto o aumentar el ingreso en la medida que sea necesario. En **Bulgaria**, las leyes sobre deuda pública imponen un límite para la deuda bruta del gobierno general como proporción del PIB. En **Moldova** se usa la ley de presupuesto anual para fijar límites nominales sobre el nivel de endeudamiento externo e interno permisible durante el año, y en la Ley de finanzas públicas locales se estipula la obligación de mantener presupuestos subnacionales equilibrados.

Leyes de responsabilidad fiscal

En varios países se han promulgado leyes de responsabilidad fiscal como un mecanismo institucional permanente destinado a promover la disciplina fiscal de manera convincente, predecible y transparente. A veces, estas leyes se denominan “leyes de transparencia fiscal”. Inicialmente adoptadas en unos pocos países industrializados en los años noventa, han sido aplicadas más recientemente en América Latina, Europa y Asia. Las leyes de responsabilidad fiscal podrían incluir normas de procedimiento o normas numéricas, o ambas.

Las *normas fiscales de procedimiento* tienen por finalidad, en general, reforzar la transparencia, la rendición de cuentas y la gestión fiscal al especificar las facultades y funciones de los participantes en el proceso presupuestario. Normalmente, las leyes de responsabilidad fiscal obligan al gobierno a adoptar, desde el principio, una estrategia de política fiscal verificable por un período de varios años, y a notificar y publicar periódicamente los resultados fiscales y los cambios de estrategia.

En las leyes de responsabilidad fiscal de **Australia**, **Nueva Zelandia** y el **Reino Unido** se hace referencia especial a los procedimientos, y se esbozan los principios para una gestión fiscal responsable y transparente, los requisitos sobre declaración de datos y la rendición de cuentas. En **Australia**, estas leyes no incluyen reglas numéricas. La Ley de responsabilidad fiscal de **Nueva Zelandia** tiene por objetivo mantener niveles prudentes de deuda pública mediante un saldo de operaciones adecuado. El *Code for Fiscal Stability* (Código para la estabilidad fiscal) del **Reino Unido** se complementa con dos reglas numéricas que no forman parte del Código propiamente dicho (la “regla de oro”, que excluye el endeudamiento como método para financiar el gasto ordinario durante el ciclo, y la “regla de inversión sostenible”, que exige mantener la razón deuda/PIB a niveles prudentes).

Las normas fiscales numéricas tienen por finalidad servir como un factor limitativo permanente de la política fiscal, generalmente en relación con un indicador de los resultados fiscales globales. Entre los principales tipos de norma numérica se incluyen i) las normas sobre déficit (presupuesto equilibrado), ii) endeudamiento (topes), iii) obtención de créditos (en **Chipre** se prohíbe el financiamiento del banco central) y iv) gasto (en los **Países Bajos** se fijan límites para el gasto total y las principales subcategorías).

Los mecanismos que inducen la observancia son cruciales para las leyes de responsabilidad fiscal. Si bien algunos países europeos han hecho uso de sanciones por incumplimiento, que tienen efecto en la reputación, podrían requerirse medidas complementarias para asegurar la credibilidad, incluidas sanciones institucionales para las jurisdicciones y sanciones personales para los funcionarios públicos que no observan las normas, o ambas, las que se aplican automáticamente cuando los objetivos fiscales no se cumplen o los procedimientos presupuestarios no se observan. Las leyes de responsabilidad fiscal de **Brasil** son un buen ejemplo de este enfoque.

127. En general, estas reglas tienen que ser sencillas y transparentes para constituir instrumentos eficaces de comunicación de los objetivos de las políticas del gobierno⁶¹. La transparencia exige que las reglas fiscales se definan claramente y que cuenten con requisitos específicos de declaración desde el comienzo, de tal manera que el incumplimiento sea fácil de detectar y subsanar. La regla de oro, por ejemplo, depende de la interpretación de lo que constituye inversión pública, y por lo tanto debe definirse en función de la clasificación presupuestaria. Si una regla tiene una cláusula liberatoria (por ejemplo, en casos en que la situación económica justifique apartarse de la norma), las circunstancias de aplicabilidad deben estar claramente definidas. La declaración sobre el cumplimiento de la regla también debe ser congruente con otras prácticas del Código⁶².

128. La credibilidad de las reglas y las metas numéricas depende en forma crítica del realismo del presupuesto y de la calidad de la evaluación de los riesgos fiscales y el análisis de sensibilidad. Un aspecto igualmente importante desde el punto de vista de la transparencia es la necesidad de contar con una estrategia clara en el caso de que circunstancias imprevistas hagan imposible el cumplimiento de las metas numéricas de gasto o déficit. Hay varias alternativas, y una puede ser la determinación de las categorías de gasto que deberán protegerse y las que pueden comprimirse para cumplir las metas. Sin duda, la contribución de las reglas fiscales o de las leyes de responsabilidad depende estrechamente de la voluntad política y de una definición minuciosa de los detalles del marco presupuestario.

Efecto de las medidas presupuestarias

2.1.3 Deberán describirse las principales medidas relacionadas con el gasto y el ingreso y su contribución al cumplimiento de los objetivos de las políticas. Deberán asimismo estimarse sus repercusiones actuales y futuras en el presupuesto y sus implicaciones económicas más generales.

Cálculo de los costos de los nuevos programas de ingreso y gasto

129. La disciplina presupuestaria exige descripciones claras y cálculos cuidadosos de los programas permanentes y las nuevas políticas del gobierno. Como parte de la documentación presupuestaria, los países deben incluir siempre una declaración en la que se describan los cambios importantes que se introducen en la política fiscal y sus efectos previstos⁶³, como

⁶¹ De hecho, las reglas fiscales inadecuadas o aplicadas en forma arbitraria pueden menoscabar la transparencia fiscal, en parte porque pueden incentivar la toma de medidas extraordinarias o la contabilidad creativa.

⁶² Kopits y Symansky (1998) analizan las normas fiscales en detalle.

⁶³ Un buen ejemplo es la divulgación de las medidas presupuestarias en el **Reino Unido**, donde el documento del presupuesto contiene un cuadro resumido de las nuevas medidas presupuestarias y sus efectos fiscales estimados, y cada nueva medida está explicada en más detalle en un anexo. En **Francia** se distingue claramente entre el gasto relacionado con las políticas vigentes (“apropiaciones para servicios corrientes”) y las “partidas de gasto que reflejan nuevas políticas”. La ley orgánica del presupuesto exige esta distinción, y en virtud de la misma, las apropiaciones para servicios corrientes están sujetas a una votación en el parlamento, mientras que

(continúa)

por ejemplo estimaciones del efecto de cada programa nuevo en el ingreso y el gasto del año en curso (lo cual a veces depende mucho del momento en el que se realiza el anuncio o se enmienda la política). Ello permite identificar claramente los factores que pueden contribuir a que los resultados presupuestarios se aparten de las previsiones de gasto, y mejorar así la responsabilización por la aplicación de la política fiscal. También deben estimarse la magnitud y el impacto actuales y futuros del gasto tributario y el impacto futuro de las iniciativas nuevas, que pueden tener repercusiones más fuertes una vez que están plenamente en marcha. Es posible también que haya que abordar cuestiones vinculadas a la sostenibilidad a mediano plazo y después.

130. También es importante que toda evaluación de las nuevas medidas tenga en cuenta las implicaciones para los gobiernos subnacionales desde el punto de vista de las necesidades de recursos y las responsabilidades de gasto. La práctica óptima es dar a conocer al público los efectos fiscales estimados de toda la legislación propuesta del gobierno central, incluidas sus implicaciones, en materia de costos, en todos los niveles subnacionales de gobierno⁶⁴.

131. En cuanto a las medidas nuevas concernientes al ingreso, es importante que las previsiones estén de acuerdo con tendencias recientes y presunciones realistas. Además, es necesaria una comprensión clara de las políticas vigentes que rigen el gasto tributario. En el recuadro 7 se presentan distintas metodologías para la proyección del ingreso. En lo que al gasto respecta, se debe hacer un cálculo de costos riguroso para distinguir entre los diferentes efectos de los cambios de política.

Implicaciones económicas generales

132. Las políticas nuevas, o las medidas nuevas encaminadas a promover políticas en vigor, pueden exhibir distintos grados de eficacia y generar repercusiones que van más allá de la finalidad, individuo o grupo al que estaban dirigidas. Las reformas encaminadas a recortar los déficits fiscales y afianzar la estabilidad macroeconómica, o a mejorar la eficiencia, pueden surtir distintos efectos en grupos con un ingreso o situación social diferente, y pueden perjudicar o beneficiar sobre todo a los grupos desprotegidos y de bajo ingreso. Por razones de transparencia, es importante que la documentación presupuestaria incluya una evaluación de esos efectos.

133. El Análisis del impacto social y en la pobreza es el análisis del impacto distributivo de las políticas y de las reformas de política en el bienestar de distintos grupos, con especial

las partidas correspondientes a nuevas políticas están sometidas a procesos detallados de votación (véase **Francia**, párrafo 13 del módulo fiscal del IOCN, 2000). En los **Países Bajos**, los costos fiscales de las nuevas iniciativas de política constan por separado en el proceso y los documentos presupuestarios (véase **Países Bajos**, párrafo 34 del módulo fiscal del IOCN, 2006).

⁶⁴ En **Estados Unidos**, la ley exige que la Oficina de Presupuesto del Congreso dé a conocer al legislativo el costo estimado (y la base de la estimación) que la legislación federal propuesta impondría a los gobiernos estatales y locales (y al sector privado). Véase <http://www.cbo.gov> (en inglés).

énfasis en los segmentos pobres y desprotegidos. Se pueden aplicar análisis parecidos a otros efectos (como el medio ambiente) y otras partes de la población. Las técnicas econométricas son variadas, y van desde las más sencillas hasta las más complejas (recuadro 10). La buena práctica exigiría que la documentación presupuestaria incluyera como mínimo un análisis simple del impacto diferencial de las políticas y medidas nuevas.

Recuadro 10. Análisis del impacto social y en la pobreza

Para formular estrategias de política eficaces es esencial comprender los efectos de las medidas de política en los diferentes grupos. El *Análisis del impacto social y en la pobreza* abarca los efectos distributivos de las reformas de política en el bienestar de los distintos grupos, en especial en el bienestar de los más vulnerables y de los pobres. Este análisis contribuye a lograr los siguientes fines:

- Examinar los vínculos existentes entre las reformas de política y sus efectos en la pobreza o en grupos sociales concretos.
- Considerar explícitamente las ventajas y desventajas relativas de las reformas teniendo en cuenta sus efectos distributivos.
- Realzar los efectos positivos de las reformas y reducir a un mínimo sus efectos negativos.
- Especificar medidas para mitigar los efectos negativos y sistemas de gestión del riesgo.
- Evaluar los riesgos de las reformas de política.

Si bien no existe un modelo metodológico único para analizar los efectos de una política en la pobreza y la situación social, es posible delimitar los elementos fundamentales de un análisis que se ajusta a las buenas prácticas:

- Grupos que probablemente serán afectados, ya sea positiva o negativamente.
- Mecanismos de ejecución de la reforma.
- Principales mecanismos de transmisión (empleo, precios, acceso a bienes y servicios, activos, transferencias e impuestos).
- Supuestos utilizados para estimar la magnitud y dirección prevista de los efectos en los principales grupos.
- Riesgos fundamentales que podrían alterar los efectos previstos de la reforma.

Existen varias definiciones del análisis del efecto en la pobreza y la situación social. La más básica se refiere simplemente a los casos en que se consideran las consecuencias sociales de los programas, incluso si solo se tienen en cuenta los aspectos cualitativos. No obstante, muchas veces este tipo de análisis se refiere a casos en que se complementa con estudios analíticos rigurosos. Dichos estudios pueden incluir el *análisis de incidencia*, que generalmente se concentra en los efectos de los cambios en las políticas tributarias y de gasto público en el ingreso o bienestar de los hogares, a menudo mediante métodos econométricos. Los *modelos computables de equilibrio general* se usan a veces para incorporar vínculos fundamentales entre las estructuras de producción, los ingresos de grupos diversos y la distribución de la demanda. Los *modelos de multiplicadores de matriz de contabilidad social* proporcionan un sistema exhaustivo, flexible y coherente para organizar las cuentas sociales y nacionales de un país a lo largo de un período.

Sostenibilidad fiscal y riesgos fiscales

2.1.4 En la documentación presupuestaria deberá constar una evaluación de la sostenibilidad fiscal. Los principales supuestos con respecto a la evolución y las políticas económicas deberán ser realistas y estar claramente especificados, y deberá presentarse un análisis de sensibilidad.

Análisis de la sostenibilidad fiscal

134. Todos los países deben proporcionar alguna indicación de la sostenibilidad de la política fiscal, aunque su profundidad y la metodología de presentación utilizada pueden variar considerablemente. Si existen probabilidades de que la política fiscal en vigor conduzca a una acumulación excesiva de deuda, se considera insostenible.

135. Es difícil emitir un juicio sobre lo que constituye una deuda excesiva, y en particular una relación deuda/PIB excesiva⁶⁵. Un enfoque común es basarse en una regla que específica, por ejemplo, que la relación de endeudamiento no puede crecer o exceder un determinado límite. En ese caso pueden influir la credibilidad externa del país o sus políticas o la profundidad de sus mercados de deuda. La evaluación de la sostenibilidad fiscal debe determinarse país por país, basándose en el conocimiento de las implicaciones de las políticas fiscales pasadas y futuras del gobierno, y de la reacción del mercado ante dichas políticas. En este sentido, la divulgación de la clasificación de la deuda soberana de un país y de su evolución durante los últimos años proporciona una guía útil de la sostenibilidad.

136. A nivel técnico, la evaluación de la sostenibilidad fiscal supone la descomposición del cambio de la relación de endeudamiento en componentes que reflejen el *saldo primario* (o sea, el saldo global excluidos los pagos por intereses), la tasa de interés sobre la deuda, la tasa de crecimiento de la economía y el volumen inicial de la deuda⁶⁶. Desde el punto de vista de la política, la atención se concentra en la variación del saldo primario requerida para cumplir una meta en materia de deuda (a partir de una relación de endeudamiento que se juzga excesiva) o para mantenerse por debajo de un tope de endeudamiento durante un período determinado. Así es posible formarse una idea del ajuste fiscal que se necesita para mantener la sostenibilidad. Por supuesto, para las autoridades es más relevante el ajuste discrecional que debe efectuarse, de manera que a corto y mediano plazo es importante

⁶⁵ Documento *Operational Framework for Debt Sustainability Assessments in Low-Income Countries—Further Considerations*, FMI y Banco Mundial (mayo de 2005); y documento *Applying the Debt Sustainability Framework for Low-Income Countries Post Debt Relief*, FMI (noviembre de 2006).

⁶⁶ También debe tenerse en cuenta el surgimiento de nuevas obligaciones generadoras de deuda posiblemente excluidas de las proyecciones fiscales rutinarias, como los pasivos contingentes que quizás haya que saldar.

distinguir entre las fluctuaciones cíclicas probables de los agregados fiscales y los cambios estructurales necesarios⁶⁷.

137. La sostenibilidad a mediano y largo plazo reviste una importancia especial para los países cuyo ingreso está muy vinculado a los recursos. Cuando los precios de los productos básicos están a niveles relativamente elevados, las autoridades pueden verse presionadas a asumir compromisos presupuestarios de gasto que resultan insostenibles una vez que los precios caen a los niveles tendenciales o por debajo de estos, y esas tendencias pueden ser especialmente difíciles de evaluar. En esos países, la sostenibilidad fiscal también está relacionada con la posibilidad de agotamiento de los recursos y la volatilidad inherente a los precios de los productos básicos.

Supuestos y análisis de sensibilidad realistas

138. Como ya se señaló, para que el presupuesto sea globalmente realista, también deben serlo las presunciones que sirven de base al marco macroeconómico. Por eso se las debe hacer constar con exactitud en la documentación presupuestaria y deben someterse al examen de peritos externos. Las presunciones en cuanto a la producción y los precios de los recursos naturales deben ser transparentes, reduciendo así el riesgo de usar supuestos exageradamente optimistas para proyectar el crecimiento o la inflación, lo cual socavaría la integridad del proceso presupuestario. En ese sentido, la transparencia exige que las presunciones y los datos utilizados para el marco a mediano plazo y la elaboración del presupuesto estén reflejados en todo plan para el desarrollo o documento marco de política preparado por el gobierno (por ejemplo, los Documentos de Estrategia de Lucha contra la Pobreza). Además, debe existir una relación transparente entre los dos tipos de documentos y las diferencias deben estar claramente explicadas.

139. En cuanto a los recursos fiscales, en algunos países el ministerio de Hacienda fija una meta de recaudación anual para la administración tributaria. Ese mecanismo resta credibilidad a las políticas de ingreso y transparencia al proceso presupuestario general.

140. La sostenibilidad tiene que ver con el largo plazo, en tanto que los análisis de sensibilidad se centran en los resultados fiscales a corto plazo de diferentes fuentes de riesgo. Uno de los riesgos más graves para el presupuesto son las presunciones macroeconómicas de base. Aun si son realistas y están verificadas por peritos externos, la incertidumbre que les es inherente puede repercutir en la ejecución del presupuesto. Por eso es importante que las autoridades tengan claro en qué medida las fluctuaciones verosímiles de las variables macroeconómicas pueden ejercer presión sobre el presupuesto, desviándolo de la trayectoria prevista. Por ejemplo, si el crecimiento real es inferior a las proyecciones, el ingreso no

⁶⁷ Véase en Chalk y Hemming (2000) el análisis de los enfoques que pueden utilizarse para evaluar la sostenibilidad fiscal, incluso en el caso de países en que las evaluaciones se ven afectadas por circunstancias especiales, como la existencia de recursos minerales no renovables.

alcanzará el nivel presupuestado y las obligaciones para los programas de bienestar social lo superarán. Por esta razón, en los países cuyo ingreso proviene sustancialmente de los recursos, los análisis de sensibilidad deben tener en cuenta una gama verosímil de variabilidad de los precios de los productos básicos. Es bien conocida la dificultad de proyectar el gasto del año en curso con programas nuevos, y esa incertidumbre también debe formar parte de los cálculos. El presupuesto es siempre más realista si lleva incorporadas asignaciones para contingencias, así como respuestas y prioridades concretas en caso de que el ingreso o el gasto se desvíen de los niveles previstos.

Riesgos fiscales

141. Más allá de las variaciones de los supuestos macroeconómicos básicos, es importante tener en cuenta otras fuentes de riesgo fiscal, y las que más se destacan son los pasivos contingentes. Estos abarcan no solo los contratos jurídicos vinculantes (garantías explícitas), sino también los casos en que existe la presunción de que el gobierno asumirá los costos, incluso si no hay un contrato específico que así lo disponga. En el recuadro 11 se presentan otros ejemplos.

142. Los pasivos contingentes explícitos abarcan una variedad de instrumentos, como las garantías del gobierno por préstamos otorgados a corporaciones públicas y los compromisos asumidos por ley en forma de derechos a prestaciones (por ejemplo, pensiones o prestaciones sociales). Las indemnidades son compromisos mediante los cuales el gobierno asume ciertos riesgos especificados. Por ejemplo, cuando se privatiza una corporación pública, a veces el gobierno brinda al comprador una indemnidad contra determinados riesgos, por ejemplo le ofrece una protección contra acciones legales futuras en relación con condiciones preexistentes. El riesgo de que estos pasivos se concreten y su magnitud se pueden medir hasta cierto punto, como se explica en el capítulo III. Las alianzas entre los sectores público y privado se están convirtiendo en una fuente cada vez más importante de pasivos contingentes, como puede apreciarse en más detalle en los capítulos I y III.

143. A menudo, los préstamos a favor de las corporaciones públicas garantizados por el gobierno constituyen una fuente importante de riesgo fiscal. Para muchos gobiernos, las deudas acumuladas de las corporaciones públicas —sobre todo las empresas de servicios públicos— son una fuente de riesgo considerable. Una vez que está claro que la corporación pública no puede hacerse cargo de la obligación de reembolso, el préstamo debe reconocerse como parte de la deuda pública con carácter de pasivo explícito, y no contingente.

144. Las consecuencias fiscales de las garantías implícitas pueden ser profundas, e incluso más grandes que las derivadas de los pasivos contingentes explícitos. Por ejemplo, aun si los depósitos no están explícitamente garantizados puede existir la expectativa de que los gobiernos rescatarán los bancos comerciales, sobre todo si ha sucedido así en el pasado. Puede haber un pasivo implícito parecido en relación con los préstamos asumidos por las corporaciones públicas y los gobiernos subnacionales, incluso sin garantías del gobierno. Es

Recuadro 11. Pasivos contingentes

Normalmente, los pasivos contingentes tienen su origen en las garantías explícitas o implícitas, incluidos los derechos legales a las prestaciones, que obligan al gobierno a suministrar niveles específicos de asistencia. Los siguientes son algunos de los pasivos más comunes:

Pasivos explícitos

- Depósitos en bancos comerciales y otras garantías en el balance general.
- Programas estatales de seguros (cosechas, inundaciones).
- Garantías de préstamo (para otros niveles del gobierno, corporaciones públicas).
- Garantías de tipos de cambio.
- Garantías de demanda/ingreso en los contratos de asociación entre los sectores público y privado.
- Programas de prestaciones sociales con financiamiento deficiente.
- Capital suscrito y no aportado y otras obligaciones legales potenciales.
- Garantías emitidas frente a posibles pasivos relacionados con las medidas ambientales.

Pasivos implícitos

- Operaciones de rescate de bancos.
- Cobertura de los pasivos de entidades privatizadas.
- Fracaso de las inversiones de los fondos de pensiones sin garantía, los programas de empleo y los fondos de seguridad social.
- Asistencia para el medio ambiente y casos de catástrofe.
- Obligaciones de deuda de los gobiernos subnacionales.

Los documentos de presupuesto deberán incluir informes en que se describa la magnitud y las características de todos los pasivos contingentes. Estos informes deberán incluir lo siguiente:

- Objetivos de política del programa de garantías.
- Monto total de las garantías, clasificadas por sector y duración.
- Beneficiarios previstos.
- Probabilidad de que se haga efectiva la garantía.

La práctica óptima consiste en publicar estimaciones cuantitativas del posible efecto fiscal de las garantías en base a la probabilidad de que se hagan efectivas.

importante comprender, vigilar y, de ser posible, cuantificar esos pasivos. Aunque los desastres naturales y la consecuente necesidad de asistencia pública están generalmente considerados como sucesos imprevistos, en muchos casos hay un elemento de previsibilidad. Varios fenómenos ambientales, como las sequías y las inundaciones, suceden repetidamente y constituyen un riesgo que se debería evaluar. La probabilidad de que el gobierno tenga que prestar ayuda para emergencias y desastres es más difícil de cuantificar. A nivel más general, los requisitos enumerados en el recuadro 11 son fundamentales para la transparencia presupuestaria.

Programas presupuestarios y objetivos de desempeño

145. La transparencia y la rendición de cuentas en el gobierno requieren que la documentación y las cuentas presupuestarias contengan exposiciones claras de los objetivos del gobierno, así como una lista de las partidas en las que se gastan los fondos (como en el tradicional *presupuesto por partidas*). Los resultados de políticas anteriores también deberían evaluarse en relación con los objetivos fijados. Las técnicas modernas de presupuestación procuran identificar en lo posible los objetivos de las actividades gubernamentales y medir *productos* y *resultados* en relación con esos objetivos. Un importante elemento de los primeros esfuerzos en este sentido es la clasificación de los gastos en “programas”, “subprogramas” y “actividades”, definidos más específicamente a los niveles más detallados en relación con un conjunto de objetivos claramente establecido⁶⁸. De esta manera, el gasto en un programa de “salud pública” podría estar vinculado a las metas generales del gobierno de promover la atención de salud preventiva, y otro objetivo más específico podría ser, digamos, un subprograma contra la malaria. En la actualidad es muy común la clasificación de las actividades gubernamentales por programas, y su generalización ayudará a mejorar la transparencia. Sin embargo, una *clasificación por programas* complementa y no sustituye a la clasificación administrativa tradicional analizada en la sección siguiente⁶⁹. Los elementos de una clasificación por programas revestirán particular importancia en aquellos países que procuran hacer un reconocimiento y un seguimiento de los gastos relacionados con la reducción de la pobreza en el marco de programas que reciben respaldo internacional⁷⁰.

146. En las economías avanzadas, se ha asignado prioridad al aumento de la autoridad y los incentivos del personal directivo para alcanzar los resultados convenidos. Varios países están formulando sistemas de presupuestación y contabilidad orientados a los resultados (o al desempeño) (recuadro 12). Esto es muy importante para incrementar la transparencia de las opciones estratégicas y operativas que se ejercen a través de los presupuestos públicos. La práctica óptima es que las transacciones se clasifiquen por actividad o producto, y por programa o resultado. La documentación presupuestaria debe contener información financiera y no financiera detallada para todos los productos y actividades, y programas y resultados,

⁶⁸ El principal ejemplo es el Sistema de planificación, programación y presupuesto adoptado en **Estados Unidos** a mediados de los años sesenta.

⁶⁹ Debe señalarse que una clasificación por programas es conceptualmente distinta de la clasificación de las funciones del gobierno (CFG) del *MEFP 2001*, ya que los objetivos de los programas del gobierno pueden cumplirse mediante actividades que abarcan diferentes áreas funcionales (por ejemplo, un subprograma contra la malaria puede tener un componente de educación, un componente de drenaje agrícola y un componente de salud). No obstante, en la práctica, algunas clasificaciones por programas se han basado en la CFG a niveles superiores de categorización.

⁷⁰ Los **Países Bajos** adoptaron la presupuestación por programas en 2001 para que el parlamento pudiera trabajar con un documento presupuestario más transparente y orientado a la política fiscal. La metodología estructuró los presupuestos de los ministerios sectoriales en torno a ámbitos de política y objetivos estratégicos, y luego los vinculó a metas de desempeño (véase **Países Bajos**, párrafo 48 del módulo fiscal del IOC, 2006).

Recuadro 12. Formulación del presupuesto en base a resultados

La elaboración de presupuestos en base a resultados comporta los procedimientos o mecanismos destinados a reforzar los vínculos existentes entre los fondos suministrados a las entidades del sector público y los productos, mediante el uso de datos oficiales sobre resultados en la adopción de decisiones sobre asignación de recursos¹. Esta labor abarca una amplia gama de reformas presupuestarias, que difieren entre sí en la forma en que los resultados se evalúan y se vinculan con el financiamiento. Otros objetivos incluyen el mejoramiento de la asignación del gasto público (principalmente quizá en países en transición o desarrollo) y la gestión de ese gasto (en los países que iniciaron antes la reforma, como Australia y Nueva Zelanda). Uno de los objetivos fundamentales de estas reformas es hacer más flexible la gestión, siempre que se obtengan los productos y resultados perseguidos. Entre los diversos modelos de presupuestación en base a resultados se cuentan los siguientes:

- El presupuesto por programas (basado en el Sistema de planificación, programación y presupuesto, que fue adoptado por primera vez en los años sesenta), en virtud del cual los fondos se asignan conforme a programas, no a las partidas presupuestarias, de modo que los objetivos comunes se consideran y financian conjuntamente.
- El análisis marginal (el ejemplo más conocido es el sistema de presupuesto base cero adoptado por el Gobierno Federal de Estados Unidos en 1976), que permite descomponer los programas en etapas progresivas (denominadas “paquetes de decisiones”), cada una de las cuales se clasifica de acuerdo a su prioridad, de modo que los fondos disponibles se asignan a los programas de mayor prioridad.
- Los sistemas que procuran vincular el nivel de financiamiento presupuestario con las metas de resultados, por ejemplo mediante el suministro de financiamiento complementario condicionado a un compromiso de adoptar metas más elevadas de producción o mejores resultados por parte de los organismos (los Acuerdos de servicios públicos en el Reino Unido podrían considerarse un ejemplo de esto).
- Financiamiento por fórmula (o ponderada), que se basa en los resultados previstos o en el costo de lograrlos, o en ambos.
- Los incentivos para la obtención de resultados presupuestarios que vinculan los resultados pasados con el financiamiento futuro del organismo como un aliciente para el buen desempeño.
- El modelo de comprador/proveedor, al amparo del cual se paga un “precio” a los organismos por los resultados (generalmente productos) que obtienen. Este modelo es una combinación del financiamiento por fórmula y el sistema de incentivos para la obtención de resultados presupuestarios.

¹ Las definiciones que restringen la presupuestación en base a resultados a los mecanismos de financiamiento concebidos para suministrar un vínculo claro entre el financiamiento y los resultados mediante el uso de indicadores oficiales de rendimiento son demasiado restrictivas. En general, la información sobre resultados obtenidos puede ser el punto de partida para la adopción de decisiones, o puede usarse conjuntamente con otros tipos de datos sobre el desempeño.

además de información comparable del año anterior⁷¹. Se asigna énfasis principalmente a la transparencia a un nivel agregado, y a la aplicación de un marco que sea conducente a la provisión de información cada vez más detallada sobre el impacto de las decisiones presupuestarias. Sin embargo, muchas de las técnicas que se aplican en las economías avanzadas representan una alta demanda de recursos administrativos, y por lo tanto pueden recibir menos prioridad en los países con menos recursos o instituciones menos desarrolladas. Pero todos los países pueden especificar claros objetivos por lo menos para los principales servicios provistos por el gobierno.

Coordinación de las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias

2.1.5 Deberán establecerse mecanismos claros de coordinación y gestión de las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias dentro de un marco general de política fiscal.

147. Uno de los aspectos clave es la organización de funciones entre los ministerios centrales (por ejemplo, Hacienda, Economía y Planificación) y los ministerios que efectúan los gastos, y otro es la forma en que estos coordinan sus labores. Los países abordan esta cuestión de diferentes maneras. En los países con una tradición de desarrollo o planificación central, las funciones de gestión financiera pública se dividen entre el ministerio de Hacienda (que se ocupa del presupuesto del ejercicio en curso) y el ministerio de Economía o Planificación (que se ocupa del presupuesto de capital o de desarrollo). Otros países dividen las funciones asignando diferentes responsabilidades de la gestión financiera pública a ministerios o departamentos específicos (por ejemplo, política macrofiscal, elaboración del presupuesto, contabilidad). Los países también difieren en cuanto a las facultades relativas de los ministerios centrales y de los que efectúan los gastos. No existe una estructura organizativa de aplicación universal. No obstante, para garantizar un control adecuado, deberá especificarse claramente la división de las funciones de gestión financiera pública.

148. La manera en que se define el presupuesto también es crucial. Si bien en algunos países la palabra “presupuesto” puede usarse simplemente para referirse a las estimaciones relativas a la *asignación anual* de fondos que decide el poder legislativo, este concepto es incompleto. Igualmente, varios tipos de operaciones ajenas al proceso anual de asignaciones pueden denominarse *extrapresupuestarias*, y ciertos fondos extrapresupuestarios (por ejemplo, seguridad social) se manejan de una manera diferente de los fondos generales del gobierno, pero deben enmarcarse dentro del proceso presupuestario para que sea posible elaborar un panorama general del grado de compatibilidad de las fuentes de financiamiento y los desembolsos previstos con las declaraciones y los compromisos de política más generales anunciados (recuadro 13)⁷².

⁷¹ Puede obtenerse información detallada sobre estos temas en la OCDE y en los sitios de Internet de los distintos países a través del sitio de la OCDE, http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_37405_1_1_1_1_37405_00.html (en inglés).

⁷² Los fondos extrapresupuestarios se establecen a veces a partir de ingresos afectados a fines específicos.

Recuadro 13. Actividades extrapresupuestarias y transparencia fiscal¹

Las actividades extrapresupuestarias son las transacciones de organismos del gobierno general que no están incluidas en las leyes sobre asignaciones presupuestarias del gobierno central o los gobiernos subnacionales. Entre otros ejemplos de estas actividades se incluyen las de las instituciones sin fines de lucro (ISFL) no de mercado, que se financian totalmente o en parte con transferencias del gobierno o con ingresos consignados; las transacciones relacionadas con actividades comerciales de organismos gubernamentales (tasas de uso de servicios) no incluidas en sus ingresos y gastos presupuestados, y las de los fondos de seguro social, que se declaran como actividades extrapresupuestarias, ya que se considera que estas obligaciones y su financiamiento constituyen una actividad específica. En conjunto, estas actividades representan en muchos casos una parte importante del gasto fiscal². Normalmente, los fondos extrapresupuestarios se crean por medio de una ley en la cual se hacen constar su finalidad, los métodos de financiamiento y gestión, y otras disposiciones. Estos fondos pueden ser administrados por el ministerio de Hacienda, los ministerios a cargo u otros organismos, o pueden ser totalmente autónomos.

Los fondos extrapresupuestarios pueden menoscabar la transparencia cuando se adoptan decisiones al margen del proceso presupuestario, desviando la asignación de recursos de la trayectoria prevista en las políticas anunciadas por las autoridades. Puesto que en muchos países se realiza algún tipo de actividad extrapresupuestaria, es importante que su función en la ejecución de la política gubernamental sea transparente y esté sujeta a los mismos requisitos de rendición de cuentas que otras actividades de gasto presupuestado. Los siguientes son los requisitos en materia de transparencia fiscal:

- Las actividades extrapresupuestarias deberán especificarse en el presupuesto anual o en un anexo, junto con una explicación de sus objetivos o de las razones que justifican la política.
- Las actividades fiscales financiadas mediante fondos extrapresupuestarios deberán incorporarse en el proceso presupuestario, incluso si se quedan al margen de las asignaciones presupuestarias, a fin de mantener un control unificado de la política fiscal y evitar dificultades en la coordinación del gasto. En general, los recursos destinados a fondos extrapresupuestarios deberán asignarse por medio del presupuesto y los gastos deberán estar sujetos a la aprobación del poder legislativo, incluso cuando queden fuera del proceso de asignaciones anuales.
- Las normas y operaciones de un fondo extrapresupuestario deberán ser transparentes e inmunes a la interferencia política. Esto hace necesaria una declaración periódica de los principios que gobiernan el fondo.
- Los fondos extrapresupuestarios deberán ser objeto de auditorías y deberán publicarse estados financieros que incluyan todas las entradas y salidas y, de ser pertinente, la asignación de los activos y su rendimiento.
- Para lograr los objetivos de transparencia es necesario i) incluir informes pormenorizados de las actividades extrapresupuestarias en los documentos de presupuesto y ii) notificar estas actividades en las mismas condiciones que los datos presupuestarios (en cifras brutas, haciendo un desglose en ingresos, gastos y financiamiento, y con los gastos clasificados por categorías económicas, funcionales y administrativas).

¹ Allen y Radev (2006).

² De acuerdo con el *Government Finance Statistics Yearbook* (Anuario de estadísticas de finanzas públicas) de 2005 del FMI, en los países que tienen fondos extrapresupuestarios, estos representaron hasta el 44% de los desembolsos totales del gobierno central.

149. Aunque pueden existir razones válidas para crear fondos fuera del presupuesto, y para consignar recursos, el abuso de esos mecanismos puede menoscabar la transparencia (y disminuir el control y la flexibilidad de la política fiscal)⁷³. Por lo tanto, es importante que las actividades de los fondos extrapresupuestarios estén sujetas a la misma disciplina que las asignaciones presupuestarias. Deberán establecerse leyes y reglamentos que regulen la rendición de cuentas de la gestión de los fondos extrapresupuestarios, y la contabilidad y auditoría de esos fondos deberá ser compatible con el resto del presupuesto. Aun en los casos en que los recursos para organismos y fines extrapresupuestarios no se consignan en el curso del proceso presupuestario, la buena práctica recomienda que se incluyan en la documentación presupuestaria. Por esta razón, se recomienda declarar los fondos de seguridad social, a pesar de que el *MEFP 2001* permite clasificarlos en forma separada del gobierno central.

150. No es raro que se permita a las entidades gubernamentales utilizar y gastar directamente lo que recaudan por derechos y cargos (por ejemplo, los derechos y cargos de hospitales que utiliza la administración sanitaria sin transferirlos previamente al fondo general del gobierno). Los países miembros de la OCDE emplean cada vez más los *cargos por derecho de uso* como parte de los mecanismos de control y de los incentivos para los administradores de las entidades. Esta operación deberá registrarse en cifras brutas y declararse en la documentación presupuestaria (en forma agregada) y en detalle en los informes anuales de las entidades correspondientes, de manera que se pueda establecer adecuadamente la plena amplitud de las actividades gubernamentales.

151. La relación entre el gasto financiado por medio del presupuesto nacional y el gasto financiado externamente plantea problemas de transparencia en muchos países en desarrollo. A menudo, la falta de transparencia de los procesos empleados para determinar el tamaño y la asignación de los ingresos presupuestarios externos y de otra índole es causa de problemas de control financiero. Se logra una mayor transparencia si se integra el gasto financiado externamente en el proceso de toma de decisiones y de declaración de datos.

152. El uso de fondos extrapresupuestarios —como los ingresos relacionados con los recursos naturales— puede ser perjudicial para la transparencia y desdibujar el vínculo entre la actividad fiscal y los objetivos declarados de las políticas, sobre todo si junto con la disposición de los fondos se establece la autoridad legal para su gasto fuera del proceso presupuestario normal. El Fondo de pensiones global del Gobierno Noruego se considera exitoso y transparente, pero porque forma parte de una estrategia fiscal coherente de un país

⁷³ La afectación de impuestos específicamente a fondos extrapresupuestarios es común en los casos en que existe un fuerte vínculo entre los impuestos y las prestaciones, y si se acentúa este vínculo los impuestos afectados a fines específicos podrían tener más aceptación que los impuestos ordinarios. Además, las actividades que se realizan con fondos extrapresupuestarios deberían verse menos influenciadas por las consideraciones a corto plazo que inciden en el presupuesto, y podrían incluso estar sujetas a una legislación separada. La seguridad social presenta estas características.

que tiene un marco institucional bien establecido, una larga tradición de transparencia y una amplia base de generación de ingresos. Independientemente de que los fondos extrapresupuestarios tengan o no autoridad legal para su gasto, el marco jurídico debe exigir en forma inequívoca que el propósito de gasto de los fondos esté claramente especificado y sujeto a examen parlamentario. La buena práctica exige que las proyecciones de las transacciones se comuniquen al gobierno como parte del proceso presupuestario, y que las cuentas, con los detalles del gasto efectivo y los activos y pasivos de los fondos, se presenten al parlamento junto con informes y cuentas presupuestarias de uso corriente, o preferiblemente como parte de las cuentas consolidadas del gobierno.

153. En términos más generales, cabe destacar que todas las actividades fiscales deberán estar sujetas a un examen y a una fijación de prioridades como parte del proceso de elaboración del presupuesto⁷⁴. Además, deberán estar abiertas a un examen exhaustivo por parte del poder legislativo y la opinión pública. Este requisito deberá aplicarse incluso a los fondos extrapresupuestarios administrados en forma independiente por otra autoridad legislativa⁷⁵.

Procedimientos de ejecución, supervisión y declaración

2.2 Deberán establecerse procedimientos claros para la ejecución, supervisión y declaración del presupuesto.

154. El Código comprende buenas prácticas relacionadas con 1) el sistema contable y la determinación de los atrasos; 2) los informes en el curso del ejercicio; 3) los presupuestos suplementarios; y 4) la presentación al parlamento de cuentas definitivas auditadas.

155. Los requisitos básicos de este principio tienen por objeto garantizar lo siguiente:

- Un seguimiento eficaz de los ingresos, compromisos, pagos y atrasos.
- La presentación al legislativo de las cuentas definitivas auditadas y los informes de auditoría, y su publicación dentro de un plazo de un año.

Contabilidad

2.2.1 El sistema contable deberá constituir una base fiable para hacer un seguimiento de los ingresos, los compromisos, los pagos, los atrasos, los pasivos y los activos.

⁷⁴ O deberán estar sujetas a exámenes más amplios, vinculados con metas presupuestarias a mediano plazo o a la sostenibilidad a largo plazo.

⁷⁵ Las nuevas leyes del sistema presupuestario de **Moldova** y **Letonia** incorporan incluso los fondos extrapresupuestarios como fondos especiales en el presupuesto anual.

156. La transparencia fiscal exige que exista un sistema contable integrado de alcance general que constituya una base fiable para evaluar los atrasos en los pagos. La ejecución transparente del presupuesto depende de que se cuente con un sistema de contabilidad eficaz que abarque las transacciones fiscales en forma exhaustiva, y de que exista un sistema eficaz de controles internos. Incluso si el sistema de contabilidad es de base caja, la transparencia fiscal exige que el sistema registre tanto los compromisos como los pagos, para efectuar un seguimiento eficaz de los atrasos. Es igualmente importante que, al margen de la base contable, el sistema sea capaz de hacer un seguimiento de los activos y pasivos, y de sus variaciones (recuadro 14).

El sistema contable

157. La contabilidad exacta del gasto es esencial para la transparencia fiscal. Además de basarse en sistemas de control interno bien establecidos, los sistemas contables deben permitir captar y registrar la información en la etapa de compromiso, generar informes sobre atrasos en los pagos, abarcar en forma oportuna todas las transacciones financiadas externamente y mantener registros de la *asistencia en especie*. La práctica óptima dicta que el sistema contable sea capaz de calcular y presentar valores en base devengado y generar informes en base caja.

158. Las diferencias entre las reglas contables que usa el gobierno, el banco central y las corporaciones públicas pueden limitar la consolidación y menoscabar la transparencia. Por ejemplo, no es raro que un banco central efectúe la declaración en base devengado, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en tanto que el gobierno sigue declarando en base caja. En tales circunstancias, cualquier ganancia por revaloración que el banco central registre en sus reservas internacionales tras una devaluación no tendría una contrapartida de pérdidas no realizadas por pasivos internacionales del gobierno. Por lo tanto, el gobierno podría percibir una ganancia imprevista por concepto de mayores utilidades del banco central y podría hacer caso omiso de las pérdidas no realizadas por sus propias obligaciones de deuda. Pueden surgir problemas similares cuando las corporaciones públicas y el gobierno aplican bases contables distintas. En condiciones ideales, las normas contables que utilizan el gobierno, el banco central y las corporaciones públicas deben guardar coherencia interna y con la presentación del estado consolidado.

Cuentas bancarias

159. La transparencia exige la conciliación sistemática (por lo general mensual) de los estados bancarios con los datos contables del gobierno. Para fines de transparencia, el ministro de Hacienda debe tener autoridad exclusiva para abrir o cerrar cuentas bancarias, de tal manera que todas las cuentas estén documentadas y que no ocurran transacciones fuera del ámbito del ministerio de Hacienda. Se considera como práctica óptima la existencia de una cuenta bancaria única del Tesoro, respaldada por un libro mayor del Tesoro, dado que toda cuenta bancaria ajena a la cuenta única se transfiere a diario.

Recuadro 14. Transparencia fiscal y normas contables internacionales para el sector público en la declaración de datos financieros y fiscales

El MEFP 2001

El *MEFP 2001* no es una norma contable o de declaración de datos financieros, sino una norma para declarar en forma analítica las estadísticas fiscales; en el *MEFP 2001* se considera el impacto económico, no los resultados obtenidos por una entidad contable. La revisión del documento, efectuada en 2001, reconoce la creciente importancia del concepto de valores devengados en la contabilidad pública y la necesidad de armonizar completamente los principios del *MEFP 2001* con otros sistemas de estadísticas financieras internacionales (principalmente el *Sistema de Cuentas Nacionales*) que aplican el concepto de valores devengados. La revisión propuesta no exige que los países adopten una contabilidad en valores devengados, sino que contempla una transición gradual, en la que los países podrían ajustar los datos de sus cuentas en valores de caja, o utilizar datos en valores de caja cuando las diferencias entre ambos valores no son sustanciales.

En el Código se hace hincapié i) en que todos los países declaren activos y pasivos financieros, introduciendo algunos elementos en valores devengados modificados y ii) en que todos los países deberían aplicar un sistema contable que permita elaborar informes fiables sobre atrasos en los pagos y compromisos de gasto. Tales informes deberán emitirse periódicamente como partidas informativas en el marco de un sistema de base caja.

Se han logrado importantes avances en la elaboración de normas para la declaración de datos contables y financieros a fin de mejorar la comparación internacional de datos y aumentar la transparencia fiscal. La labor realizada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) y la revisión del *MEFP 2001*, junto con el Código, constituyen un paso importante en esa dirección. Si bien estas iniciativas tienen objetivos distintos, la coordinación entre las tres áreas es provechosa.

La IFAC y la IPSASB

La Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSASB, por sus siglas en inglés) es un organismo normativo independiente bajo los auspicios de la IFAC que se encarga de formular normas contables de alta calidad que las entidades del sector público pueden utilizar en la preparación de estados financieros con propósitos generales. Con este fin, en febrero de 2007, la IPSASB había emitido 24 normas contables en valores devengados o normas contables internacionales para el sector público (IPSAS, por sus siglas en inglés) (www.ifac.org).

En su mayoría, las IPSAS se basan en normas contables internacionales concebidas para el sector privado y modificadas para su adopción en el sector público. Si bien la IPSASB alienta a los gobiernos a adoptar un sistema de contabilidad en base devengado, también ha emitido IPSAS en valores de caja de gran alcance (*Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*). Estas normas constituyen requisitos para la preparación y presentación de ingresos de caja y pagos de efectivo y alientan la declaración de datos para potenciar el registro en valores de caja. En otro estudio se presentan directrices para los países que reemplazan la contabilidad en base caja por un sistema de contabilidad en base devengado.

Entre otras IPSAS de interés se incluye la declaración de datos financieros sobre los sectores del gobierno general, el ingreso proveniente de las operaciones no cambiarias (impuestos y transferencias) y la presentación de datos presupuestarios en los estados financieros en base caja y base devengado. También se están elaborando normas para la declaración de datos relacionados con las obligaciones de política social, la concesión de contratos para el suministro de servicios (asociaciones entre los sectores público y privado) y un marco conceptual para la declaración de datos financieros en el sector público.

Recuadro 14. Transparencia fiscal y normas contables internacionales para el sector público en la declaración de datos financieros y fiscales (*conclusión*)

El Código

El Código es congruente con el uso de un sistema de contabilidad en base devengado, aunque esto no es obligatorio. En los países que usan un sistema similar a un sistema en valores de caja es sumamente conveniente que la notificación de las actividades fiscales vaya más allá de un simple informe del flujo de caja. Varios de los requisitos del Código estipulan la declaración de otros datos, además de las normas de declaración de datos financieros en valores puramente de caja. La observancia de algunos de ellos se recomienda en el marco de las IPSAS en valores de caja como medidas adicionales de divulgación, y otros se adoptarían en los estados financieros a medida que el gobierno vaya adoptando un sistema en base devengado.

Determinación de atrasos

160. Además de ser un indicador de deficiencias graves en la gestión fiscal, la falta de determinación de los atrasos, ya sea en los pagos o en los cobros, puede representar un importante impedimento a la transparencia fiscal. El saldo fiscal en base devengado es inexacto en la medida en que no se declaren los atrasos. Un sistema eficiente de contabilidad pública debe proporcionar información suficiente para evaluar el grado de atraso de los pagos o los impuestos.

161. La contabilidad en base caja infravalora el verdadero déficit público cuando los gobiernos incurren en atrasos sustanciales o persistentes en los pagos (por ejemplo, a proveedores, empleados y pensionistas). Los atrasos en los pagos rara vez constituyen un problema en las economías avanzadas, pero son más comunes en los países en desarrollo y en transición, por las razones indicadas en el recuadro 15. A menudo este problema se debe más a deficiencias en la elaboración del presupuesto, o incluso en la toma de decisiones de política, que a fallas en el sistema de contabilidad, y un sólido sistema contable contribuye a remediar el problema y a evitar que se repita.

Recuadro 15. Etapas de pago y atrasos en los pagos

Se produce un atraso en el pago cuando una factura u otra obligación vence y no se paga en la fecha estipulada o antes. Para evaluar los atrasos es preciso identificar cuándo vence el pago de una factura y si dicho pago se ha efectuado o no. En un proceso típico de pago, todos los sistemas contables comprenden cuatro etapas básicas:

- **Compromiso:** Un posible gasto resultante de la colocación de un pedido, la firma de un contrato u otro acuerdo de prestación de bienes o servicios.
- **Verificación:** El agente autorizado confirma que ha recibido el bien o servicio, lo cual da lugar al reconocimiento de una obligación y una fecha de pago.
- **Emisión del pago:** Emisión de un cheque o una orden de pago al proveedor de un bien o servicio o para cumplir una obligación de transferencia vencida.
- **Pago de efectivo:** Pago de efectivo o transferencia de fondos a un proveedor o a una cuenta después de la presentación y el procesamiento de un cheque o una orden de pago.

162. La transparencia fiscal exige que los informes de contabilidad en base de caja se complementen con informes de cuentas por pagar para evaluar los atrasos⁷⁶. Los datos sobre atrasos no se generarán automáticamente a partir de un sistema simple de contabilidad en base caja, sino que deberán suministrarse en informes complementarios. Por lo tanto, todos los gobiernos deben procurar adoptar normas contables que faciliten la preparación de informes al cierre del período sobre las cuentas que vencen, así como informes de valores en base caja, independientemente de la base contable que se utilice. Un sistema de base devengado o de base devengado modificada permitiría cumplir este objetivo, y puede ser apropiado para ciertos países.

163. Desde el punto de vista de los ingresos, los gobiernos también deben explicar los impuestos y otros ingresos que no se han recibido a tiempo⁷⁷. Por ejemplo, el saldo de atrasos tributarios puede ser sustancial, aunque es difícil determinar qué parte de ellos es recuperable porque muchos países no cancelan en libros las deudas incobrables (recuadro 15). Como en el caso de los gastos, es esencial que la administración tributaria y los sistemas contables reconozcan y registren los pagos vencidos y que, en la medida de lo posible, declaren los flujos mensuales y anuales de los impuestos no pagados, las multas y los intereses⁷⁸.

164. En las economías avanzadas es habitual que muchos proveedores de bienes o servicios otorguen entre 30 y 60 días de crédito desde la verificación y la etapa de emisión del pago. Es decir, las cuentas se consideran “pagaderas” después de la verificación y “vencidas” después de transcurrido el período de crédito que se otorgue. Los sistemas de contabilidad en base caja y en *base caja modificada* registran y declaran los gastos en base a la “emisión del pago” (o a veces en base al “pago en efectivo”). Sin embargo, en sistemas contables menos desarrollados, con frecuencia resulta difícil realizar estimaciones fiables de las primeras etapas de pago y de las cuentas vencidas. Los sistemas de contabilidad en base devengado y base devengado modificada registran y declaran los gastos en el punto de verificación, y por lo general mantienen registros más completos de todas las etapas del proceso de pago. Por lo tanto, en dichos sistemas resulta más fácil evaluar los atrasos en los pagos.

⁷⁶ Véanse análisis más detallados de estos temas en Potter y Diamond (1998), e IFAC (2000a).

⁷⁷ Como los ingresos tributarios son obligatorios y no tienen contrapartida, resulta más difícil establecer puntos de reconocimiento para determinar las obligaciones tributarias que en el caso de los gastos. IFAC (2000a) indica varios posibles puntos de reconocimiento que podrían aplicarse en un sistema de base devengado y ofrece ejemplos correspondientes a distintos impuestos (párrafos 517–28), pero señala que, debido a las diferencias en la legislación y los sistemas administrativos entre países, es posible que los distintos países tengan puntos de reconocimiento diferentes para impuestos similares (párrafo 524).

⁷⁸ Si bien en general no se recomiendan los acuerdos de compensación en las transacciones gubernamentales, es importante que se adopte un enfoque uniforme para evaluar los pasivos tributarios. Un número único de identificación y registro tributario para cada contribuyente permitiría dicha evaluación; si un contribuyente está atrasado en el pago de un impuesto y tiene derecho a un reembolso en otro, dicho reembolso podría utilizarse para compensar el atraso en el otro impuesto.

Cobertura de las transacciones financiadas interna y externamente

165. El sistema contable debe registrar todas las transacciones públicas en forma oportuna, y abarcar las transacciones financiadas interna y externamente. En los países en desarrollo con una gran afluencia de ayuda externa, es común que muchas transacciones financiadas externamente no sean captadas por el sistema de contabilidad pública. A veces ello ocurre como una consecuencia directa de los acuerdos de financiamiento celebrados con los donantes. Por ejemplo, los gastos pueden debitarse directamente al organismo donante o a las cuentas fiduciarias, y pueden establecerse acuerdos contables especiales para garantizar la rendición de cuentas ante los donantes, generalmente a expensas de la transparencia y la responsabilización del país receptor. Todos los países (con el apoyo de los países donantes, cuando corresponda) deben utilizar sistemas contables integrados que abarquen la totalidad de las transacciones públicas, independientemente de la fuente de financiamiento. Los sistemas de contabilidad en base caja pueden cumplir este objetivo, y su principal requisito es que se adopten medidas especiales que garanticen el registro oportuno de todas las transacciones.

Asistencia en especie

166. Una deficiencia muy común relacionada con este aspecto en los sistemas contables de muchos países en desarrollo es que rara vez se registra en su totalidad la ayuda que no se otorga en efectivo. Eso significa que las cuentas públicas no indican el verdadero nivel de recursos utilizados ni su asignación por sectores, organizaciones o regiones. Una deficiencia igualmente importante es que los activos así creados o adquiridos no se registran de una manera que ayude a determinar las operaciones, la depreciación del capital y las necesidades de mantenimiento a largo plazo. La transferencia de tales activos al gobierno cuando se completa el financiamiento de los donantes puede conducir entonces a presiones imprevistas sobre el presupuesto. También existen problemas con la valoración y registro oportunos de esa asistencia, y deben adoptarse ciertas medidas para incluir las transacciones de asistencia en especie a fin de incrementar la transparencia. Los sistemas de contabilidad en base caja no suelen ser satisfactorios a la hora de identificar esas transacciones, y para registrar en forma totalmente integrada los activos no financieros se requeriría un sistema completo de contabilidad en base devengado. Se propone que los países registren los montos significativos recibidos en forma de asistencia en especie por lo menos en partidas informativas, con pronósticos de dichos ingresos en el presupuesto y recibos auditados en las cuentas nacionales.

Ingresos relacionados con los recursos naturales

167. Los recursos obtenidos de los recursos naturales deben contabilizarse utilizando el mismo régimen y las mismas reglas que se utilizan para otros ingresos y gastos, con un sistema de contabilidad basado en reglas de control interno bien establecidas. La práctica óptima consiste en tener un sistema que permita llevar la contabilidad y realizar la

declaración en base devengado y base caja. En el caso concreto de los sectores de recursos naturales, como el petróleo, el marco vigente de contabilidad y control interno podría no ser suficiente. En tales casos quizá sea necesario implantar mecanismos específicos de verificación y conciliación, y crear instituciones para hacer más transparente el flujo de los ingresos obtenidos de los recursos naturales.

Informes en el curso del ejercicio

2.2.2 Deberá presentarse oportunamente al poder legislativo un informe de mitad de ejercicio sobre la evolución del presupuesto. Deberán publicarse actualizaciones más a menudo, con una frecuencia por lo menos trimestral.

168. La gestión eficaz de las finanzas públicas depende de que se cuente con información oportuna y fiable, dentro del ejercicio, sobre la situación fiscal del gobierno. El informe presupuestario de mitad del ejercicio debe comprender un análisis completo de la ejecución del presupuesto, con comparaciones de las principales partidas de ingresos, gastos y financiamiento, y con cifras de mitad del ejercicio correspondientes al año anterior y estimaciones de mitad del ejercicio del presupuesto vigente. Se debe informar al poder legislativo sobre el efecto de cualquier otra decisión del gobierno u otras circunstancias que puedan incidir en forma sustancial en el presupuesto. También debe contarse con un pronóstico actualizado de los resultados presupuestarios del ejercicio en curso, en el que se identifiquen los principales factores que ocasionan desviaciones entre el presupuesto y los resultados previstos (por ejemplo, variaciones en los supuestos económicos, nuevas políticas, situaciones imprevistas y modificaciones del momento en que ocurren los ingresos o los gastos).

169. Es un requisito básico de transparencia fiscal que el informe se presente al poder legislativo dentro de los tres meses subsiguientes a la mitad del ejercicio. Esto es congruente con la intención de asignar responsabilidad por las decisiones que se tomen en respuesta a cambios en las circunstancias económicas o fiscales, y por lo tanto es un requisito básico de transparencia fiscal. Asimismo, durante el ejercicio fiscal deben publicarse actualizaciones más a menudo, por lo menos trimestralmente. La práctica óptima consiste en publicar informes mensuales dentro del mes subsiguiente.

170. Las directrices de la OCDE sobre prácticas óptimas recomiendan la presentación del informe de mitad del ejercicio al poder legislativo dentro de las seis semanas subsiguientes a la mitad del ejercicio. En tal sentido, deben seguirse las normas de periodicidad y puntualidad del Sistema General de Divulgación de Datos (SGDD) aplicables a otros informes fiscales del gobierno central (cada trimestre dentro del trimestre posterior al fin del período), de conformidad con el principio 3.3.

Presupuestos complementarios

2.2.3 Durante el ejercicio fiscal, deberán presentarse al poder legislativo propuestas complementarias de ingreso y gasto de una manera coherente con la presentación original del presupuesto.

171. La existencia de una ley de presupuesto no garantiza que en la práctica se observen sus disposiciones. Por lo regular, se contravienen varios aspectos de la ley de presupuesto y es menester prestarles la debida atención para lograr plenamente las metas de la transparencia fiscal. Las contravenciones más comunes son el uso excesivo de *presupuestos suplementarios*, el abuso de los *fondos para contingencias* y la acumulación de *atrasos en los pagos*. Todas estas prácticas tienden a reducir la transparencia, tanto en lo que se refiere al control agregado como a la fijación de prioridades estratégicas.

172. Los presupuestos suplementarios que se presentan al poder legislativo durante el ejercicio presupuestario con la intención de ampliar o modificar la autoridad parlamentaria son transparentes en el sentido de que se someten oficialmente al órgano encargado de elaborar las leyes. Sin embargo, no suele examinarse su repercusión prevista en los resultados fiscales. Es más, en algunos países, los presupuestos complementarios se utilizan como mecanismos para autorizar el gasto una vez efectuado, en lugar de solicitar la aprobación parlamentaria previa.

173. La transparencia fiscal exige que toda modificación del presupuesto que se realice en el curso del ejercicio y que requiera aprobación del poder legislativo se evalúe con la misma minuciosidad que el presupuesto anual, y que el presupuesto complementario aprobado se publique con un resumen de las principales modificaciones. Cada país concede al ejecutivo un grado distinto de flexibilidad para modificar la orientación del gasto. En el marco legislativo para la gestión financiera pública —por lo general la ley general de presupuesto— deben definirse claramente los límites que se imponen al ejecutivo con respecto a la modificación del presupuesto en el curso del ejercicio y especificarse las modificaciones que requieren aprobación legislativa mediante un presupuesto complementario. Como se indicó en la sección sobre el realismo del presupuesto, lo ideal es que las modificaciones del presupuesto sean mínimas, a efectos de que el presupuesto sea considerado una declaración genuina de los planes de gasto y endeudamiento. En los casos en que se utilizan presupuesto complementarios —incluso con frecuencia— es esencial para fines de transparencia que las modificaciones estén claramente enmarcadas dentro del contexto del presupuesto y de los objetivos declarados de las políticas.

174. 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 especifiquen 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 o de

las asignaciones anuales 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, es menester vigilar de cerca los procedimientos empleados.

Cuentas auditadas

2.2.4 Las cuentas definitivas auditadas y los informes de auditoría, incluida la conciliación con el presupuesto aprobado, deberán presentarse al poder legislativo y publicarse dentro de un plazo de un año.

175. En el informe de final del ejercicio, el gobierno puede exponer los principales resultados obtenidos y reseñar un panorama general de sus activos y pasivos financieros. En el documento deben explicarse las desviaciones con respecto al nivel de ingresos y gastos presupuestarios autorizados por el legislativo. Debe incluirse también, de ser posible, información sobre desempeño que demuestre la forma en que las metas originales se han traducido en resultados concretos. En condiciones ideales, en el informe de final del ejercicio deben constar conciliaciones explícitas con documentos presupuestarios previos.

176. La cobertura y la cronología de las cuentas definitivas deben estar especificadas en la ley de presupuesto. Las cuentas definitivas deben explicar cualquier desviación con respecto al presupuesto aprobado por el poder legislativo; deben conciliarse en detalle con las asignaciones presupuestarias, y debe asimismo presentarse un cuadro resumido que indique las principales causas de las desviaciones con respecto a la asignación original; deben tener el mismo formato que el presupuesto y mostrar las variaciones experimentadas dentro del año en el presupuesto original aprobado por el poder legislativo, y también deben contener información comparativa correspondiente a los dos ejercicios anteriores. Como regla general, las cuentas definitivas de cada nivel de gobierno serán auditadas y presentadas solo dentro de la jurisdicción pertinente. Sin embargo, el gobierno central debe presentar un panorama fiable de las cuentas de los niveles subnacionales de gobierno en los casos en que las actividades de dichos niveles tengan repercusiones fiscales significativas, y debe resumir los resultados fiscales del gobierno general. La práctica óptima dicta que las cuentas definitivas del gobierno central se presenten al poder legislativo a más tardar seis meses después de concluido el ejercicio fiscal⁷⁹.

⁷⁹ Por ejemplo, el tiempo máximo que transcurre desde la conclusión del ejercicio fiscal hasta la publicación de las cuentas definitivas auditadas es de cuatro meses en **Moldova**, cinco meses en los **Países Bajos** y nueve meses en **Bulgaria**.

III. ACCESO DEL PÚBLICO A LA INFORMACIÓN

177. Una de las características que define la transparencia fiscal es el acceso del público a la información fiscal⁸⁰. En este sentido, los principios y las prácticas se refieren a la presentación de información completa sobre la actividad fiscal y los objetivos del gobierno, de manera tal que facilite el análisis de las políticas y promueva la rendición de cuentas.

178. Una de las principales vías para poner la información fiscal a disposición del público de manera oportuna y uniforme es publicándola en Internet con acceso fácil y gratuito.

Presentación de información completa sobre la actividad fiscal y los objetivos del gobierno

3.1 Deberá proporcionarse al público información completa sobre las operaciones fiscales pasadas, actuales y futuras, y sobre los principales riesgos fiscales.

179. El Código incluye buenas prácticas relacionadas con 1) alcance de la documentación presupuestaria; 2) información sobre el desempeño pasado, reciente y futuro; 3) riesgos fiscales, pasivos contingentes, actividades cuasifiscales y gastos tributarios; 4) identificación de las fuentes de ingreso; 5) deuda y activos financieros; 6) gobierno subnacional y corporaciones públicas, y 7) informes a largo plazo.

180. Los requisitos básicos de este principio tienen por objeto garantizar lo siguiente:

- La inclusión en la documentación presupuestaria de todas las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias del gobierno central, el saldo fiscal de los gobiernos subnacionales y las finanzas de las corporaciones públicas.
- La inclusión de detalles de la deuda, los grandes activos de carácter financiero o en forma de recursos naturales, los pasivos que no sean deuda y los pasivos contingentes en la información publicada sobre el gobierno central.

Alcance de la documentación presupuestaria

3.1.1 Los documentos presupuestarios, incluidas las cuentas definitivas y otros informes fiscales destinados al público, deberán abarcar todas las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias del gobierno central.

181. La transparencia fiscal exige que la información sobre toda actividad fiscal que emprenda el gobierno central o que se realice en beneficio suyo forme parte de la documentación presupuestaria. Los informes deben incluir estados detallados de todas las

⁸⁰ Si el idioma nacional no es de uso internacional, es conveniente traducir —de preferencia simultáneamente— la información fiscal y otros datos económicos a un idioma ampliamente utilizado, sobre todo si se busca acceso a los mercados internacionales de capital.

actividades presupuestarias y extrapresupuestarias, como las entidades autónomas del gobierno central y el saldo fiscal consolidado del gobierno central⁸¹. El nivel de detalle utilizado para describir un elemento concreto de ingreso o gasto puede variar según la magnitud y la importancia de la actividad, pero no la estructura institucional que lo administra⁸².

182. En el cuadro 1 se presenta una tipología del conjunto de informes fiscales que integran la documentación presupuestaria ordinaria y otros documentos complementarios presentados en el curso del ejercicio. La *documentación presupuestaria* ordinaria se divide en cuatro grandes categorías. La “*presentación del presupuesto anual*”, que gira en torno a cuentas de asignación detalladas que debe aprobar el legislativo, es el principal vehículo del gobierno para exponer los objetivos y parámetros más importantes de la política fiscal y macroeconómica. Los detalles se desglosan en los “*documentos complementarios del presupuesto*”, que explican los antecedentes de las propuestas del gobierno, describen los riesgos fiscales sustanciales y detallan todas las actividades extrapresupuestarias con implicaciones fiscales. Para evaluar el progreso durante el ejercicio y determinar si es necesario hacer correcciones se elaboran los “*informes presupuestarios dentro del ejercicio*”, que permiten comparar los resultados con las proyecciones originales. A la mayor brevedad posible tras el cierre del ejercicio se deben someter a auditoría las “*cuentas definitivas*” para presentárselas al legislativo acompañadas del informe de los auditores. Además, los gobiernos están publicando otros informes financieros con datos suplementarios sobre la situación financiera y sobre su desempeño a la luz de la presentación del presupuesto⁸³, junto con informes que se ciñen al *MEFP 2001*.

183. Los aspectos relativos a la clasificación se analizan en más detalle en la parte correspondiente a la práctica 3.2.2. En el recuadro 14 se describe la relación entre la declaración de información financiera, la información fiscal y el *MEFP 2001*.

⁸¹ Por ejemplo, el presupuesto de **Canadá** abarca (a nivel federal) todos los fondos presupuestarios y extrapresupuestarios, y **Francia** ahora incluye en el presupuesto muchos fondos que antes tenían carácter extrapresupuestario (véanse **Canadá**, párrafo 18 del módulo fiscal del IOCN, 2002; y **Francia**, párrafo 9 del módulo fiscal del IOCN, 2000).

⁸² Por ejemplo, se estima que en **Grecia** las pensiones y la atención de la salud —que están fuera del alcance del presupuesto— originaron alrededor de 36% del gasto del gobierno general en 2004 (véase **Grecia**, recuadro 1 del módulo fiscal el IOCN, 2006).

⁸³ En los países como **Australia**, **Nueva Zelandia** y **Francia**, en que el gobierno prepara el presupuesto en base devengado, estos informes financieros cumplen también la función de declaración de datos sobre el cumplimiento de las asignaciones presupuestarias. En otros países (por ejemplo, **Estados Unidos**), la declaración de datos *en base devengado* está separada del presupuesto, que se elabora principalmente en base caja.

Cuadro 1. Documentación presupuestaria y otros informes fiscales			
	Informe/ Documento	Observaciones	Relación con el <i>MEFP 2001</i>
Documentación presupuestaria	Presentación del presupuesto anual	Incluye proyecciones detalladas de ingreso, gasto, saldos y endeudamiento; medidas fiscales contempladas, y cuentas de asignaciones con detalles del gasto que autorizó o autorizará el legislativo mediante una ley de presupuesto. Por lo general, las transacciones se clasifican por unidad administrativa y partida de gasto.	El <i>MEFP 2001</i> no es de aplicación universal, pero su uso facilita la compilación de las cuentas nacionales y los informes fiscales.
	Documentos complementarios del presupuesto	Incluyen diversos estados (que contienen por ejemplo detalles sobre fondos extrapresupuestarios, entidades autónomas, actividades cuasifiscales y riesgos fiscales) y documentos informativos (por ejemplo, sobre las perspectivas fiscales y económicas).	Se prefiere la presentación del <i>saldo global</i> según el <i>MEFP 2001</i> , conciliada con la presentación en el presupuesto anual.
	Informes presupuestarios dentro del ejercicio	Informes sobre resultados fiscales elaborados mensual o (como mínimo) trimestralmente, con cuentas presupuestarias y extrapresupuestarias, incluida la deuda.	Lo común es la presentación administrativa (como en el presupuesto anual), pero para el seguimiento de la evolución fiscal se prefiere un resumen según el <i>MEFP 2001</i> .
	Cuentas definitivas	Al final del ejercicio se le presentan al legislativo cuentas definitivas auditadas para asegurar la regularidad y la congruencia con las asignaciones presupuestarias.	Al igual que en el presupuesto anual, rara vez se presenta un resumen según el <i>MEFP 2001</i> .
Otros informes	Informes financieros	Son cada vez más comunes los informes generales sobre la situación financiera y el desempeño del gobierno, sobre todo los que se presentan en <i>base devengado</i> , pero la IFAC-IPSASB también elaboró normas de declaración de datos que se aplican a la contabilidad en <i>base caja</i> (véase IFAC, 2000b).	Raras veces se suministra un resumen según el <i>MEFP 2001</i> , pero en algunos países los informes financieros satisfacen varias necesidades analíticas, entre ellas la declaración de datos de acuerdo con el <i>MEFP 2001</i> .
	Informes según el <i>MEFP 2001</i>	Informes que proporcionan información analítica sobre las finanzas públicas siguiendo el formato dispuesto en el <i>MEFP 2001</i> . Pueden generarse a partir de datos compilados para uno de los informes mencionados previamente, pero es probable que se uniformice la clasificación en todos los informes fiscales, dado que la contabilidad en base devengado ha quedado adoptada en el <i>MEFP 2001</i> y se está generalizando en el gobierno.	

Información sobre el desempeño fiscal pasado, reciente y futuro

3.1.2 Deberá divulgarse información comparable a la que figura en el presupuesto anual sobre los resultados de por lo menos los dos ejercicios anteriores, así como previsiones y análisis de sensibilidad relativos a los principales agregados presupuestarios correspondientes a por lo menos los dos ejercicios siguientes.

184. Si se desea dar una imagen completa de la situación fiscal actual, deberá presentarse, en el presupuesto anual, información sobre el desempeño pasado de las finanzas públicas, con las mismas clasificaciones utilizadas en el presupuesto y respaldadas en el resto de la documentación presupuestaria⁸⁴.

185. En el presupuesto anual, junto con el resultado efectivo (o previsto, si no se dispone de las cifras definitivas de los resultados del ejercicio en curso), deberán presentarse las estimaciones presupuestarias originales y revisadas de los dos ejercicios precedentes como mínimo. Asimismo, deberán incluirse pronósticos para los dos ejercicios posteriores al actual, como mínimo, partiendo de supuestos realistas sobre las perspectivas macroeconómicas y ciñéndose a los objetivos de política declarados para el mediano plazo⁸⁵. La práctica óptima es incluir proyecciones fiscales agregadas para los siguientes 5 a 10 años en la documentación del presupuesto⁸⁶. La información deberá incluir los principales agregados presupuestarios e información más detallada sobre los subagregados (partida de gasto, función y, cuando se disponga de la información, programa o producto).

186. La información sobre los resultados deberá estar caracterizada con claridad (por ejemplo, si es provisional y no estuvo sujeta a una auditoría, o si es definitiva y auditada). Esto permite comparar el desempeño reciente con el presupuesto y centrar la atención en los riesgos significativos a nivel de pronóstico, política o situación macroeconómica y, en términos más generales, en el realismo del presupuesto. Deberán divulgarse y justificarse todos los cambios de clasificación o presentación de partidas de un ejercicio al otro (véase la práctica 4.1.3).

⁸⁴ Un buen ejemplo es **Chile**, cuya Dirección de Presupuestos mantiene información y bases de datos exhaustivas sobre el sector público en <http://www.dipres.cl>.

⁸⁵ En **Chile**, la documentación presupuestaria de 2006 contiene información sobre los principales agregados fiscales correspondientes a los cuatro ejercicios anteriores al presupuesto y proyecciones para los tres siguientes. El proyecto de Ley Presupuestaria incluye cifras definitivas sobre la ejecución durante los cuatro ejercicios previos en ministerios y programas, con el mismo nivel de desagregación que el presupuesto. Los estados anuales de la Contraloría General de la República incluyen una comparación con el presupuesto correspondiente. Las estadísticas de las finanzas públicas incluyen cifras consolidadas del gobierno central, del gobierno general y del sector público no financiero correspondientes a los nueve ejercicios previos. Desde el año 2000, tal como exige la Ley de Responsabilidad Fiscal, los documentos que acompañan el presupuesto chileno contienen una proyección financiera de los agregados macroeconómicos fiscales del gobierno central presupuestario para los tres ejercicios siguientes al presupuesto (véase **Chile**, párrafo 30 de la actualización del módulo fiscal del IOCN, 2003).

⁸⁶ Los pronósticos fiscales a mediano plazo se describen más detalladamente en el capítulo II.

Riesgos fiscales, pasivos contingentes, actividades cuasifiscales y gastos tributarios

3.1.3 Los documentos presupuestarios deberán incluir estados de cuentas en los que se describan la naturaleza y la importancia fiscal del gasto tributario, los pasivos contingentes y las actividades cuasifiscales del gobierno central, junto con una evaluación de todos los otros riesgos fiscales importantes.

Gastos tributarios

187. Los gastos tributarios son ingresos sacrificados como resultado de ciertas disposiciones del código tributario, tales como exenciones de la base tributaria, deducciones del ingreso bruto, créditos tributarios que se deducen de las obligaciones tributarias, reducciones de la tasa impositiva y aplazamientos del pago de impuestos (como la depreciación acelerada). Los gastos tributarios a menudo reemplazan programas de gasto explícitos. También pueden estar dirigidos específicamente a determinados tipos de gasto o a determinadas categorías de particulares, familias o empresas, según la riqueza, el ingreso, el perfil de gasto, u otras características. En muchos sistemas tributarios, estos gastos pueden ser considerables en relación con el ingreso tributario total. Una diferencia importante con respecto a los programas de gasto es que el gasto tributario no requiere la aprobación anual formal del legislativo (aunque en algunos casos puede estar sujeto a cláusulas de caducidad); al mantenerse en vigor mientras la legislación impositiva no cambie, no está sujeto al mismo grado de escrutinio que el gasto efectivo. Por eso, la proliferación del gasto tributario puede dar como resultado una seria pérdida de transparencia.

188. En el presupuesto o en la documentación fiscal conexas debe constar una declaración de los principales gastos tributarios del gobierno central que indique el propósito de política pública de cada asignación, su duración y los beneficiarios previstos. Con la excepción de casos particularmente complejos, deberán cuantificarse los gastos tributarios más importantes⁸⁷. Sería ideal incluir una comparación de los resultados estimados de los gastos tributarios anteriores con el propósito de política pública que les corresponda, para poder evaluar su eficacia en relación con las disposiciones de gasto.

189. En las directrices sobre prácticas óptimas de la OCDE se incluye la de suministrar en la documentación presupuestaria los costos estimados de todo el gasto tributario, además de analizar, en la medida de lo posible, el gasto tributario y el gasto general que han de combinarse. Si bien puede haber graves dificultades para estimar los costos, la declaración del costo aproximado del gasto tributario y la descripción de las bases de las estimaciones

⁸⁷ Hay un caso especial que cae fuera de la definición usual del gasto tributario: cuando el gobierno o las corporaciones públicas están exentos de los impuestos que se aplican a transacciones similares realizadas por el sector privado. Cuando se apliquen estas exenciones, deberán notificarse y cuantificarse, en la medida de lo posible, en la documentación del presupuesto.

pueden mejorar significativamente la transparencia⁸⁸. Varios países de la OCDE publican con regularidad estimaciones de este gasto. En el recuadro 16 se presenta información sobre las prácticas adoptadas en algunos países.

Recuadro 16. Declaración del gasto tributario

Alemania y **Estados Unidos** fueron los primeros países que declararon información sobre el gasto tributario, a fines de los años sesenta, y esa práctica se ha extendido a la mayoría de los países de la OCDE, a muchos mercados emergentes, como **Brasil**, y a países en desarrollo.

En **Alemania**, el gasto tributario se declara como parte de un “informe de subvenciones” enviado al legislativo federal y sujeto al examen de la Corte Federal de Auditoría. La mayoría de los estados presentan informes parecidos a sus legislativos. Los informes incluyen tanto el gasto directo como el gasto tributario. El informe de subvenciones 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. 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 (como incentivos tributarios para invertir en Alemania oriental). Varios institutos independientes de investigaciones económicas realizan sus propios análisis sobre los efectos económicos y la eficiencia de las subvenciones y realizan sus propios cálculos sobre la magnitud del gasto tributario (y de las subvenciones, en términos más generales).

Pasivos contingentes

190. La transparencia fiscal exige que los niveles nacionales de gobierno informen públicamente sobre la naturaleza y la importancia de los pasivos contingentes contraídos. Como se explica en el capítulo II, los pasivos contingentes son costos que tiene que pagar el gobierno en caso de que ocurran determinadas eventualidades⁸⁹. Incluyen garantías explícitas o implícitas del gobierno, como el capital suscrito y no desembolsado y otras posibles obligaciones jurídicas.

⁸⁸ La cuantificación del gasto tributario es particularmente compleja y requiere que se especifique una estructura tributaria de referencia ante la ausencia de gasto tributario y, en los métodos de cuantificación más avanzados, supuestos sobre el impacto conductual del gasto tributario (véanse OCDE, 1984 y 1996, y Gobierno de Canadá, *Tax Expenditures and Evaluations 2000*, en http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html, en inglés).

⁸⁹ Más precisamente, la IFAC-IPSASB define un pasivo contingente como a) una posible obligación que surge de hechos pasados y cuya existencia será confirmada únicamente si ocurren o no ocurren uno o más eventos inciertos que no están totalmente bajo el control de la corporación, o b) una obligación presente que surge de hechos pasados pero que no está reconocida como un pasivo porque i) no es probable que se requiera un desembolso de recursos que supongan beneficios económicos para liquidar la obligación, o ii) no puede medirse con suficiente fiabilidad el monto de la obligación.

191. Los pasivos contingentes complican la gestión financiera pública debido a la incertidumbre inherente a su efecto fiscal. En muchos países han proliferado las garantías, lo que ha dado como resultado un fuerte “déficit oculto” que no se declara⁹⁰ (véase el recuadro 11 del capítulo II).

192. En la documentación presupuestaria debe constar una declaración que indique el propósito de política pública de cada disposición que da lugar a un pasivo contingente del gobierno central, su duración y el beneficiario al que está dirigido⁹¹. En la medida de lo posible, y excepto en casos extremos, deberán cuantificarse las contingencias principales. Las directrices sobre prácticas óptimas de la OCDE disponen la declaración de pasivos contingentes en el presupuesto anual, en el informe de mitad de ejercicio al legislativo y en las cuentas definitivas. Deberán clasificarse por categorías principales, e incluirse información sobre las ocasiones en que el gobierno liquidó pasivos contingentes^{92, 93}. Los detalles en cuanto a garantías, declaración y valoración aparecen en los recuadros 17 y 18.

193. De acuerdo con el método de contabilidad en base caja, los pasivos contingentes solo se reconocerán cuando el evento suceda y se efectúe un pago. Por lo tanto, si bien el préstamo otorgado por el gobierno se registrará en el momento en que se conceda, un préstamo con garantía pública solo se asentará cuando el gobierno se vea obligado a efectuar un pago en efectivo al prestamista. Ese es un incentivo para que el gobierno disponga el financiamiento de una actividad mediante un préstamo con garantía pública, en lugar de asumir la responsabilidad de un gasto directo. Incluso cuando se usa el método de contabilidad en base devengada, muchos pasivos contingentes no se reconocen como pasivos a menos que puedan cuantificarse y se considere que es probable que requieran un pago futuro por parte del gobierno⁹⁴. Se declararían, en cambio, en estados complementarios⁹⁵.

⁹⁰ Véase Polackova (1999).

⁹¹ La declaración de pasivos contingentes deberá incluirse en una declaración más amplia de los riesgos fiscales. Para declarar pasivos contingentes será necesario elaborar un sistema de información básica que permita registrarlos.

⁹² La **República Checa** es un buen ejemplo de un país que mantiene un monto significativo de pasivos contingentes en forma de garantías y que ha tomado medidas para proporcionar información sobre garantías en los documentos presupuestarios (véase **República Checa**, recuadro 2 del módulo fiscal del IOCN, 2000).

⁹³ En la sección 7.6 del *Código de buenas prácticas de transparencia en las políticas monetarias y financieras* se establece que, cuando existan garantías de depósitos, deberá darse a conocer públicamente información sobre la índole, los procedimientos de operación, la forma en que se financian las garantías y los resultados obtenidos mediante esos mecanismos.

⁹⁴ En los casos en que exista una cartera de pasivos contingentes similares, como una gran cartera de garantías de préstamos con características similares (por ejemplo, en el sector de la vivienda y el sector agrícola), puede haber datos históricos suficientemente fiables sobre las pérdidas acumuladas por concepto de préstamos. Esto permitiría realizar una estimación más fidedigna del costo previsto del programa de garantía que se va a llevar a cabo. En ese caso, la estimación podría asignarse como un gasto en el presupuesto.

⁹⁵ También es posible presentar información suplementaria usando el método de contabilidad en base caja, como se recomienda en el documento *Exposure Draft 9* de la IFAC (2000b).

Recuadro 17. Declaración de garantías

Independientemente del sistema contable que se use, la información sobre garantías deberá declararse en los documentos de presupuesto, los informes fiscales preparados durante el ejercicio y los estados financieros de final del ejercicio. En teoría, las garantías deberán notificarse en una *declaración de pasivos contingentes* más completa, que es parte de los documentos de presupuesto y que se publica junto con los estados financieros, con actualizaciones en los informes fiscales.

La información básica que debe darse a conocer en forma anual para cada garantía o programa de garantías es la siguiente:

- Breve descripción de sus características, su propósito programado, los beneficiarios y la duración prevista.
- Exposición total al riesgo financiero del gobierno y, cuando sea posible, una estimación del posible costo fiscal de las garantías que se hacen efectivas.
- Pagos efectuados, reembolsos, recuperación de costos, derechos financieros establecidos frente a los beneficiarios y exenciones relativas a esos derechos.
- Derechos de garantía u otros ingresos recibidos.

Además, los documentos de presupuesto deben incluir lo siguiente:

- Una indicación de las reservas establecidas en el presupuesto para las solicitudes previstas de pago de garantías, y del tipo de reserva (por ejemplo, asignaciones o reservas para contingencias).
- Un pronóstico y una descripción de todas las nuevas garantías emitidas durante el ejercicio.

Durante el año deberá publicarse información detallada sobre nuevas garantías a medida que se concedan (por ejemplo, en el boletín del gobierno). En los informes fiscales publicados durante el ejercicio deberán indicarse las nuevas garantías otorgadas durante el período, los pagos efectuados por concepto de garantías y la situación jurídica de los activos frente a beneficiarios, y deberán actualizarse el pronóstico sobre otorgamiento de nuevas garantías durante el ejercicio y la estimación del posible costo fiscal de las garantías exigidas.

Finalmente, deberá hacerse una conciliación de los cambios en el saldo de deuda pública ocurridos entre el inicio y el final del ejercicio, indicando por separado la parte del cambio que es atribuible a la asunción de deuda debida a garantías que se hacen efectivas.

Actividades cuasifiscales

194. Existen varias razones por las cuales es importante identificar y declarar información sobre las actividades cuasifiscales, y, de ser posible, cuantificarla. Primero, cuando este tipo de actividades adquiere un volumen significativo es más difícil formular la política fiscal. El saldo presupuestario deja de ser un indicador fidedigno de la situación financiera del gobierno, y la magnitud declarada del ingreso y del gasto público no da una idea adecuada del tamaño real del gobierno. Si las actividades cuasifiscales no se declaran podría haber más incentivos para trasladar las actividades fiscales fuera del gobierno y presentar así una

Recuadro 18. Pasivos contingentes: Valoración y tratamiento del balance

Valoración

La principal dificultad que presentan los pasivos contingentes en materia de contabilidad y declaración consiste en determinar el valor de las garantías del gobierno. Por ejemplo, en **Chile**, el gobierno debe estimar el valor de las garantías de ingreso mínimo y de tipos de cambio que ofrece en el contexto de los acuerdos de asociación entre los sectores público y privado. Utiliza el análisis de simulación Monte Carlo para estimar el valor de sus pasivos contingentes generados por las garantías de ingreso mínimo y las garantías de participación en los ingresos fiscales, y el modelo Black Scholes de determinación del precio de las opciones para estimar el valor de sus garantías de tipos de cambio. Estas estimaciones se dan a conocer en el *Informe de Finanzas Públicas*, que forma parte de los documentos del presupuesto anual. Estos métodos se describen con detalle en Irwin (2003) y Arthur Anderson (2000).

Tratamiento del balance

En el sistema de contabilidad en base caja, las garantías solo se registran en las cuentas fiscales cuando se producen contingencias con cobertura y se efectúa un pago, y este podría ser el único caso en que la existencia de la garantía se hace evidente. En el sistema de contabilidad en base devengado es necesario determinar si una garantía debe tratarse como un pasivo. De conformidad con las normas internacionales, solo se considera pasivo cuando la probabilidad de un pago es superior al 50% y se puede hacer una estimación plausible. Cuando puede hacerse una estimación moderadamente fidedigna del costo previsto de las garantías exigidas, los gobiernos que preparan presupuestos, informes fiscales y estados financieros mediante el registro en base devengado deberán reconocer el costo previsto de la garantía cuando esta se otorga.

situación fiscal más saludable de lo que realmente es. Segundo, las actividades cuasifiscales pueden crear activos contingentes implícitos. Por ejemplo, si una corporación financiera pública garantiza un préstamo que carece de justificación comercial y cuyo impago podría perjudicar sustancialmente la rentabilidad y la viabilidad futura, el gobierno podría terminar viéndose obligado a inyectar capital. Tercero, dado que las actividades cuasifiscales suelen tener efectos de redistribución, es importante que sus efectos estén sujetos al escrutinio público. Cuarto, impiden fijar la prioridad de las actividades públicas con eficacia y flexibilidad, y hacen difícil determinar si los recursos se utilizaron con eficacia y eficiencia. En el recuadro 19 se enumeran distintos tipos de actividad cuasifiscal.

195. No obstante, la declaración de actividades cuasifiscales es compleja y origina una serie de planteamientos. En el caso de las corporaciones públicas no financieras, por ejemplo, muchas subvenciones pueden ser implícitas, y su impacto financiero y distributivo puede quedar oculto por otras medidas con las que coinciden (y que a veces las neutralizan). Se requiere cierto pragmatismo para decidir la gama de actividades cuasifiscales que se van a declarar y, sin duda, la magnitud financiera es uno de los criterios que deberían aplicarse al tomar esa decisión.

Recuadro 19. Tipos de actividad cuasifiscal

Operaciones vinculadas al sistema financiero

Préstamos subvencionados
Remuneración deficiente del encaje legal
Topes crediticios
Operaciones de rescate

Operaciones vinculadas al sistema cambiario

Tipos de cambio múltiples
Depósitos de importaciones
Depósitos sobre compras de activos externos
Garantías de tipos de cambio
Seguro de riesgo cambiario subvencionado
Barreras no arancelarias

Operaciones vinculadas al sector de empresas comerciales

Precios inferiores a los comerciales
Prestación de servicios no comerciales (por ejemplo, servicios sociales)
Fijación de precios para fines de ingresos presupuestarios
Pago a proveedores de precios superiores a los comerciales

196. A veces también resulta difícil identificar y cuantificar las actividades cuasifiscales del banco central. Solo se reflejan en el presupuesto —a través de las utilidades del banco central transferidas al gobierno— aquellas actividades cuyos efectos financieros quedan plenamente registrados en el estado de ganancias y pérdidas del ejercicio en el cual tienen lugar⁹⁶. E incluso en ese caso carecen de transparencia las implicaciones de cada actividad para la asignación de recursos dentro de la economía, los riesgos fiscales ni el orden de prioridad de las políticas del gobierno.

197. Desde el punto de vista de la evaluación de la transparencia financiera, se desprenden varias consecuencias:

- Aun si todas las actividades cuasifiscales tienen un impacto inmediato sobre el estado de ganancias y pérdidas del banco central, y se transfiere la totalidad de las utilidades

⁹⁶ En algunos casos, los ingresos que percibe un banco central a raíz de una actividad cuasifiscal pueden ser transferidos directamente al presupuesto (por ejemplo, los ingresos percibidos por la operación de un sistema de tipos de cambio múltiples).

al gobierno central, estas actividades fiscales se declaran en cifras netas y existe poca información sobre los flujos brutos que dan lugar a dichas actividades^{97, 98}.

- Si el banco central retiene una parte de las utilidades como reservas, 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 menor que el que hubiese tenido lugar en ausencia de dichas actividades⁹⁹.
- En algunos casos, el banco central participa en tantas actividades cuasifiscales que se generan pérdidas, pero las pérdidas del banco central no se declaran como gasto del gobierno central¹⁰⁰.
- 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 reflejarse en una sobrevaloración de los activos del banco central y no como una reducción del superávit de operaciones¹⁰¹. Y los pasivos contingentes contraídos por el banco central —como garantías de tipos de cambio— no se registran como gasto hasta que surja la contingencia y deba hacerse frente a la obligación.

198. La documentación presupuestaria deberá contener declaraciones sobre las actividades cuasifiscales que indiquen, como mínimo, el propósito de política pública de cada una de las actividades cuasifiscales, su duración y el beneficiario al que está dirigida. El ministerio central que se ocupa del presupuesto deberá compilar las declaraciones de las actividades cuasifiscales con base en la información suministrada por el banco central y otras entidades

⁹⁷ Asimismo, cuando el objetivo de la esterilización es monetario (y por lo tanto no constituye una actividad cuasifiscal), es importante declarar sus implicaciones financieras por separado en el informe anual del banco central.

⁹⁸ También suele haber un desfase entre el momento en el que tiene lugar la actividad cuasifiscal y sus repercusiones en el estado de ganancias y pérdidas del banco central y el momento en el que se transfieren al gobierno central las utilidades del banco central.

⁹⁹ En algunos casos, la ley que rige 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.

¹⁰⁰ En los países en desarrollo no es raro que el banco central sufra pérdidas significativas; en algunos casos, las pérdidas anuales han superado el 5% del PIB (véase Robinson y Stella, 1993).

¹⁰¹ Este tipo de crédito subvencionado debe distinguirse del redescuento 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 redescuento se otorga a instituciones solventes con plena constitución de garantías, a menudo a tasas de interés de mercado o con una penalidad. Cuando el redescuento 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 corporaciones financieras cuando las tasas de interés son elevadas. En esos casos, el encaje legal no remunerado deberá considerarse como una actividad cuasifiscal.

del sector público que realicen actividades cuasifiscales¹⁰². El informe anual de cada corporación pública deberá indicar, asimismo, los servicios no comerciales que el gobierno les exige prestar, y las corporaciones financieras públicas deberán divulgar todos los préstamos vinculados con otras entidades estatales, además de suministrar información sobre préstamos en mora. El informe anual del banco central deberá indicar las actividades de política no monetaria que lleve a cabo en nombre del gobierno.

199. En las declaraciones de las actividades cuasifiscales deberá incluirse suficiente información para permitir por lo menos una evaluación parcial de la importancia fiscal que podría revestir cada una¹⁰³ y, en la medida de lo posible, deberán cuantificarse las principales actividades cuasifiscales. No obstante, si bien a menudo es posible dar una indicación del orden de magnitud de los efectos fiscales, como puede verse en el recuadro 20, puede ser difícil cuantificarlos con precisión, sobre todo si existen de por medio pasivos contingentes, como una garantía de préstamo¹⁰⁴. Si se proporciona una estimación, deberá indicarse también en qué bases se hará.

200. Habrá que decidir si el sector privado, en caso de que se le exija que realice actividades de índole cuasifiscal, deberá figurar en los informes de las actividades cuasifiscales. En general, como se indicó previamente, es mejor examinar dichas actividades desde la perspectiva de la transparencia de las regulaciones. No obstante, las garantías o indemnidades que otorgue el gobierno en el contexto de la actividad del sector privado (por ejemplo, en relación con proyectos de infraestructura privados) deberán divulgarse en la declaración de pasivos contingentes¹⁰⁵.

¹⁰² El *Código de buenas prácticas de transparencia en las políticas monetarias y financieras* constituye una base para que el banco central suministre dicha información.

¹⁰³ 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 corporación pública no financiera podría incluir por lo menos cierta indicación de la divergencia entre el precio que se cobra y un precio basado en la plena recuperación de los costos.

¹⁰⁴ Véase en Mackenzie y Stella (1996) una explicación detallada de las dificultades de la estimación de la magnitud de las actividades cuasifiscales.

¹⁰⁵ Según el párrafo 7 de la actualización del módulo fiscal del IOCN de Chile, 2005, “El *Informe de Finanzas Públicas* (que acompaña la presentación al Congreso del Proyecto de Ley de Presupuesto) incluyó capítulos sobre gastos de impuestos y pasivos contingentes en 2003 y 2004. [...] Los capítulos sobre pasivos contingentes incluyen proyecciones anuales del costo de las garantías de pensiones mínimas, y estimaciones del valor presente de los costos fiscales esperados de la operación futura del conjunto de asociaciones público-privadas (“concesiones”) que estaban en pie al momento de la publicación. Los informes incluyen una breve descripción de la metodología utilizada para efectuar este cálculo”.

Recuadro 20. Estimación de los efectos fiscales de las actividades cuasifiscales

La estimación de los efectos fiscales de algunas actividades cuasifiscales es relativamente sencilla, ya que la información necesaria puede figurar en los registros contables (como el costo en que incurre una corporación pública no financiera para proporcionar servicios sociales). Otros, no obstante, son más difíciles de cuantificar. 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 corporación financiera pública

Un banco estatal otorga un préstamo por US\$10 millones a una tasa de interés del 5%. Las tasas de interés comerciales de préstamos similares oscilan entre 15% y 20%, dependiendo de elementos específicos que afecten al 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 (UML) frente al dólar para exportaciones de minerales y de 2 UML para las importaciones de alimentos básicos. El tipo de cambio central es 3 UML por dólar, lo que supone un impuesto a las exportaciones 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, el banco central obtiene utilidades por UML 450 millones. Pueden estimarse y declararse los efectos de la actividad cuasifiscal de la siguiente manera:

Impuesto cuasifiscal sobre las exportaciones de minerales = Valor de mercado de la moneda extranjera recibida menos moneda local entregada = UML 9.000 millones menos UML 8.250 millones = UML 750 millones.

Subsidio cuasifiscal a las importaciones de alimentos = Valor de mercado de la moneda extranjera entregada menos moneda local recibida = UML 900 millones menos UML 600 millones = UML 300 millones.

201. Las directrices sobre prácticas óptimas de la OCDE no abarcan la declaración de actividades cuasifiscales. No obstante, la práctica óptima es declarar estimaciones cuantificadas de la significación fiscal de las actividades cuasifiscales y proporcionar información sobre la base de la cuantificación.

Riesgos fiscales

202. La documentación presupuestaria deberá indicar claramente los principales riesgos que pesan sobre las estimaciones fiscales presentadas. Lo más conveniente es recopilarlos en una “declaración de riesgos fiscales” que refleje la práctica óptima y abarque los elementos esbozados en el recuadro 21. Los componentes cruciales son la sensibilidad de las estimaciones a la variación de los supuestos económicos, y los pasivos contingentes.

Recuadro 21. Declaración de riesgos fiscales

Junto con el presupuesto anual deberá presentarse una declaración con análisis de sensibilidad e información sobre todos los riesgos fiscales materiales, cuantificados en la medida de lo posible, con indicación de aquellos casos en que algún riesgo se haya contemplado específicamente en una reserva para contingencias presupuestarias. La declaración debe contener información sobre los riesgos desglosados en las siguientes categorías:

Variaciones en los supuestos clave empleados en los pronósticos: Los efectos fiscales de las variaciones de los supuestos clave que sustentan los pronósticos macroeconómicos (por ejemplo, el efecto que tienen en el déficit fiscal un aumento o una disminución de 1 punto porcentual de la tasa supuesta de crecimiento del PIB o de la inflación, o el nivel de las tasas de interés o del tipo de cambio, o fluctuaciones específicas de los precios de importación y exportación, los ingresos derivados de recursos, o la fecha de determinados acontecimientos como privatizaciones o proyectos de inversión, con respecto a los supuestos utilizados para proyectar el presupuesto) y los efectos fiscales de las variaciones de los supuestos clave en que se basan los pronósticos de ingresos y gastos presupuestarios (por ejemplo, variación de las tasas efectivas de impuestos, los aumentos de salarios en el sector público, o el número promedio de beneficiarios de programas de asistencia social).

Pasivos contingentes: Pueden incluir garantías e indemnidades, capital suscrito y no desembolsado (por ejemplo, en instituciones financieras internacionales) y litigios contra el gobierno.

Incertidumbre acerca de la magnitud de compromisos específicos de gasto: En los casos en que en el presupuesto se ha incluido una provisión para cubrir un gasto en una partida o actividad, pero existe una incertidumbre mayor a la habitual acerca del costo probable, deberá declararse dicho riesgo. Por ejemplo, el gobierno puede haber dado a entender a los depositantes en una determinada institución financiera que está atravesando dificultades que sus depósitos estarían garantizados, pero el costo concreto de este compromiso puede ser sumamente incierto en la fecha en que se prepara la versión final del presupuesto.

Otras partidas que no se han incluido en el presupuesto porque no se sabe con certeza cuándo quedarán asentadas, qué magnitud tendrán ni si van a hacerse efectivas: Por ejemplo, el gobierno puede haber anunciado la intención general de crear un impuesto o modificar determinadas políticas de gasto cuyos detalles aún no se han concretado suficientemente para su inclusión en el presupuesto.

3.1.4 En la presentación del presupuesto anual se deberán indicar por separado las entradas de todas las principales fuentes de ingresos, incluidas las actividades relacionadas con la explotación de recursos y la asistencia externa.

203. La documentación deberá hacer posible identificar el organismo recaudador (por ejemplo, la administración de impuestos o aduanera, o los organismos de gobierno locales) y las fuentes de ingreso (por ejemplo, impuesto sobre la renta, contribuciones sociales o donaciones) de conformidad con la clasificación del *MEFP 2001* (cuadro 2) u otra clasificación internacional normalizada.

Cuadro 2. Clasificación del ingreso (MEFP 2001)	
1	Ingreso
11	Impuestos
111	Impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital
112	Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo
113	Impuestos sobre la propiedad
114	Impuestos sobre bienes y servicios
115	Impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales
116	Otros impuestos
12	Contribuciones sociales
121	Contribuciones al seguro social
122	Otras contribuciones sociales
13	Donaciones
131	De gobiernos extranjeros
132	De organizaciones internacionales
133	De otras unidades del gobierno general
14	Otros ingresos
141	Renta de la propiedad
142	Venta de bienes y servicios
143	Multas, sanciones y confiscaciones
145	Ingresos diversos y no identificados

204. En algunos países se requiere una clasificación complementaria de las fuentes, dependiendo de la estructura del ingreso y del nivel de gobierno en que se recauda. En los casos en que representan una parte importante del ingreso total, los ingresos provenientes del petróleo o de otro recurso natural deberán especificarse por separado. Estos ingresos podrían derivarse de los impuestos sobre la renta, gravámenes, regalías, bonos, mecanismos de participación en las utilidades o transferencias de las corporaciones públicas, u otras fuentes, como los permisos de exploración (entre otros, en los sectores de minería, petróleo y pesca) y los impuestos de exportación. En el marco de una clasificación más general de los ingresos, la partida “otros ingresos” deberá desagregarse a fin de especificar otras partidas como los intereses, dividendos, retiros del ingreso de las corporaciones públicas, renta de la propiedad, alquiler y regalías. Deberá hacerse una clasificación detallada del ingreso derivado de la venta de activos, bienes y servicios, incluido el ingreso proveniente de las licencias, concesiones o privatizaciones¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Para facilitar la interpretación de las tendencias de los ingresos en general es conveniente identificar las partidas de ingreso que reflejan circunstancias especiales, como la venta de activos, el otorgamiento de concesiones importantes para la explotación de recursos o el ingreso derivado de donaciones externas excepcionalmente cuantiosas.

205. Las donaciones deberán incluirse en la declaración de ingresos, de conformidad con las clasificaciones del *MEFP 2001*, con información complementaria proporcionada mediante un estado de las operaciones fiscales y con distinciones entre ingresos corrientes e ingresos de capital. De acuerdo con la práctica óptima, debe suministrarse información completa sobre los donantes, desglosada por sectores y programas.

206. La práctica óptima consiste en un sistema contable que permita realizar la contabilidad y declaración tanto en base devengado como en base caja. La información en base devengado, que en el caso de algunas fuentes de ingreso podría ser limitada, deberá ser reflejo de una estimación realista de las tasas de recaudación, e incluir la posibilidad de incumplimiento. En los casos en que un nivel de gobierno recauda ingreso a nombre de otro nivel de gobierno, deberá identificarse como la fuente de ingreso, y la transferencia de dicho ingreso deberá indicarse claramente en el presupuesto y otros informes fiscales.

Deuda y activos financieros

3.1.5 El gobierno central deberá divulgar información sobre el nivel y la composición de su deuda y sus activos financieros, sus pasivos significativos distintos de deuda (tales como derechos de pensiones, riesgo de garantía y otras obligaciones contractuales), y sus activos en recursos naturales.

Declaración de la deuda

207. La información completa sobre el nivel y la composición de la deuda y los activos financieros del gobierno constituye una base sólida para la elaboración del análisis de sostenibilidad fiscal. La práctica óptima con respecto al suministro de información sobre los pasivos y los activos financieros consiste en publicar *balances del gobierno* como parte de la documentación del presupuesto. Como se indica en el recuadro 22, para elaborar un balance del gobierno es necesario resolver varias cuestiones complejas. Cuando se publica el balance, lo ideal es que abarque tanto los activos no financieros del gobierno como los pasivos y activos financieros. Pero si no se incluyen los activos no financieros, deberá llevarse un registro de los mismos, y elaborarse una lista de los activos no financieros y los pasivos distintos de deuda que deberá adjuntarse a la documentación del presupuesto.

208. Deberán publicarse anualmente, y dentro de un plazo de seis meses después de concluido el ejercicio, detalles de la deuda y de los activos financieros del gobierno central. Sin embargo, si la deuda pública o los activos financieros son significativos, debe procurarse su publicación trimestral. La información sobre la deuda debe incluir el saldo de la deuda pendiente de pago correspondiente al año en curso y dos años anteriores, y el costo del servicio de la deuda durante el mismo período. En materia de declaración de la deuda, la

Recuadro 22. Aspectos del balance del gobierno

Con respecto a la declaración de información sobre el balance, la práctica óptima consiste en publicar, junto con el presupuesto anual y las cuentas definitivas, un balance completo que muestre todos los pasivos y todos los activos financieros y físicos del gobierno central.

Por lo general, los gobiernos tienen cuantiosos pasivos distintos de deuda pública. Un ejemplo importante es la obligación futura de pagar las jubilaciones de los empleados públicos conforme a los acuerdos contractuales o jurídicos en vigor. Estas obligaciones no suelen estar debidamente financiadas y, si se usa un sistema contable en base devengado, las obligaciones que carecen de financiamiento aparecen en el balance como un pasivo. Los supuestos básicos que sustentan la valoración del pasivo se muestran junto con la variación del pasivo en comparación con el año precedente, y se incluye una explicación de las principales razones del cambio. En otros pasivos figuran las cuentas por pagar, como los sueldos y salarios devengados pero aún no pagados y los pagos de transferencias por pagar, entre otros.

En un sistema contable de base devengado es usual incluir información de distinto tipo en notas complementarias; por ejemplo, información sobre pasivos contingentes y compromisos. Los compromisos son acuerdos contractuales vigentes en virtud de los cuales el gobierno se hace responsable de cubrir una obligación futura. Los ejemplos incluyen arrendamientos de edificios por varios años y acuerdos para adquirir o construir activos de capital en el futuro. También se incluye información sobre las líneas de crédito disponibles pero aún no utilizadas.

Cuando se usa un sistema contable basado totalmente en valores devengados, todos los activos físicos se valoran y registran en el balance. Esto presenta cuestiones significativas y complejas de valoración, y los países industriales han adoptado diferentes posturas en cuanto a si las ventajas de hacerlo de esta manera justifican los costos. Algunos países han adoptado sistemas de *base devengado modificada*, en los que los activos se amortizan en el momento de compra; la información sobre los activos físicos se limita a la declaración complementaria de datos (como la fecha y el costo de adquisición) tomados de un registro de activos.

No obstante, incluso un balance completo del gobierno, preparado según los principios de contabilidad generalmente aceptados, dista mucho de proporcionar toda la información pertinente sobre los recursos y las obligaciones del gobierno. Por ejemplo, en el *MEFP 2001* no se exige que las obligaciones en el marco de los planes de indemnización por accidentes ni los pasivos relacionados con medidas ecológicas se registren en el balance. Además, ninguno de los países que ha adoptado la contabilidad en base devengado ha reconocido como pasivos algunas obligaciones importantes del gobierno, como los pagos futuros de seguridad y bienestar social. Solo se reconocen como pasivo los montos vencidos y pagaderos actualmente. No se considera que las obligaciones futuras satisfacen la definición y los criterios de reconocimiento de un pasivo. Tampoco se reconocen como activos del gobierno los impuestos futuros, ni la facultad de gravar impuestos. Habida cuenta de las grandes diferencias que existen entre la declaración de datos de los balances de los sectores público y privado, los gobiernos que preparan balances completos también declaran ampliamente los activos y pasivos que corresponden a su función de custodio. En **Estados Unidos**, por ejemplo, se declaran activos tales como arsenal de defensa, recursos naturales, patrimonio cultural y obligaciones de la seguridad social, además de la información que figura en el balance. En este contexto se incluyen también proyecciones a largo plazo de los ingresos y desembolsos del gobierno.

¹ Véanse la definición y una explicación del reconocimiento de los pasivos de los gobiernos en IFAC (2000a).

² Véase una explicación más amplia sobre el criterio para elaborar los balances en **Estados Unidos**, en *United States: Analytical Perspectives, Budget of the United States* (publicación anual) en <http://www.whitehouse.gov/omb/budget> (en inglés).

práctica óptima es el requisito de las Normas Especiales para la Divulgación de Datos (NEDD) que establece que la deuda del gobierno central debe declararse trimestralmente, con un desfase de un trimestre, incluida la deuda garantizada por el Estado (como partida informativa)¹⁰⁷. Las NEDD también recomiendan que las proyecciones sobre el servicio de la deuda a mediano y largo plazo se publiquen trimestralmente para los cuatro trimestres subsiguientes, y en forma anual en adelante, con declaración de los montos del principal y los intereses. La amortización proyectada de la deuda a corto plazo siempre debe declararse en forma trimestral.

209. En la declaración deberá abarcarse la deuda total del gobierno central, incluidos los valores, los préstamos y los depósitos¹⁰⁸. 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. Los métodos y las prácticas de valoración (por ejemplo, revaloración de la deuda indexada) deberán indicarse como partidas informativas¹⁰⁹, 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 (como las del *MEFP 2001* o las de la OCDE, 1988). Asimismo, deberá proporcionarse información sobre los fondos que se establezcan para la amortización de la deuda. En el informe de deuda del gobierno deben especificarse todos los casos en que los ingresos futuros provenientes de los recursos naturales se utilicen directa e indirectamente para constituir garantías, por ejemplo mediante el compromiso anticipado de la producción a los acreedores. Deben declararse todos los riesgos y obligaciones contractuales del gobierno que surjan de deuda relacionada con los recursos naturales.

210. La deuda deberá desglosarse por vencimientos remanentes y clasificarse como deuda a corto plazo (menos de 12 meses), a mediano plazo o a largo plazo¹¹⁰. Cuando corresponda, la deuda también deberá desglosarse en los componentes nacional y extranjera conforme al criterio de residencia, según la moneda de emisión (incluida la indexación), por tenedores de deuda o por instrumentos de deuda. Deberán divulgarse los atrasos en el pago de la deuda, asentando por separado el monto correspondiente a intereses y el monto correspondiente al

¹⁰⁷ Las directrices de la OCDE sobre prácticas óptimas recomiendan que la deuda se declare con un desfase de un mes.

¹⁰⁸ Las normas de declaración de la deuda que se especifican aquí se basan en las del SGDD y las NEDD (<http://dsbb.imf.org/Applications/web/gdds/gddshome>, en inglés). Véase IFAC (2000a), donde se describen los aspectos de la declaración de la deuda y los activos financieros del gobierno.

¹⁰⁹ La deuda indexada es la que está denominada en moneda nacional pero cuyo valor nominal está indexado en función de una moneda extranjera, la inflación o el precio de un producto primario (como petróleo u oro).

¹¹⁰ Cuando no se disponga de información sobre el vencimiento remanente, deberá declararse el plazo de vencimiento original.

principal. Además, deberán indicarse los canjes de deuda (*swaps*) y otras operaciones de gestión de la deuda.

211. La deuda deberá declararse en valores brutos. El *MEFP 2001* exige el cálculo del valor nominal y de mercado si las discrepancias son sustanciales.

Declaración de activos financieros

212. 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 comprender una declaración precisa de las políticas contables que se han aplicado con respecto a la valoración de los activos.

213. Los activos financieros son derechos financieros en virtud de los cuales el gobierno puede recibir uno o más pagos de un deudor, así como oro monetario y derechos especiales de giro. Los activos financieros que deberán declararse son el efectivo y los equivalentes de efectivo; otros activos monetarios, como oro e inversiones, y préstamos y anticipos¹¹¹. 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 cobrar podrían desglosarse por sectores (por ejemplo, préstamos para explotación agrícola, préstamos a estudiantes y préstamos para la vivienda) y dentro de los sectores según los principales programas de préstamo.

214. 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, el banco central mantiene reservas para cubrir el pago de importaciones y una posible intervención en el mercado cambiario, si bien es cierto que en algunos países el gobierno central ha recurrido a las reservas del banco central para otros fines, como el reembolso de deudas, a pesar de que el banco central fuese independiente. No obstante, las reservas en divisas deberán declararse como parte de los requisitos de transparencia (es decir, en el contexto de las normas monetarias o estadísticas), y generalmente es el banco central quien las declara.

215. 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, deberá indicarse mediante partidas informativas. Deberán señalarse también los activos financieros que se excluyan de la declaración.

¹¹¹ 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 fácilmente en efectivo.

216. Las directrices sobre prácticas óptimas de la OCDE recomiendan la declaración de los activos no financieros, pero no la publicación de un balance del gobierno. El uso de un sistema contable en base devengado exige la valoración de los activos no financieros.

Pasivos significativos distintos de deuda

217. Aparte de la deuda, los gobiernos tienen pasivos significativos, lo cual podría tener importantes consecuencias para la sostenibilidad fiscal. La divulgación de información sobre el costo potencial de los sistemas públicos de pensiones sin financiamiento asignado, y las garantías gubernamentales y otras obligaciones contractuales (como las contraídas al amparo de las asociaciones entre los sectores público y privado) es un aspecto importante de la transparencia fiscal.

Planes públicos de pensiones sin financiamiento asignado

218. Los planes de pensiones de empleados y los programas de seguro social podrían comportar pasivos sustanciales para el gobierno. Las prestaciones de jubilación de los empleados públicos actuales y jubilados son obligaciones contractuales y podrían ser cuantiosas en relación con la capacidad financiera actual y futura del gobierno. La documentación fiscal deberá incluir cálculos actuariales de los pasivos netos acumulados de los planes de pensiones a la fecha y de las obligaciones netas por concepto de futuras prestaciones de jubilación (estas últimas, en valores netos actualizados y en función del flujo de caja). Deberán incluirse las pensiones de los funcionarios públicos y del personal militar, así como las prestaciones de salud de los jubilados; y los montos en juego podrían ser significativos tanto a nivel nacional como subnacional. Los programas de seguro social también pueden tener importantes consecuencias en el ámbito fiscal, que las autoridades deberán notificar en el marco de hipótesis demográficas y económicas alternativas, especialmente en vista de los efectos del envejecimiento de la población en la mayoría de los países industriales y, en medida creciente, en los países de ingreso medio.

219. Es esencial declarar con exactitud los planes de pensiones de prestaciones definidas y los de cotizaciones definidas. En el caso de los planes de prestaciones definidas es importante proporcionar una evaluación detallada no solo de la cuantía de las obligaciones actuales de los planes de pensiones para el presupuesto, sino también de los pasivos acumulados hasta la fecha, el equilibrio actuarial y las proyecciones de flujo de caja a largo plazo. Incluso en los planes de cotizaciones definidas, el gobierno podría tener una obligación implícita de garantizar que la pensión alcance un determinado nivel mínimo.

220. En el *MEFP 2001*, los planes públicos de pensiones para empleados sin financiamiento asignado se clasifican como una obligación contractual. Los ingresos provenientes de cotizaciones y la emisión de títulos para financiar las prestaciones se consideran un aumento de los pasivos y el pago de prestaciones, una reducción de pasivos. Existen distintos métodos para declarar estos datos. Si bien en el *MEFP 2001* se recomienda

declararlos en las cuentas del gobierno, otras instituciones, como Eurostat, recomiendan incluirlos en cuentas complementarias.

221. De conformidad con las prácticas óptimas de la OCDE sobre transparencia presupuestaria, las obligaciones de los planes de pensiones para empleados deben declararse en el presupuesto y en los informes de mitad y fin de ejercicio, y esas obligaciones deben clasificarse como la diferencia entre las prestaciones acumuladas como resultado de servicios prestados en el pasado y los aportes del gobierno en relación con esas prestaciones. En varios países, entre ellos Estados Unidos, los documentos de presupuesto incluyen proyecciones actuariales bien fundamentadas de la carga que representan los programas de seguro social.

Garantías del gobierno y otras obligaciones contractuales

222. En vista de la incertidumbre relacionada con las repercusiones fiscales de las garantías del gobierno, la divulgación de estas garantías constituye una buena práctica de transparencia fiscal¹¹². Estas garantías deberán incorporarse en el informe sobre pasivos contingentes que forma parte del presupuesto; además, una declaración más exhaustiva en los informes sobre deuda facilitará el examen. La valoración de las garantías plantea varios problemas de importancia (véase el recuadro 18).

223. Las principales repercusiones fiscales que emanan de las asociaciones entre los sectores público y privado son las garantías, que deberán identificarse, detallarse y declararse en los informes sobre deuda (como partidas informativas). De ser posible, también deberán describirse y cuantificarse las otras obligaciones relacionadas con estas asociaciones.

224. Existen varios otros tipos de obligaciones que podrían entrañar derechos frente al gobierno. Entre ellos se cuentan los instrumentos financieros derivados, los atrasos en los pagos y distintos tipos de contratos condicionados. Las operaciones de saneamiento ambiental efectuadas con posterioridad a la extracción de recursos naturales también podrían conllevar costos fiscales en el futuro, especialmente en los casos de incumplimiento por parte de las empresas de recursos naturales. Los instrumentos financieros derivados pueden incluir canjes (*swaps*), opciones o futuros emitidos o adquiridos por el gobierno y vinculados a un índice financiero fundamental, los precios de productos básicos, el tipo de cambio, etc. Deberán identificarse por separado las principales categorías de atrasos en los pagos. Finalmente, las cartas y líneas de crédito, las indemnizaciones por concepto de obligaciones tributarias imprevistas derivadas de contratos suscritos por el gobierno con otras unidades, y las demandas por daños y perjuicios u otras demandas legales frente al gobierno en casos

¹¹² Las garantías se utilizan para auxiliar a organismos privados y de gobierno a fin de evitar los riesgos; por ejemplo: las garantías de préstamo para los sectores público o privado; otras garantías financieras, como las garantías de comercio y las garantías de tipos de cambio; las garantías de ingreso, utilidades y tasa de rentabilidad, y las garantías de pensión mínima. Generalmente, estos riesgos, si se materializan, tienen un costo para el gobierno; por consiguiente, se recomienda controlarlos cuidadosamente.

judiciales pendientes también podrían dar origen a otros contratos condicionados (además de las garantías y los posibles activos generados por concepto de asociaciones entre los sectores público y privado).

Recursos naturales

225. La declaración del valor de los recursos naturales deberá hacerse de acuerdo con las recomendaciones de la *Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales*. En un informe anual pormenorizado deberá estimarse el valor de los recursos no agrícolas que podrían representar ingresos significativos o potencialmente significativos para el gobierno, tales como hidrocarburos, minerales, madera y otros recursos. En la medida que sea posible, los pronósticos del ingreso proveniente de los recursos deberán ser compatibles con esas estimaciones.

226. La estimación del valor de los recursos es sumamente compleja y difícil y muy susceptible a variar en función de los parámetros y definiciones que se elijan. Para los casos en que existan normas internacionales, la *Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales* recomienda adoptar dichas normas y dar a conocer la metodología usada. En los informes se procurará indicar con precisión el volumen de las reservas, el valor a corto plazo (expresado en precios corrientes) y el valor a largo plazo (en base a proyecciones específicas de los precios a largo plazo y las tasas de extracción). Se recomienda hacer una estimación en todas las esferas de actividad cuando sea posible¹¹³.

Gobiernos subnacionales y corporaciones públicas

3.1.6 En la documentación presupuestaria se deberá declarar el saldo fiscal de los gobiernos subnacionales y la situación de las finanzas de las corporaciones públicas.

Gobiernos subnacionales

227. Deberá suministrarse información ex post sobre el saldo fiscal del gobierno y el saldo consolidado del gobierno general. Esto puede hacerse mediante informes basados en las cuentas nacionales, siempre y cuando reflejen los resultados efectivos de los diferentes componentes del gobierno general¹¹⁴. La consolidación del saldo del gobierno subnacional es particularmente útil cuando los niveles subnacionales de gobierno gozan de facultades significativas para aplicar impuestos, efectuar gastos o contraer empréstitos, o reciben

¹¹³ Deberán describirse claramente las metodologías y normas usadas para estimar las reservas, así como los otros supuestos aplicados.

¹¹⁴ En el caso de los niveles subnacionales de gobierno, no es necesario que la compilación se base en los resultados efectivos de todos los gobiernos, sino en una encuesta de muestreo que abarque los resultados presupuestarios efectivos para una porción significativa de todas las transacciones realizadas por los gobiernos subnacionales.

transferencias cuantiosas del gobierno central. Los niveles subnacionales de gobierno también deberán declarar públicamente sus actividades extrapresupuestarias, la deuda y los activos financieros, los pasivos contingentes y el gasto tributario, así como las actividades cuasifiscales de las corporaciones públicas que están bajo su control.

228. La práctica óptima consiste en publicar información fiable sobre los resultados del gobierno general dentro de los seis meses posteriores al final del ejercicio, que comprenda los gobiernos central, consolidado y subnacionales (estatales y locales). El cumplimiento de esta práctica varía de un país a otro. Por ejemplo, en algunos países, todos los niveles de gobierno compilan datos fiscales completos utilizando una clasificación uniforme, y se presenta, junto con el presupuesto anual del gobierno central, un saldo financiero consolidado del gobierno general. En otros países, los niveles subnacionales de gobierno que son entidades fiscales independientes deben observar las mismas normas de transparencia fiscal que el gobierno central¹¹⁵.

229. En condiciones ideales, los informes trimestrales o semestrales deberían cubrir el saldo fiscal del gobierno general y proporcionar una base para evaluar si pueden alcanzarse las metas fiscales generales en cuyo contexto se formula el presupuesto. No obstante, se reconoce que suelen presentarse problemas para suministrar datos del presupuesto de los niveles subnacionales de gobierno en el momento en que se presenta el presupuesto del gobierno central o en momentos específicos durante el ejercicio fiscal. Esto ocurre cuando no se exige a los niveles subnacionales de gobierno que coordinen la presentación de sus presupuestos con los del gobierno central. Puede haber, además, limitaciones prácticas para recopilar datos puntualmente si la estructura de los niveles subnacionales de gobierno es muy compleja o no se han normalizado el presupuesto y las clasificaciones contables para todos los gobiernos.

Corporaciones públicas

230. Aunque muchas corporaciones públicas operan primordialmente sobre bases comerciales, su saldo financiero puede afectar el entorno macroeconómico global, y sus obligaciones financieras pueden recaer sobre el gobierno central si sufren pérdidas persistentes o acumulan una deuda excesiva. Muchos gobiernos también llevan a cabo numerosas actividades cuasifiscales fuera del presupuesto, que no son captadas por la

¹¹⁵ **Australia** es otro ejemplo de un país que cumple ampliamente con estos dos referentes. Los estados son entidades soberanas independientes y presentan sus presupuestos separados de los del gobierno central. No obstante, los estados dependen muchísimo de las transferencias del gobierno central y por esa razón se ha hecho un gran esfuerzo por normalizar la presentación estadística de conformidad con las normas internacionales para todas las jurisdicciones, de manera que pueda trasladarse al gobierno general el punto focal de la política fiscal. **Estados Unidos** es un buen ejemplo de país en el cual las fuerzas del mercado (y la autorregulación voluntaria) imponen la disciplina a las finanzas de los niveles subnacionales de gobierno. Dado el alto grado de independencia de los gobiernos estatales, el punto focal de la política fiscal nacional es el presupuesto federal. En general, todos los niveles de gobierno observan estrictas normas de transparencia fiscal. El gobierno federal compila ex post la información consolidada del gobierno general.

medición convencional del saldo fiscal global del gobierno general. Por lo tanto, además de los otros requisitos de transparencia que deben cumplir las corporaciones públicas (como la divulgación de estados financieros auditados independientemente poco después de concluido el ejercicio fiscal), es importante que la información se incluya en la documentación presupuestaria sobre su situación financiera, incluidos los saldos de operación con un grado de detalle que permita la evaluación adecuada de los riesgos fiscales.

Informes a largo plazo

3.1.7 El gobierno deberá divulgar un informe periódico sobre las finanzas públicas a largo plazo.

231. En algunos países, las proyecciones a largo plazo sobre las variables fiscales han adquirido más relevancia, debido, entre otros factores, al envejecimiento de la población, los recursos naturales limitados y el posible impacto del cambio climático. La sostenibilidad fiscal en las economías avanzadas podría depender cada vez más de la adopción oportuna de medidas para afrontar obligaciones futuras para el pago de las pensiones y el gasto social para una proporción creciente de personas mayores. La transparencia ayudará a comprender mejor los costos futuros de las actuales decisiones de política, facilitará la gestión de riesgos, aumentará el respaldo a favor de la aplicación de políticas macroeconómicas adecuadas dentro del gobierno y fomentará la credibilidad en los mercados financieros. La asignación eficiente de los recursos fiscales para asegurar el financiamiento adecuado y la inversión en infraestructura contribuirá a reducir la incertidumbre en el sector privado¹¹⁶.

232. Las directrices de la OCDE sobre prácticas óptimas recomiendan que cada cinco años se publique un informe a largo plazo (proyecciones a 10–40 años) en el que se evalúe la sostenibilidad de las políticas fiscales vigentes, y con mayor frecuencia cuando se produzcan importantes cambios en las políticas de ingresos o de gasto, con indicación de los supuestos en los que se basa el análisis y los escenarios alternativos. A más largo plazo, también deben tomarse debidamente en cuenta, además de la deuda pública, los compromisos de política que tengan un impacto financiero futuro. Revisten particular importancia los programas públicos de pensiones, cuyo costo puede verse afectado negativamente por el envejecimiento de la población. Para ello, al evaluar la sostenibilidad deben examinarse las *obligaciones de los fondos públicos de pensiones sin financiamiento asignado*¹¹⁷. Además, deberían

¹¹⁶ Basado en Ulla (2006).

¹¹⁷ Véase Chand y Jaeger (1996). El presupuesto de **Estados Unidos** para 1999 también contiene información detallada sobre las implicaciones a largo plazo de las políticas fiscales vigentes. En el documento sobre perspectivas analíticas, que forma parte de la documentación presupuestaria, se presentan proyecciones del presupuesto hasta 50 años más allá del ejercicio actual. Se describen los principales supuestos y se ilustra la sensibilidad de las proyecciones frente a supuestos y escenarios alternativos. También se proporcionan proyecciones a largo plazo (75 años) del ingreso y los gastos del seguro social, y de los fondos fiduciarios de Medicare y Medicaid, que incluyen el equilibrio actuarial estimado a 75 años de ambos fondos como una medición resumida de su situación financiera

(continúa)

considerarse otros efectos a largo plazo e incluirse en las proyecciones, como las repercusiones fiscales del agotamiento de los recursos naturales, el comercio o los cambios tecnológicos que pueden afectar a la economía (por ejemplo, en países con exportaciones agrícolas importantes, la participación del país en zonas de libre comercio o los efectos de la biotecnología en las exportaciones agrícolas), o el cambio climático.

233. Otra forma de examinar los efectos a más largo plazo de la política fiscal es mediante la *contabilidad generacional*, que muestra la carga tributaria neta sobre las cohortes de individuos en el resto de su vida. Al comparar la carga tributaria neta que enfrentan las diferentes cohortes, es posible examinar la medida en que las políticas actuales implican una transferencia entre generaciones y utilizar esta información como base para emitir juicios sobre la sostenibilidad de estas políticas¹¹⁸.

234. Es importante ir más allá del marco a mediano plazo (fiscal, presupuesto y gasto) a fin de evaluar las repercusiones de las políticas existentes a más largo plazo, cuando suelen incorporarse variables adicionales. Por ejemplo, muchos países industrializados experimentarán un aumento sustancial de la proporción de personas mayores en la población, lo que implica que las políticas de ingreso y gasto vigentes que podrían considerarse sostenibles a corto y mediano plazo no son sostenibles, de hecho, a más largo plazo. Ampliar el horizonte temporal es más complicado que sencillamente añadir años a las proyecciones. En cambio, debe ampliarse el foco de atención de las evaluaciones de la sostenibilidad a fin de que las autoridades económicas y el público puedan evaluar el tamaño del déficit fiscal al que está expuesto el gobierno¹¹⁹.

235. Las proyecciones a más largo plazo pueden presentar una incertidumbre adicional, que en parte obedece a la interacción entre las políticas, las variables económicas y la situación demográfica. Es necesario definir cargas muy diferentes para distintas generaciones con respecto al mismo compromiso de política. El realismo de los supuestos básicos y la gama adecuada del análisis de sensibilidad también adquieren mayor importancia para la transparencia. También es esencial que las proyecciones a largo plazo abarquen la gama completa de actividades fiscales, incluidos los gastos tributarios, los fondos extrapresupuestarios y los pasivos contingentes.

(véanse análisis y supuestos económicos de *Analytical Perspectives* en <http://www.whitehouse.gov/omb/budget>, en inglés).

¹¹⁸ El presupuesto del **Reino Unido** contiene regularmente información sobre las cuentas generacionales en el país (e incluye información comparativa de otros países), en el contexto de un análisis detallado de la sostenibilidad fiscal a largo plazo (véase <http://www.hm-treasury.gov.uk/budget>, en inglés). Para evaluar la sostenibilidad y el impacto intergeneracional de la política fiscal, en el Código se establece que el gobierno publique proyecciones fiscales ilustrativas a largo plazo que abarquen un período de por lo menos 10 años. En la práctica, se ha adoptado un horizonte de 30 años.

¹¹⁹ Peter Heller, *Who Will Pay?*, FMI (2003).

236. Si bien la mayor parte de los países industriales han incluido un marco presupuestario o económico a mediano plazo en la elaboración del presupuesto, en general, este abarca solamente alrededor de cuatro a seis años. La integración de cuestiones a más largo plazo — como cambios demográficos— en la elaboración del presupuesto es menos común.

237. Australia, Estados Unidos, Nueva Zelandia (recuadro 23) y el Reino Unido son algunos de los pocos países que han adoptado un enfoque que considera las cuestiones a largo plazo. A finales de 2002, el Tesoro del Reino Unido publicó el primer *Long Term Public Finance Report* (Informe sobre las finanzas públicas a largo plazo), que comprende un análisis completo de la evolución económica y demográfica a largo plazo y su impacto en las finanzas públicas. En su *Charter of Budget Honesty* (Carta de honestidad presupuestaria), Australia establece que la estrategia fiscal a mediano plazo se complementa con un informe intergeneracional a más largo plazo (40 años) para evaluar la sostenibilidad a más largo plazo de las políticas gubernamentales vigentes, incluidas las repercusiones fiscales y financieras de los cambios demográficos¹²⁰. En Estados Unidos, las cuestiones a largo plazo se incluyen en la elaboración del presupuesto de forma ad hoc. Si bien el presupuesto se establece dentro de un marco de cinco años, las proyecciones a 75 años se incluyen normalmente en la sección principal de *Analytical Perspectives* (Perspectivas analíticas), que incluyen las proyecciones correspondientes a los programas de seguridad social que se consideran generalmente extrapresupuestarios. En febrero de 2006, la Unión Europea publicó el primer informe sobre la “Sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas en la Unión Europea”, en el marco de la supervisión presupuestaria regular. Entre los supuestos críticos cabe mencionar la continuación de la política vigente, las proyecciones de población proporcionadas por EUROSTAT, y las proyecciones macroeconómicas especificadas.

Presentación de la información

3.2 La información fiscal deberá presentarse de manera que facilite el análisis de las políticas y que estimule la rendición de cuentas.

238. El Código incluye buenas prácticas relacionadas con 1) las guías para los ciudadanos; 2) los criterios de declaración; 3) los indicadores fiscales; y 4) la declaración de los objetivos del programa presupuestario.

¹²⁰ Tesoro de la Commonwealth de Australia, *Intergenerational Report 2002–03*, Budget Paper No. 5.

Recuadro 23. Ley de presupuesto y transparencia fiscal: Ejemplos de países

Nueva Zelandia

La *Fiscal Responsibility Act* (Ley de responsabilidad fiscal) de **Nueva Zelandia**, 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.

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 cumplirlo.

Esta ley especifica sin ambigüedades la forma en que el gobierno debe declarar las políticas que propone y los avances logrados, para asegurar al poder legislativo 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 contenga 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. Esto requiere la presentación de un conjunto completo de pronósticos, estados financieros e informes: un estado de operaciones, un balance, un estado de flujo de caja, un estado del endeudamiento y todo lo necesario para reflejar adecuadamente la situación financiera del gobierno.
- 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 de 42 a 14 días antes de todas las elecciones generales; 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/publications>, en inglés).

Australia y el Reino Unido

La *Charter of Budget Honesty* (Carta de honestidad presupuestaria), de Australia, y el *Code for Fiscal Stability* (Código para la estabilidad fiscal), del Reino Unido, son, en principio, similares a la Ley de responsabilidad fiscal. En parte debido a su estructura federal, el texto australiano hace más hincapié en 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. Algunos de estos elementos, como la declaración del gasto tributario, consolidan y amplían la práctica administrativa existente, pero otros son nuevos.

239. Los requisitos básicos de este principio tienen por objeto garantizar lo siguiente:

- La explicación clara al público de las propuestas principales y los documentos de antecedentes económicos que forman parte de la documentación presupuestaria.
- La declaración en cifras brutas de los datos sobre ingresos, gastos y financiamiento, y la clasificación de los gastos por categorías económicas, funcionales y administrativas.
- La presentación al legislativo de los resultados de los programas del gobierno central.

Guía para los ciudadanos

3.2.1 Deberá distribuirse junto con el presupuesto anual una guía clara y sencilla sobre el presupuesto.

240. Además de la información detallada sobre el presupuesto, que es esencial para el análisis eficaz y que deberá estar abierta a un examen exhaustivo por parte del poder legislativo y la opinión pública, el gobierno debería publicar una “guía para los ciudadanos” en la que se expliquen las principales características del presupuesto de una forma objetiva, fiable, pertinente y fácil de entender. En la guía, redactada en un lenguaje sencillo y accesible, se resumirá la evolución económica reciente, se explicarán los objetivos principales del presupuesto, se enumerarán los cambios significativos o nuevas políticas propuestas, y se indicará cómo se recaudan los ingresos, cómo se asignan los gastos y cómo se obtiene el financiamiento.

Criterios de declaración

3.2.2 Los datos fiscales deberán declararse en cifras brutas. Deberá hacerse un desglose de ingresos, gastos y financiamiento, y los gastos deberán clasificarse por categorías económicas, funcionales y administrativas.

241. Las transacciones presupuestarias deben poder examinarse desde la perspectiva de su impacto económico, la forma de asignación, el control administrativo y su propósito. Un sistema de declaración y clasificación que satisfaga estos requisitos constituye el fundamento de la presentación del presupuesto, las cuentas finales y otros informes fiscales. Una característica importante es que el gasto deberá registrarse en cifras brutas a fin de poder establecer adecuadamente la plena amplitud de las actividades gubernamentales. Ello exige que los derechos y cargos a los usuarios que utilizan algunas clínicas y hospitales para contrarrestar directamente los costos de la atención de salud pueden registrarse separadamente como ingresos del gobierno aunque no se remitan a la tesorería.

Alcance y compatibilidad con el MEFP 2001

242. El sistema de clasificación de datos deberá abarcar en su totalidad el presupuesto, definido en términos generales. También deberá ser compatible con las normas sobre clasificación de datos del *MEFP 2001*, en el sentido de que las distinciones, al nivel de transacciones, deberán permitir generar informes compatibles con dicho manual¹²¹. La clasificación por categoría administrativa es importante para fines de control interno. Las clasificaciones y subclasificaciones deberán ser compatibles con las distinciones analíticas del *MEFP 2001*¹²². Sin embargo, debe destacarse que el *MEFP 2001* constituye una norma para la declaración de las estadísticas fiscales y no una norma de declaración contable o financiera. Las diferencias se analizan en el recuadro 14 (capítulo II). Además de proporcionar un marco analítico que facilita la evaluación del impacto agregado de las transacciones del gobierno en la economía, el *MEFP 2001* constituye una norma ampliamente aceptada para la *clasificación económica* de ingresos y gastos y utiliza como marco de *clasificación funcional* la *Clasificación de las funciones de las administraciones públicas* (CFAP) de las Naciones Unidas¹²³. El uso de estas normas de clasificación facilita la comparación internacional de las declaraciones presupuestarias y proporciona la base para identificar el impacto económico del presupuesto. Sin embargo, ninguna de estas clasificaciones tiene por finalidad satisfacer las necesidades de control administrativo o programático, que requiere un desglose de las principales categorías económicas y funcionales de gastos de los distintos programas u organismos de gasto.

243. Es importante que todos los gastos militares se registren y declaren dentro de la función de defensa, incluidos los que se financian a partir de fuentes extrapresupuestarias o comerciales. Si bien con frecuencia se aducen consideraciones de seguridad nacional para justificar la falta de transparencia en este aspecto, un enfoque multilateral a favor de una mayor transparencia podría reducir los riesgos de seguridad. Las consideraciones de seguridad podrían, sin embargo, justificar un enfoque algo diferente para auditar los detalles de los gastos militares.

¹²¹ Véase un análisis de la relación que existe entre la clasificación del *MEFP 2001* y los diversos tipos de declaración fiscal en el cuadro 1.

¹²² Si bien el *MEFP 2001* no es la única norma para la declaración de estadísticas fiscales (el *SCN* y el *SEC* proporcionan alternativas que conceptualmente son similares), este manual constituye el punto de referencia más generalmente aceptado para fines de clasificación de las estadísticas fiscales.

¹²³ Véase <http://unstats.un.org/unsd/cr/family2.asp?CI=4> (en inglés).

Coherencia con la responsabilización administrativa

244. El sistema de clasificación también deberá permitir identificar claramente la responsabilidad por la recaudación y el uso de los recursos públicos. La mayor parte de los países cuenta con clasificaciones administrativas relativamente adecuadas para este fin, con frecuencia hasta los niveles subdepartamentales. En algunos, sin embargo, la clasificación no permite la especificación detallada de las responsabilidades administrativas. Ello constituye un problema en los países en transición, en los que, de acuerdo con el régimen anterior de planificación, la asignación presupuestaria primaria se realizaba por amplias categorías funcionales, y durante el año se efectuaban las asignaciones a las distintas unidades de gasto. Muchos de estos países están cambiando su sistema de clasificación con el objeto de promover una mayor responsabilización administrativa¹²⁴.

Indicadores fiscales

3.2.3 El saldo general y la deuda bruta del gobierno general, o sus equivalentes en valores devengados, deberán constituir indicadores sintéticos normalizados de la situación fiscal del gobierno. Cuando proceda, deberán complementarse con otros indicadores fiscales, como el saldo primario, el saldo del sector público y la deuda neta.

El saldo global

245. El saldo global¹²⁵ del gobierno general constituye un punto de referencia que se utiliza ampliamente para analizar la política fiscal. Medido en base caja, el saldo global proporciona una indicación sucinta del impacto de la política fiscal sobre la demanda agregada: por ejemplo, un déficit más amplio suele indicar que se aplica una política fiscal más expansionista. Tiene por objeto identificar aquellas transacciones del gobierno que se

¹²⁴ En el párrafo 22 del módulo fiscal del IOCN de 2004 de **Belarús** se indica que los datos sobre la clasificación económica se compilan mensualmente en el caso del gobierno de la república y trimestralmente en el caso del gobierno general consolidado. La clasificación presupuestaria es compatible con el *MEFP 2001*, con la excepción de algunas partes de la clasificación funcional. Los ingresos de las privatizaciones se consideraban ingresos fiscales antes de 2003.

¹²⁵ En el *MEFP* de 1986, el saldo global (o el déficit/superávit global) se define, en base caja, como el ingreso total y donaciones menos el gasto y la concesión de préstamos menos recuperaciones. Una definición alternativa del saldo global en el *MEFP* de 1986 podría excluir algunas transacciones de activos y pasivos (por ejemplo, los ingresos de las privatizaciones) y clasificarlas por debajo de la línea. En el *MEFP 2001*, el “superávit/déficit de efectivo global” se define como el ingreso total (incluidas las donaciones) menos gasto menos las transacciones en activos no financieros; todas las transacciones en activos financieros (incluida “la concesión de préstamos menos recuperaciones”) y los pasivos figuran por debajo de la línea. En el *MEFP 2001*, una definición alternativa de superávit/déficit de efectivo y de préstamo neto/endeudamiento neto en valores devengados es el “resultado fiscal global”, que permite el reordenamiento de algunas transacciones en activos y pasivos para fines de política pública (por ejemplo, los subsidios en forma de préstamos figuran como gastos, mientras que los ingresos de las privatizaciones —incluidas las ventas de activos fijos— figuran en financiamiento).

traducen en endeudamiento neto de otros sectores económicos (y son “generadoras de déficit o superávit” o “por encima de la línea”). El análisis de la magnitud del déficit/superávit y sus componentes, así como las fuentes del financiamiento del déficit (o transacciones “por debajo de la línea”) también será pertinente para evaluar las consecuencias más específicas de la política fiscal en la economía (por ejemplo, el impacto de los préstamos del banco central sobre la oferta monetaria y la inflación, y el impacto del endeudamiento interno sobre las tasas de interés, la inversión y el crecimiento). En general, en el *MEFP 2001*, puede considerarse que el saldo de préstamos netos/endeudamiento neto equivale al valor devengado del saldo global.

246. Aunque en general es útil para el análisis del saldo fiscal del gobierno comenzar por la evaluación del saldo global del gobierno general, ello está sujeto a ciertas salvedades. En primer lugar, por razones prácticas o constitucionales, en muchos países el saldo global del gobierno central constituye la medición estándar del saldo fiscal. Ello puede obedecer al grado de autonomía de los gobiernos subnacionales o a la falta de disponibilidad de datos coherentes. En segundo lugar, si el saldo financiero de algunas corporaciones públicas puede tener efectos macroeconómicos, o está directamente afectado por las decisiones del gobierno central, el saldo del gobierno central o general debe complementarse con la medición del saldo del sector público a nivel más amplio o los valores devengados equivalentes del *MEFP 2001* o por indicadores que consoliden el saldo financiero del gobierno general con los de las corporaciones públicas que presentan riesgos fiscales.

247. En tercer lugar, si la medición del saldo global muestra ciertas deficiencias en algunas circunstancias, se proporcionará información complementaria sobre mediciones alternativas del saldo con el objeto de satisfacer determinadas necesidades de política. Por ejemplo, los países con una deuda pública sustancial o en los cuales la dinámica de la deuda está deteriorándose deben declarar en forma rutinaria el saldo primario (el saldo global excluidos los pagos de intereses netos). En los casos de alta inflación, con frecuencia se declara el saldo de operaciones (el saldo global menos la parte del servicio de la deuda que compensa a los tenedores de la deuda por la inflación)¹²⁶. El saldo estructural o ajustado cíclicamente (que, en diversas formas, elimina del saldo global los efectos de las fluctuaciones cíclicas o las conmociones exógenas), es utilizado en varias economías avanzadas para juzgar la orientación de la política fiscal. También hay circunstancias en las que podría resultar apropiado incluir indicadores complementarios del saldo global, que excluyen ciertas partidas muy variables. Por ejemplo, en los países con ingresos abundantes y volátiles del petróleo, las variaciones del saldo fiscal no petrolero proporcionan un indicador útil de las repercusiones de la orientación fiscal en la demanda interna¹²⁷.

¹²⁶ Véanse Tanzi, Bléjer y Teijeiro (1993), y Davis, Ossowski y Fedelino (2003).

¹²⁷ En Bléjer y Cheasty (1993) se analizan los diversos conceptos del saldo fiscal.

248. Además de la necesidad de tales medidas suplementarias, otra preocupación acerca del saldo global es que constituye un indicador en valores de caja que no refleja adecuadamente el impacto de las transacciones del balance. Por ejemplo, generalmente se recomienda que los ingresos provenientes de la venta de activos se consideren financiamiento y no ingreso, gasto de capital negativo o préstamos netos negativos¹²⁸. En términos más generales, algunos países identifican un “saldo subyacente” neto de ventas de activos para eliminar esos ingresos de los ingresos por encima de la línea en una presentación del saldo en valores de caja. De igual forma, los costos de reestructuración bancaria, que por lo general reflejan una combinación de operaciones (transferencia de bonos públicos o asunción de deudas) y actividades cuasifiscales (préstamos del banco central) no ejercen el mismo impacto sobre el déficit global que el respaldo presupuestario directo. En los casos en que los niveles de las dos actividades descritas son significativos, además del saldo global se declarará el balance ampliado, que incluye estos efectos.

249. En un *sistema contable* integrado del gobierno, ya sea en base devengado o base devengado modificada, sería necesario conciliar las transacciones de deuda con las cuentas operativas. En un sistema contable en base caja, la IFAC recomienda que se den a conocer en forma integral los activos y los pasivos, y que se permita dicha conciliación. Sin embargo, esta contabilización de las transacciones no es necesariamente un reflejo fiel de su impacto económico, que puede deberse a políticas anteriores. En consecuencia, la necesidad de recapitalizar un banco puede derivar de la acumulación de actividades cuasifiscales anteriores (por ejemplo, crédito dirigido), de manera que el impacto se habría subestimado en el pasado, pero sobrestimado cuando se realiza la recapitalización. A pesar de ello, es esencial para la transparencia que tales transacciones queden plenamente identificadas y que el gobierno las haga públicas.

250. Otro punto polémico es la forma apropiada de tratar las donaciones. Tanto en el *MEFP* de 1986 como en el *MEFP 2001* actual, las donaciones se consideran ingresos “por encima de la línea” o que reducen el déficit. Sin embargo, como estos flujos no están directamente regidos por el gobierno receptor, hay quien sostiene que deberían tratarse preferiblemente como partidas de financiamiento “por debajo de la línea”. Dado que en general el grado en que la información por debajo de la línea se da a conocer al público es menor, se refuerza la transparencia fiscal al considerar las donaciones por encima de la línea. Para indicar posibles aspectos relacionados con estos ingresos, en países con gran afluencia de donaciones es común identificar el saldo global con y sin las donaciones, así como el saldo global incluidas las donaciones.

251. Muchos de estos aspectos podrán abordarse efectuando una declaración fiscal en base a valores devengados, ya que ésta refleja adecuadamente las variaciones en los activos y

¹²⁸ Véanse Mackenzie (1998) y el *MEFP 2001*.

pasivos del gobierno. Si bien muchos países continuarán utilizando saldos globales en efectivo por algún tiempo, el *MEFP 2001* recomienda utilizar el sistema de base devengado para los informes fiscales. Además, cada vez se reconoce más la necesidad de complementar las declaraciones financieras en base caja por lo menos con algunos elementos de la declaración en base devengado. Varios países están adoptando sistemas contables en base devengado o base devengado modificada¹²⁹. Además de utilizar el saldo global y los indicadores complementarios de análisis macroeconómico, es importante aplicar claramente estos conceptos al presentar el presupuesto anual. En muchos países, las estimaciones presupuestarias y las cuentas definitivas se presentan simplemente en un formato de valores de caja (que muestra ingresos y pagos brutos). Para asegurar la confiabilidad de los datos en los informes fiscales del *MEFP 2001*, el saldo global debe declararse en los informes presupuestarios y contables junto con un cuadro analítico que muestre su derivación de los datos presupuestarios. La práctica óptima es publicar los indicadores en base caja y en base devengado.

Divulgación de los objetivos del programa presupuestario

3.2.4 Una vez al año deberán presentarse al poder legislativo los resultados alcanzados en la consecución de los objetivos de los principales programas presupuestarios.

252. Deben declararse los objetivos de los principales programas presupuestarios, a ser posible respaldados por el uso de indicadores sociales cuantificados. Debe realizarse el seguimiento de los resultados de los programas del gobierno, proporcionando al poder legislativo, dentro de los doce meses subsiguientes a la conclusión del ejercicio, una evaluación de los resultados comparados con los objetivos especificados en el presupuesto. Debe presentarse información comparativa correspondiente por lo menos a los dos ejercicios anteriores. Las prácticas óptimas establecidas por la OCDE recomiendan que los resultados alcanzados sean objeto de una auditoría independiente, y se presenten al poder legislativo dentro de los seis meses posteriores a la conclusión el ejercicio.

Divulgación puntual

3.3 Deberá contraerse el compromiso de divulgar puntualmente información sobre las finanzas públicas.

253. El Código incluye buenas prácticas sobre las obligaciones legales de 1) publicar datos y 2) divulgar calendarios.

254. El requisito básico de este principio tiene por objeto garantizar lo siguiente:

- Existe la obligación legal de publicar puntualmente información fiscal.

¹²⁹ Véanse **Australia**, módulo fiscal del IOCN, 1999, y **Reino Unido**, módulo fiscal del IOCN, 1999.

Obligación legal

3.3.1 La publicación oportuna de información sobre las finanzas públicas debe constituir una obligación legal del gobierno.

255. La transparencia fiscal se basa en poner a disposición del público una amplia gama de información puntual de forma predecible y oportuna. Como garantía de ello, el gobierno debe tener una obligación legal clara. La discreción para decidir si se va a divulgar información fiscal, cuándo, con qué grado de detalle, y a quién, puede lesionar la credibilidad del gobierno y de la propia información, ya que a menudo los gobiernos se ven tentados a divulgar más la información favorable que la desfavorable. Un largo período de incumplimiento de una política de divulgación completa y oportuna de datos puede dar como resultado un alto nivel de incertidumbre en torno a la verdadera posición fiscal.

256. La publicación gratuita de información fiscal en Internet se ha convertido en un elemento esencial para garantizar que el acceso a la información es uniforme y oportuno. Incluso en los países con bajos niveles de uso público, la publicación de los documentos en Internet permite a otros medios de comunicación y a medios informales de divulgación funcionar de forma más eficaz. Los boletines oficiales y otras publicaciones de datos deberían difundirse lo antes posible en un sitio en Internet de identificación y acceso fáciles. Estas medidas deben complementar los métodos tradicionales de divulgación, como la publicación impresa y la declaración directa a la prensa y otros medios de comunicación.

257. En las guías del SGDD y las NEDD se señala que la puntualidad en la divulgación de los datos (es decir, el intervalo entre el final del período de referencia —o fecha de referencia— y la divulgación de los datos) depende de muchos factores, entre ellos algunos relacionados con disposiciones institucionales, como la preparación de los comentarios adjuntos y la edición. Las guías ofrecen orientación sobre los objetivos adecuados con respecto a la puntualidad de los datos fiscales y destacan la importancia de no comprometer otros aspectos de la calidad de los datos.

258. La obligación legal de los gobiernos de publicar información fiscal es un requisito de la transparencia fiscal. La práctica óptima es que la ley exija el acceso público a una amplia gama de información fiscal (que incluya todos los documentos oficiales de política), especificando y justificando plenamente las excepciones. En el recuadro 23 se presentan ejemplos de legislaciones nacionales que establecen claros requisitos para la declaración de información fiscal. Los informes fiscales que se emiten en relación con el presupuesto se describen en el cuadro 1.

259. Algunos países tienen leyes sobre el derecho a la información que exigen que las entidades del gobierno faciliten al público el acceso a la información que solicite (recuadro 24), con sujeción a ciertas excepciones claramente especificadas (que por lo general incluyen la seguridad nacional, las relaciones exteriores, los intereses económicos nacionales, las

Recuadro 24. Leyes sobre libertad de información

Las leyes sobre libertad de información proporcionan al público acceso a los datos del gobierno y a información que facilita el análisis de las políticas públicas y promueve una mayor rendición de cuentas por parte del gobierno. Esta mayor fiscalización pública crea incentivos más poderosos para la buena gestión de gobierno y hace más difícil encubrir los errores en la adopción de decisiones, los delitos y otros problemas. Una supervisión más minuciosa por parte del público, además de ayudar a frenar los abusos, la administración deficiente y la corrupción, puede ayudar a los gobiernos porque genera mayor confianza y respaldo públicos para la adopción de decisiones difíciles.

Más de 50 países, entre ellos países desarrollados y de mercado emergente, han adoptado leyes sobre libertad de información de gran alcance a fin de facilitar el acceso público a los registros de las instituciones gubernamentales, y más de la mitad de esas leyes se han adoptado en el curso de los últimos 10 o 15 años. Además, la adopción de estas leyes se está estudiando actualmente en muchos países importantes de América del Sur, Asia, Europa y África (principalmente, países miembros de la Commonwealth). No obstante, en algunos países, las leyes sobre libertad de información solo existen en la teoría, pues, en la práctica, se restringe el acceso a los registros del gobierno.

Características comunes

El rasgo fundamental de todas las leyes sobre libertad de información es el reconocimiento de la capacidad de las personas para solicitar información a la autoridad pública, aunque las definiciones de lo que puede solicitarse varían. En las leyes más recientes, la información generalmente se define de manera más amplia. El derecho a solicitar información se otorga a los nacionales y, por lo general, a los residentes permanentes y las corporaciones con sede en el país. Muchos países permiten actualmente a cualquier persona en el mundo solicitar información.

La otra característica común de estas leyes es la exigencia de que los organismos gubernamentales divulguen periódicamente ciertos tipos de información; por ejemplo, su estructura orgánica, sus funciones, sus reglamentos, informes anuales u otra información. En algunos casos, la ley exige que la información se publique en Internet.

Cobertura

En general, las leyes sobre libertad de información se aplican a casi todas las entidades de gobierno, incluidas las entidades locales y regionales. A veces, estas leyes se hacen extensivas también a las organizaciones no gubernamentales que reciben financiamiento público y a empresas que realizan proyectos o prestan servicios financiados por el gobierno. En algunos casos, los gobiernos han creado comisiones a cargo de decidir la adopción de ciertas políticas, y estas comisiones no están incluidas en estas leyes.

Todas las leyes sobre libertad de información contemplan algún tipo de excepción. En muchos casos se exime a ciertas instituciones, como los tribunales, el legislativo, y las que prestan servicios en las áreas de defensa, relaciones internacionales e información. En los sistemas parlamentarios habitualmente se excluyen los documentos presentados al gabinete para la adopción de decisiones y las actas de las reuniones ministeriales. Otras excepciones habituales abarcan la privacidad de los individuos, la confidencialidad de las operaciones comerciales, las tareas policiales, información recibida de manera confidencial y los debates internos. En la mayoría de los casos, si el gobierno desea evitar la publicación, las leyes le exigen demostrar primero que la divulgación de información será perjudicial. En algunos países, este requisito se contrapesa con las ventajas de dar a conocer la información al público, y podría exigirse su divulgación si se considera que esas ventajas contrarrestan los daños. En muchos casos esta norma se aplica para divulgar delitos o casos de corrupción, o para evitar daños a personas o el medio ambiente.

Ejecución de la ley y apelación

La aprobación de una ley sobre libertad de información solo representa el comienzo del proceso. Las normas de ejecución son las que determinan si el público tiene de hecho acceso a la información. Una aplicación amplia de las excepciones, ciertos requisitos (como el de probar que existe un interés legal), las demoras prolongadas en el suministro de la información y la aplicación de cargos excesivos pueden impedir la utilidad de la ley. Además, si los organismos independientes de supervisión no cuentan con recursos adecuados, el proceso de apelación puede ser sumamente lento.

Normalmente, las leyes sobre libertad de información se aplican a través de organismos fiscalizadores y exámenes administrativos. En muchos países se han establecido órganos externos de supervisión, como defensores de

Recuadro 24. Leyes sobre libertad de información (*conclusión*)

determinados intereses (*ombudsman*), grupos de estudio o comisionados en el área de la información, a quienes se puede solicitar un examen de las decisiones de retener cierta información. Si bien estos órganos pueden ser influyentes, a menudo carecen de las atribuciones para emitir una decisión vinculante. En casi todos los países, los tribunales nacionales representan el último nivel de apelación, y sus decisiones son vinculantes. En algunos países, los tribunales son el único organismo con autoridad para efectuar un análisis externo.

Puede obtenerse más información (en inglés) en los siguiente sitios de Internet: <http://www.freedominfo.org>; http://www.freedominfo.org/documents/global_survey2004.pdf; [http://www.privacyinternational.org/index.shtml?cmd\[342\]\[\]=c1Freedom+of+Information&als\[theme\]=Freedom%20of%20Information&conds\[1\]\[category.....\]=Freedom%20of%20Information](http://www.privacyinternational.org/index.shtml?cmd[342][]=c1Freedom+of+Information&als[theme]=Freedom%20of%20Information&conds[1][category.....]=Freedom%20of%20Information).

obligaciones de confidencialidad contraídas con terceros, las tareas policiales y la información de carácter personal). Este tipo de leyes puede crear una presunción en favor de la divulgación de información y corresponderá al gobierno demostrar que, en aras del interés general, es conveniente no revelar cierta información¹³⁰.

Calendarios de publicación

3.3.2 Deberán anunciarse y cumplirse los calendarios anticipados de divulgación de la información fiscal.

Fechas de publicación

260. De conformidad con el SGDD y las NEDD (recuadro 25), deberán anunciarse con antelación los calendarios de publicación de datos en el siguiente año, indicando las fechas límite de la publicación de informes anuales y una gama de fechas para los informes más frecuentes¹³¹. Por ejemplo, podría anunciarse que un informe fiscal dado se publicará, por ejemplo, entre el 15 y el 18 de un mes determinado. Por otra parte, los países deberán dar a conocer el nombre y la sede de la oficina o persona responsable de suministrar la información más actualizada sobre la fecha probable de publicación. Los gobiernos deberán comprometerse a que los informes y datos fiscales se den a conocer simultáneamente a todas las partes interesadas.

¹³⁰ El país de más larga tradición en este tipo de compromisos es **Suecia**, donde desde 1776 este principio se ha consagrado en la constitución. Los ciudadanos de Suecia (y de varios otros países) tienen el derecho de apelar ante un defensor (*ombudsman*) —una oficina independiente del poder ejecutivo que recibe e investiga denuncias de mala administración— la decisión de cualquier entidad gubernamental de impedir el acceso a la información. Recientemente, **Tailandia** promulgó leyes sobre la libertad de información. En otros países, como **Estados Unidos**, existe el derecho de apelación ante los tribunales.

¹³¹ En los calendarios de publicación deberá indicarse si las fechas son “previstas” o “fijadas como meta”, pero deberá anunciarse además toda demora debida a imprevistos tan pronto como resulte evidente.

Recuadro 25. Transparencia fiscal y normas para la divulgación de datos

El Código y el Manual en general reflejan los principios de cobertura, periodicidad y puntualidad de la divulgación enunciados en las Normas Especiales para la Divulgación de Datos (NEDD) y el Sistema General de Divulgación de Datos (SGDD). Generalmente, las normas establecidas en el marco del SGDD coinciden con las prácticas óptimas. En el caso de áreas que no están cubiertas en las NEDD y el SGDD, como la divulgación por medio de los documentos de presupuesto y las cuentas definitivas auditadas publicadas, y en otras áreas que reciben atención especial, como los pasivos contingentes, el Código establece normas específicas. En el cuadro siguiente se indican las normas pertinentes contenidas en las NEDD y el SGDD.

Sector fiscal	NEDD	SGDD
Operaciones del gobierno central Cobertura Periodicidad Oportunidad	A Mensual Un mes	A Trimestral Un trimestre
Deuda del gobierno central Cobertura Periodicidad Oportunidad	B Trimestral 1 trimestre	D Anual: se recomienda trimestralmente 1–2 trimestres
Gobierno general/operaciones del sector público Cobertura Periodicidad Oportunidad	C Anual 2 trimestres	E Anual 2–3 trimestres

A Todas las unidades del gobierno central y los fondos extrapresupuestarios, indicando los ingresos, gastos, déficit, superávit y los principales componentes del déficit o el superávit y el financiamiento; se recomienda la identificación de los pagos por concepto de intereses.

B Pasivos de todas las unidades del gobierno central y los fondos extrapresupuestarios, desagregados por vencimiento, residencia (extranjero/en el país), moneda; deuda con garantía (en la medida que sea pertinente); se recomiendan las proyecciones del servicio trimestral de la deuda¹.

C Todas las unidades del gobierno central, los fondos extrapresupuestarios, los gobiernos locales y estatales, de haberlos, y los fondos de seguro social. Si se incluye el sector público, abarca el gobierno general y las corporaciones públicas no financieras.

D Como en B.

E Como en C.

Las NEDD y el SGDD incluyen también algunos aspectos que son importantes para la transparencia:

Acceso del público. Las NEDD exigen un acceso expedito y equitativo del público (incluidos los participantes en el mercado) a los datos. Los países que se acogen a las NEDD deben cumplir con los siguientes requisitos:

- *Dar a conocer con anticipación los calendarios de publicación de datos.*
- *Difundir los datos simultáneamente a todas las partes interesadas.*

Integridad. Puesto que, en último término, la confianza en las estadísticas se transforma en un problema de confianza en la objetividad y profesionalidad del organismo que las produce, y que la transparencia de las prácticas y los procedimientos es un factor esencial para generar esa confianza, las NEDD exigen que los países participantes adopten las siguientes medidas:

- *Divulgar las condiciones que rigen la elaboración de las estadísticas oficiales, incluidas las relacionadas con la confidencialidad de datos identificables individualmente.*
- *Especificar el acceso interno del gobierno a los datos antes de su publicación.*
- *Dar a conocer los comentarios del ministerio pertinente sobre la publicación de las estadísticas.*
- *Proporcionar información sobre revisiones y notificar con antelación los cambios en la metodología.*

Recuadro 25. Transparencia fiscal y normas para la divulgación de dato (*conclusión*)

Calidad. El problema de la calidad de las estadísticas deberá abordarse en un conjunto de normas sobre cobertura, periodicidad y oportunidad de los datos. Si bien es difícil evaluar la calidad, pueden usarse valores sustitutivos, fácilmente observables, concentrados en la información que el usuario necesita para evaluar la calidad. De acuerdo con las NEDD, los países que las adoptan deben hacer lo siguiente:

- *Divulgar los documentos sobre metodología y las fuentes usadas para preparar las estadísticas.*
- *Especificar los componentes, la conciliación de datos y los marcos estadísticos usados en la verificación y proporcionar garantías de aceptabilidad.*

¹ Para fines de transparencia fiscal, el desglose en monedas es más pertinente porque permite evaluar los posibles efectos de las variaciones del tipo de cambio.

La práctica óptima está representada por los requisitos más estrictos de las NEDD¹³². Por ejemplo, cuando el calendario de publicación especifique una fecha límite o una gama de fechas, el país anunciaría, antes del cierre del último día hábil de la semana previa, la fecha precisa de publicación en la siguiente semana.

IV. GARANTÍAS DE INTEGRIDAD

261. Es esencial para la transparencia fiscal que los datos fiscales declarados por el gobierno satisfagan criterios básicos que garanticen su calidad, y que se cuente con mecanismos que permitan certificar, al poder legislativo y al público, la integridad de los datos. Deben establecerse mecanismos internos para supervisar la conducta de los funcionarios públicos, el empleo en la función pública, la auditoría interna, las adquisiciones, las operaciones de compra y venta de activos públicos y la administración nacional de ingresos públicos. Los mecanismos de supervisión externa también ofrecen garantías a través de una entidad nacional de auditoría independiente, una entidad nacional de estadística y la contratación de expertos externos independientes.

Normas sobre la calidad de los datos

4.1 Los datos fiscales deberán cumplir las normas generales aceptadas sobre la calidad de los datos¹³³.

262. El Código incluye buenas prácticas sobre 1) el realismo de los datos presupuestarios, 2) las normas contables, y 3) la coherencia y la conciliación de los datos fiscales.

¹³² Véase una explicación de los calendarios de publicación de información en FMI (1996 y 1998b).

¹³³ En <http://www.imf.org/external/np/sta/dsbb/2003/eng/dqaf.htm> (en inglés) figura un análisis detallado sobre este tema en el Marco de Evaluación de la Calidad de los Datos y el Programa de Evaluación de la Calidad de los Datos, del FMI, de julio de 2003.

263. Los requisitos básicos de este principio tienen por objeto garantizar lo siguiente:

- El cumplimiento por parte de las políticas contables con las normas de contabilidad generalmente aceptadas.
- La plena conciliación de las cuentas definitivas con las asignaciones presupuestarias, y la comparación de los resultados fiscales agregados con pronósticos anteriores.
- La participación de los países en el Sistema General de Divulgación de Datos (SGDD) si no pueden suscribirse a las Normas Especiales de Divulgación de Datos (NEDD).

Realismo de los datos presupuestarios

4.1.1 Los pronósticos presupuestarios y las actualizaciones deberán reflejar las tendencias recientes de los ingresos y gastos, la evolución macroeconómica básica y compromisos bien definidos en materia de políticas.

264. Es importante que las estimaciones y los pronósticos presupuestarios tomen en cuenta toda la información disponible en el momento de la presentación, incluidas las últimas proyecciones sobre perspectivas económicas y los datos más recientes sobre el gasto, el ingreso y el financiamiento¹³⁴. Al actualizar las estimaciones durante el ejercicio, puede ser difícil determinar si las discrepancias entre las proyecciones originales y las tendencias reflejadas en los resultados más recientes indican desviaciones en los supuestos macroeconómicos o en los parámetros de las proyecciones, como las tasas de ejecución de inversiones o las tasas de recaudación de impuestos. Deberá considerarse la calidad relativa de las fuentes de información y la conciliación entre partidas estadísticas contradictorias. Cuando se efectúen revisiones importantes de las estimaciones presupuestarias, deberán incluirse explicaciones para garantizar la integridad del proceso de proyección. También deberán distinguirse claramente los efectos de los cambios en los compromisos de política.

Normas contables

4.1.2 El presupuesto anual y las cuentas presupuestarias definitivas deberán indicar el método contable utilizado en la compilación y la presentación de los datos fiscales. Deberán seguirse las normas de contabilidad aceptadas.

¹³⁴ En el párrafo 60 del módulo fiscal del IOCN de los **Países Bajos** correspondiente a 2006 se indica que los datos presupuestarios son fiables y que la varianza entre los resultados presupuestados y efectivos se divulga al público, explicando las razones de las diferencias.

265. La transparencia fiscal exige que se haga referencia a las políticas contables adoptadas¹³⁵ y que se observen las normas de contabilidad generalmente aceptadas¹³⁶. Debe estar muy claro quiénes son responsables, dentro del gobierno, de fijar las normas y políticas contables y de vigilar y certificar el cumplimiento de las normas. Debe asimismo darse a conocer cualquier modificación reciente de la metodología y las prácticas contables, así como las razones del cambio y una indicación de su impacto sobre los agregados fiscales (con el fin de facilitar la comparación entre diferentes ejercicios). Los informes preparados dentro del año se elaborarán utilizando los mismos métodos contables que el presupuesto original. Cualquier cambio significativo que el gobierno se proponga introducir en las políticas o las prácticas contables debe darse a conocer con anticipación. La práctica óptima es el establecimiento de mecanismos que aseguren la transparencia en el proceso de fijación de normas sobre contabilidad pública y declaración financiera, y su independencia del gobierno¹³⁷.

266. La Comisión del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC-IPSASB) ha elaborado normas obligatorias y algunas directrices descriptivas conexas sobre la práctica contable utilizada por el gobierno (véase el recuadro 14).

Coherencia y conciliación de los datos

4.1.3 Los datos de los informes fiscales deberán ser congruentes entre sí y conciliarse con datos pertinentes provenientes de otras fuentes. Deberán explicarse las revisiones sustanciales de los datos fiscales históricos y cualquier modificación de la clasificación de los datos.

¹³⁵ Las políticas contables son las bases, convenciones, reglas, prácticas y principios específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros (véase el glosario de términos de 2003 de la IFAC en <http://www.ifac.org/publicsector>). Las bases contables pueden diferir entre los documentos presupuestarios y los informes financieros, como por ejemplo ocurre en **Estados Unidos**. En algunos países que han pasado a utilizar presupuestos en valores devengados se ha observado un período de transición en el que se declaran datos en valores devengados y el presupuesto sigue formulándose en valores de caja.

¹³⁶ Por ejemplo, las IPSAS, los GAAP, como en el **Reino Unido** y **Nueva Zelandia**, o las normas federales de contabilidad financiera aplicadas por el gobierno federal de **Estados Unidos** (véase <http://www.fasab.gov>, en inglés).

¹³⁷ Por ejemplo, en **Estados Unidos**, la Junta Federal Asesora de Normas Contables está encargada de formular propuestas para mejorar la información contable y financiera del gobierno federal. En **Nueva Zelandia**, la Ley de responsabilidad fiscal requiere que el gobierno prepare y presente todos los informes fiscales de acuerdo con los Principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP), es decir, en valores devengados. Los principios están a cargo de la Junta de Revisión de Normas Contables de Nueva Zelandia (<http://www.asrb.co.nz>, en inglés), un órgano independiente del gobierno que establece las normas contables para los sectores tanto público como privado.

Coherencia interna

267. Para garantizar la fiabilidad de todos los informes fiscales, como se indica en el cuadro 1, estos deberán basarse en datos coherentes entre sí. Deben realizarse verificaciones cruzadas de la coherencia interna de los datos fiscales, y darse a conocer la eficacia de esos procedimientos. También deberá garantizarse la seguridad de los datos.

268. La transparencia fiscal exige que las cuentas definitivas se concilien con las asignaciones presupuestarias, y que cada una se concilie a su vez con los informes basados en el *MEFP 2001*. Esto garantiza que dichos informes abarcan todas las cuentas pertinentes. Los informes deben compilarse paralelamente a los informes presupuestarios, y utilizarse activamente en la formulación y la evaluación de la política fiscal. La variación del saldo de la deuda (y los activos financieros) deberá conciliarse con el saldo presupuestario declarado. El mantenimiento de un balance integral del gobierno constituye una forma sistemática de identificar las variaciones en la deuda y los activos, y, en consecuencia, puede constituir una forma de verificar la confiabilidad general de los datos.

269. Deberá incluirse en la documentación presupuestaria un documento de antecedentes que analice la diferencia entre los pronósticos de los principales agregados fiscales de presupuestos anteriores y los resultados pertinentes. En particular, las diferencias entre los pronósticos y los resultados fiscales anteriores deben desglosarse, indicando las que se deben a factores macroeconómicos que afectaron a los pronósticos de los ingresos y gastos, como las relacionadas con ayudas a los ingresos, y aquéllas que reflejan otros factores, como las variaciones imprevistas de la demanda de servicios públicos, catástrofes naturales o de otra índole, guerras o conflictos civiles. Cuando se sabe que los datos no tienen coherencia interna, o que no se ha realizado la conciliación necesaria para verificar la coherencia, este hecho debe señalarse claramente.

Conciliación con otros datos

270. Deben conciliarse los datos fiscales con los datos no fiscales conexos, en particular los datos monetarios, pero también los datos de balanza de pagos y las cuentas nacionales¹³⁸. Deberá hacerse una conciliación rigurosa de datos fiscales y monetarios, y en caso de que el proceso de conciliación sea deficiente, deberá notificarse oportunamente esta situación al público (por ejemplo, en informes de auditoría). El saldo global, medido como la diferencia entre los ingresos y los gastos, debe conciliarse con los datos de financiamiento interno y externo declarados por el gobierno y el banco central, el resto del sistema bancario y otros prestamistas internos y externos. Los datos sobre financiamiento también deben conciliarse

¹³⁸ En **Albania**, los datos sobre financiamiento fiscal se concilian con los activos y pasivos del sector financiero frente al gobierno, y la deuda pública y los flujos oficiales se concilian con la balanza de pagos. Véase el anexo IV, muestra C, en Carson (2001).

con información detallada sobre las variaciones de la deuda y los activos financieros. En todos los informes debe darse a conocer cualquier discrepancia entre las cuentas del gobierno y las cuentas bancarias.

271. Los países pueden indicar su compromiso en favor del mejoramiento de la calidad de los datos fiscales participando en el SGDD. Uno de los fines fundamentales del SGDD es ayudar a los países miembros a desarrollar sus sistemas estadísticos hasta alcanzar una etapa en la que puedan divulgar regularmente al público datos fiables y puntuales. Esto es necesario para los países que no participan en las NEDD. El SGDD proporciona un marco para evaluar las necesidades de mejoramiento de datos y la fijación de prioridades en este sentido. La participación en el sistema requiere, entre otras cosas, que los países se comprometan a utilizar el SGDD como marco del desarrollo estadístico, que los metadatos¹³⁹ se preparen describiendo las prácticas vigentes de producción y difusión de estadísticas oficiales, y que se anuncien los planes de mejoramiento a corto y largo plazo de tales prácticas.

272. El FMI ha elaborado un Marco de Evaluación de la Calidad de los Datos (MECAD) genérico¹⁴⁰. Esto abarca varios aspectos relacionados con la calidad de la recopilación, el procesamiento y la divulgación de datos dentro del ámbito del MECAD del FMI. Se ha formulado también una aplicación específica para los datos fiscales, compatible con el *MEFP 2001*. El MECAD proporciona la estructura y un lenguaje común para evaluar la calidad de los datos. Constituye un mecanismo amplio y flexible que puede aplicarse a diferentes situaciones en los distintos países, y puede ser utilizado por expertos y legos. Se propone reunir las prácticas óptimas y los conceptos y definiciones internacionalmente aceptados en estadística, como los *Principios fundamentales de estadísticas oficiales* de las Naciones Unidas¹⁴¹, las NEDD y el SGDD.

273. En el recuadro 26 se presenta un resumen del MECAD genérico. El marco tiene una estructura que parte de los requisitos de calidad de datos y de las dimensiones consideradas críticas para alcanzar esa calidad. Para cada una de estas dimensiones se determinan indicadores o características observables que pueden utilizarse para evaluar la calidad.

¹³⁹ Se publica la documentación sobre los conceptos, el alcance y las clasificaciones, los métodos de recopilación, las fuentes de datos y las técnicas estadísticas, y se señalan las diferencias entre las normas aceptadas internacionalmente, las directrices o las buenas prácticas. Los niveles de desglose se adaptan a las necesidades del público al cual va dirigida la información.

¹⁴⁰ Véase información detallada sobre este marco, preparado por el Departamento de Estadística, en el sitio de referencia sobre la calidad de los datos (DQRS, por sus siglas en inglés).

¹⁴¹ Véase <http://unstats.un.org/unsd/methods/statorg/FP-Spanish.htm>.

Recuadro 26. Marco de calidad de los datos: Dimensiones principales	
Requisitos previos de calidad	El entorno jurídico e institucional es favorable a la compilación de estadísticas; los recursos con acordes con las necesidades de los programas estadísticos; las estadísticas abarcan información pertinente , y la calidad se considera la piedra angular de la labor estadística.
Integridad	La profesionalidad de las políticas y prácticas estadísticas es un principio rector; esto requiere que las políticas y prácticas estadísticas sean transparentes , y se basen en normas éticas .
Solidez metodológica	Los conceptos y las definiciones que se utilizan están de acuerdo con los marcos estadísticos habituales; el alcance de las estadísticas, los sistemas de clasificación y sectorización y la valoración de los saldos y flujos y la base del registro están de acuerdo con las normas internacionalmente aceptadas.
Exactitud y fiabilidad	Los datos fuente proporcionan una base adecuada para compilar las estadísticas; las técnicas estadísticas utilizadas se ajustan a sólidos procedimientos estadísticos; se realiza una evaluación y validación regular de los datos fuente, y se efectúan estudios de las revisiones para evaluar la fiabilidad.
Utilidad	Las estadísticas están sujetas a una política de revisión previsible; la puntualidad y periodicidad se ajustan a las normas internacionalmente aceptadas de divulgación de datos; las estadísticas son coherentes en el tiempo y en relación con otros importantes sistemas de datos, y la política y prácticas de revisión se basan en un procedimiento regular y publicado.
Accesibilidad	Las estadísticas se presentan en una forma clara y accesible , los formularios de difusión son adecuados y las estadísticas se dan a conocer en forma imparcial; se elaboran metadatos actualizados y pertinentes, y se ofrece un respaldo rápido y competente a los usuarios.

Estos indicadores de la calidad se desglosan en elementos (que identifican las dimensiones de la calidad) y luego en indicadores más detallados y concretos (que figuran en el recuadro 26). El MECAD reconoce que la calidad de un determinado conjunto de datos está intrínsecamente vinculada a la calidad de la institución que lo produce.

Coherencia histórica

274. Deberán explicarse todas las revisiones importantes de los datos fiscales históricos. También deberá asegurarse la coherencia de la calidad a lo largo del tiempo. Por ejemplo, cuando en la documentación del presupuesto se presenten datos fiscales agregados correspondientes a años anteriores, deberá indicarse si se trata de datos finales o provisionales. Deberá darse a conocer cualquier cambio que se haya introducido de un año a otro en la clasificación o el tratamiento de las transacciones, junto con la conciliación entre la antigua y la nueva presentación de los datos históricos. También se explicarán las razones de dicho cambio y una estimación de sus consecuencias fiscales. Las revisiones de los datos fiscales deberán efectuarse en forma regular y publicarse.

Supervisión

4.2 Las actividades fiscales deberán estar sujetas a una supervisión y a salvaguardias eficaces de carácter interno.

275. El Código incluye buenas prácticas sobre 1) las normas éticas; 2) los procedimientos de empleo; 3) las regulaciones sobre adquisiciones; 4) las operaciones de compra y venta de activos; 5) el sistema de auditoría interna, y 6) la administración nacional de ingresos públicos.

276. Los requisitos básicos de este principio tienen por objeto garantizar lo siguiente:

- La claridad, la accesibilidad y el cumplimiento de las normas relativas de las adquisiciones, las transacciones financieras vinculadas con el sector público y el comportamiento ético de los funcionarios públicos.
- La claridad y el cumplimiento de los procedimientos de auditoría interna.

Normas éticas

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

277. El gobierno debe establecer disposiciones institucionales eficaces para fomentar los valores en el sector público, y un código de ética o directrices sobre la conducta adecuada de los funcionarios públicos, que deben ser claros, accesibles y deben divulgarse al público. Estas medidas deberán complementarse con mecanismos que alienten a los funcionarios públicos a respaldar estas normas éticas en sus departamentos o ministerios.

278. Los funcionarios que gestionen la recaudación o la utilización de fondos públicos, o que de otra manera ejerzan sus facultades oficiales, deberán obedecer a un código de conducta que proscriba todo comportamiento carente de ética. Podrían incluirse algunos aspectos de dicho código en la legislación presupuestaria y tributaria, pero otros aspectos podrían necesitar leyes o reglas separadas. El *Código internacional de conducta para los titulares de cargos públicos* de las Naciones Unidas¹⁴², que se resume en el recuadro 27, proporciona las bases para adoptar normas éticas y fortalecer las normas en vigor¹⁴³. Deberán observarse los principios de la OCDE sobre gestión ética en el sector público¹⁴⁴. En estos principios se supone que existen y se aplican normas básicas de ética adecuadas, y se destaca el entorno necesario para apoyar su aplicación, que incluye el marco normativo, procedimientos claros para denunciar acciones indebidas, el compromiso político y la activa promoción de la conducta ética. En el Observatorio sobre códigos de ética y de conducta en países miembros de la OCDE¹⁴⁵ figuran ejemplos recientes de estos códigos.

Recuadro 27. Código de conducta para los titulares de cargos públicos

El *Código internacional de conducta para los titulares de cargos públicos*, adoptado por las Naciones Unidas el 12 de diciembre de 1996, parte del principio de que un cargo público es un cargo de confianza, que conlleva la obligación de actuar en favor del interés público. Este código contiene las siguientes disposiciones:

- Los titulares de cargos públicos deberán evitar conflictos de intereses.
- Deberán cumplir con los requisitos de declarar sus activos y pasivos personales.
- No deberán aceptar regalos o favores que puedan influir en el desempeño de su función.
- 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.

¹⁴² Véase <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN010933.pdf>.

¹⁴³ La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) ha publicado el *Código de ética* de la INTOSAI para los auditores del sector público. Véase <http://www.intosai.org>.

¹⁴⁴ Véase <http://www.oecd.org> (en inglés).

¹⁴⁵ Véase http://www.oecd.org/document/12/0,2340,en_2649_201185_35532108_1_1_1_1,00.html (en inglés). Los países incluidos son **Australia, Brasil, Canadá, Corea, España, Estados Unidos, Grecia, Italia, Nueva Zelanda, Polonia y el Reino Unido.**

279. Aunque un código de conducta es un elemento importante para respaldar la integridad en relación con los asuntos fiscales, su mera existencia no es suficiente. Debe estar acompañado por un programa eficaz de promoción y educación para fomentar el diálogo y el conocimiento de los valores y la ética en el sector público. En un número cada vez mayor de países, los gobiernos ofrecen uno o varios órganos independientes (*ombudsman*) para brindar a los funcionarios públicos la oportunidad de plantear, en un entorno seguro, sus inquietudes con respecto a comportamientos que consideran carentes de ética. Estos órganos tienen el mandato de investigar y recomendar medidas correctivas. Además, algunos países han adoptado mecanismos jurídicos e institucionales para garantizar el comportamiento ético de los funcionarios públicos¹⁴⁶. También se realizan con frecuencia encuestas generales de empleados para solicitar comentarios sobre cuestiones relativas a la integridad, la moral y el bienestar en el lugar de trabajo.

Procedimientos de empleo

4.2.2 Los procedimientos y las condiciones de empleo en el sector público deberán documentarse y ponerse a disposición de las partes interesadas.

280. La selección basada en el mérito profesional es el pilar central de una administración pública competente, profesional e imparcial. La aplicación de los principios relativos al mérito profesional¹⁴⁷ en el empleo público deberán ser claros. Los procedimientos de contratación y ascenso del personal en la administración pública deben ser accesibles y estar claramente especificados. Debe publicarse cualquier reglamento relacionado con remuneraciones y reclutamiento en toda la administración pública. Las vacantes deben anunciarse y cubrirse en forma competitiva, mediante criterios claramente definidos.

281. En varias economías avanzadas, y en algunas economías en desarrollo, están delegándose significativas atribuciones relacionadas con las condiciones de empleo a algunos organismos. Estos organismos pueden establecer sus propias políticas de reclutamiento y —con distintas limitaciones— remuneraciones fuera del ámbito general de la autoridad empleadora central de la administración pública. Esto ocurre en el caso de algunas autoridades fiscales de países en desarrollo que están libres de las restricciones que impone el código de la función pública. Una de las motivaciones ha sido la percepción de que las prácticas corruptas, y en particular los incentivos para coludir con los contribuyentes, pueden reducirse mediante la flexibilización salarial que permite a administradores fiscales bien

¹⁴⁶ Algunos países han establecido órganos o comisiones independientes que vigilan el cumplimiento del código de conducta y algunos presentan informes al poder legislativo.

¹⁴⁷ El principio de mérito profesional se entiende normalmente como el nombramiento imparcial del personal basado en un proceso de selección que esté libre de afiliación a partidos políticos y relaciones burocráticas, y que se base en la competencia y la capacidad para desempeñar las funciones encomendadas. Véase <http://www.hrtoolkit.gov.bc.ca> (en inglés).

capacitados recibir salarios más altos que en otros sectores de la administración pública, respaldados por códigos de conducta estrictos. La claridad y la transparencia de los procedimientos relativos a los recursos humanos, incluidas las condiciones de empleo, son requisitos fundamentales.

Reglamentos sobre adquisiciones

4.2.3 Los reglamentos sobre adquisiciones, en concordancia con las normas internacionales, deberán ser asequibles y cumplirse en la práctica.

282. Los mecanismos para la contratación de bienes y servicios, particularmente cuando se trata de grandes contratos, debe ser abierta y transparente para garantizar que las oportunidades de corrupción sean mínimas y que el uso de los recursos públicos sea adecuado. Deberán aplicarse similares consideraciones a la subcontratación de servicios públicos o procesos administrativos. El cumplimiento riguroso de los reglamentos sobre adquisiciones es un requisito fundamental para el establecimiento de un sistema de adquisiciones sólido ¹⁴⁸.

283. Deberán establecerse mecanismos de licitación transparentes y apropiados para los contratos que superen un determinado umbral, y los reglamentos sobre adquisiciones deben conferir atribuciones independientes a un comité o junta de licitaciones y exigir que las decisiones de dichos órganos estén sujetas a auditorías ¹⁴⁹. En aquellos casos en que se contratan con el sector privado los servicios que anteriormente eran provistos dentro del gobierno, los procedimientos deben estar sujetos a las mismas o similares regulaciones sobre adquisiciones ¹⁵⁰. Algunos países han formulado leyes sobre adquisiciones, basadas en la Ley

¹⁴⁸ Una fuente importante es la metodología para la medición y el seguimiento de los resultados de los sistemas públicos de adquisiciones establecida por la OCDE y el Banco Mundial. Véase http://www.oecd.org/document/29/0,2340,en_2649_19101395_34337309_1_1_1_1,00.html (en inglés).

¹⁴⁹ **Hungría** es un buen ejemplo de un país que aplica las prácticas óptimas internacionales de adquisiciones a través de la iniciativa de “bolsillos de cristal”, puesta en marcha a mediados de 2003. Esta iniciativa abarca varios elementos, como el fortalecimiento de las facultades de auditoría y evaluación para la Oficina de Auditoría Interna, el requisito de que los principales responsables de las empresas públicas declaren sus activos, y la divulgación al público de un mayor volumen de información sobre los contratos (véase **Hungría**, párrafo 29 del módulo fiscal del IOCN, 2007).

¹⁵⁰ Pueden consultarse las directrices sobre adquisiciones públicas a través del sitio de OCDE en Internet, en el que figura la legislación pertinente en el marco de acuerdos multilaterales de comercio como el Acuerdo sobre contratación pública de la Organización Mundial del Comercio (<http://www.jurisint.org/pub/06/sp/doc/30.htm>) y las directivas sobre adquisiciones de la Unión Europea (<http://formby.wiganmbc.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm>, en inglés), en las que se establecen las obligaciones legales para los sistemas y prácticas nacionales.

Modelo sobre la Contratación Pública de Bienes, Obras y Servicios, de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI)¹⁵¹.

Compra y venta de activos

4.2.4 Las operaciones de compra y venta de activos públicos deberán realizarse en forma transparente, y las principales operaciones deberán identificarse por separado.

284. Las operaciones de compra y venta de activos y pasivos, a través de privatizaciones y otros medios, deberán ser transparentes¹⁵². Los procedimientos que rigen los procesos de decisión, basados en la reglamentación normalizada, deberán permitir su evaluación. Pueden surgir inquietudes con respecto a la transparencia sobre la manera en que se privatizan las corporaciones públicas. Todos los aspectos del proceso deberán regirse por consideraciones de una buena mercadotecnia, incluida la necesidad de un sistema abierto de licitación y contratos, y la forma en que se otorgan las concesiones. Es necesario que las operaciones de compra y venta de todos los activos públicos puedan someterse a una auditoría independiente (por ejemplo, de una entidad nacional de auditoría), que deberá certificar que la operación se realiza conforme a la ley, que la valoración de la transacción es adecuada y que existe competencia entre los licitantes. También deberán revelarse las indemnidades otorgadas a los compradores (e incluirse en un estado de pasivos contingentes). La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) publicó las Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones¹⁵³.

285. La venta de activos puede en algunas ocasiones ocultar la situación fiscal subyacente. Por lo tanto, es importante identificar plenamente las transacciones extraordinarias en el marco de declaración e indicar claramente su impacto en el saldo fiscal.

Sistemas de auditoría interna

4.2.5 Las actividades y finanzas del gobierno deberán someterse a una auditoría interna, y deberá existir la posibilidad de examinar los procedimientos de auditoría.

286. Desde el punto de vista de la transparencia fiscal, un objetivo para el entorno de control interno es obtener datos financieros fiables y divulgarlos oportunamente. Como están definidos por la INTOSAI, los objetivos de los sistemas de control interno son promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces; preservar el patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades; respetar las

¹⁵¹ Véase http://www.uncitral.org/uncitral/es/uncitral_texts/procurement_infrastructure/1994Model.html.

¹⁵² Véase la práctica 3.1.4 sobre los requisitos de declaración relativos a las partidas principales de ingresos.

¹⁵³ Véase <http://www.intosai.org>.

leyes y reglamentaciones, y las directivas de la administración; obtener datos financieros y de gestión completos y confiables, y presentarlos a través de informes oportunos. Para ser eficaces, los controles internos deben ser apropiados, funcionar uniformemente de forma planificada durante todo el período, y ser eficaces en función del costo. En el recuadro 28 se resume un conjunto de directrices para las normas de control interno emitidas por la INTOSAI. Los sistemas de control interno de todos los países deben ajustarse a las directrices de la INTOSAI.

Recuadro 28. Directrices de la INTOSAI sobre normas de control interno

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) ha publicado un conjunto de normas generales y detalladas que definen un nivel mínimo de aceptabilidad de un sistema de control interno.

Normas generales

- Para cada actividad de la organización deben especificarse objetivos específicos de control, que deben ser apropiados, exhaustivos y razonables, y estar integrados en los objetivos globales de la organización.
- Los administradores y empleados deben mantener en todo momento una actitud de apoyo a las normas establecidas, y poseer la integridad y la suficiente competencia para cumplirlas.
- El sistema debe proporcionar suficientes seguridades del cumplimiento de los objetivos del sistema de control interno.
- Los administradores deben mantener una constante vigilancia de sus operaciones y adoptar rápidamente las medidas correctivas que sean necesarias.

Normas detalladas

- Debe proporcionarse la documentación completa de todas las transacciones y del propio sistema de control.
- Las transacciones y acontecimientos deben registrarse pronta y adecuadamente.
- La ejecución de las transacciones y otras acciones debe estar debidamente autorizada.
- Deben delimitarse las responsabilidades individuales en las distintas etapas de una transacción.
- Debe proporcionarse una supervisión adecuada para asegurar el cumplimiento de los objetivos de control.
- El acceso a los recursos y los registros debe limitarse a las personas autorizadas y responsables de su uso o custodia.

287. Un elemento importante de los sistemas de control interno es la auditoría interna. Una auditoría interna eficaz por parte de los organismos públicos es una de las primeras líneas de defensa contra el uso o el manejo inadecuado de los recursos públicos¹⁵⁴. Debe basarse en un

¹⁵⁴ La auditoría interna se define aquí como la que se realiza dentro del poder ejecutivo del gobierno, y la auditoría independiente como la que se realiza fuera del poder ejecutivo. Por lo tanto, la auditoría interna abarca la auditoría de un organismo por parte del personal del mismo organismo (preferentemente, informando en

(continúa)

sólido entorno de control interno, y no considerarse un sustituto de dicho entorno. La verificación por parte de auditores internos también proporciona un valioso material para el examen del cumplimiento financiero por parte de organismos externos de auditoría. La existencia y la eficacia de la auditoría interna deben asegurarse exigiendo que los procedimientos de auditoría interna estén descritos en forma clara y accesible al público, y que la eficacia de tales procedimientos sea examinada por auditores externos. Además, la independencia de la auditoría interna de las actividades administrativas diarias garantiza la objetividad de sus evaluaciones. Las normas de auditoría interna deberán adaptarse a las normas internacionales, como las del Instituto de Auditores Internos (IIA, por sus siglas en inglés)¹⁵⁵. Este instituto publica un conjunto completo de normas para el ejercicio de la auditoría interna, normas atributivas y resultados.

288. Los sistemas de control interno tienen por objeto asegurar que estén lográndose los objetivos de la administración¹⁵⁶. Proporcionan a la administración evaluaciones objetivas del diseño y operación de las prácticas de gestión y la “garantía objetiva con respecto a la idoneidad y al funcionamiento de los procesos de gestión del riesgo, control y gobierno de una organización”¹⁵⁷. La auditoría interna contribuye al mejoramiento sostenible del programa de gestión y rendición de cuentas¹⁵⁸. Por lo tanto, la responsabilidad de la auditoría interna corresponde al jefe de cada organismo gubernamental. Sin embargo, puede asignarse a un organismo del gobierno central la responsabilidad de formular un esquema de auditoría interna aplicable a todo el gobierno. En algunos países, los informes de auditoría interna se dan a conocer al órgano nacional de auditoría.

Administración nacional de los ingresos fiscales

4.2.6 La administración tributaria nacional deberá estar protegida, por ley, de las presiones políticas, y deberá garantizar los derechos de los contribuyentes e informar periódicamente al público sobre sus actividades.

forma directa a la administración superior del mismo) y la auditoría de un organismo por parte de otro organismo (por ejemplo, un órgano de auditoría que depende del ministerio de Hacienda o del primer ministro).

¹⁵⁵ Véase <http://www.theiia.org> (en inglés).

¹⁵⁶ Dentro de esta amplia definición, la auditoría interna abarca los controles administrativos (los procedimientos que rigen los procesos de decisión) y los controles contables (los procedimientos que rigen la fiabilidad de los registros financieros).

¹⁵⁷ Véase <http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/01pac05e.html> (en inglés).

¹⁵⁸ En el párrafo 31 de módulo fiscal del IOCN de **Canadá** de 2002 se describen las políticas, las normas y la gestión de la auditoría interna.

Independencia de los organismos nacionales de administración de los ingresos

289. Las leyes en virtud de las cuales se establecen los organismos nacionales de administración de los ingresos deberán disponer la independencia de estos organismos para garantizar que reciban un trato justo e imparcial y exento de influencia política. Por esta razón, quienes tienen a su cargo la administración tributaria deben ser nombrados por ley, y contar con cierta protección establecida por ley frente a la posibilidad de destitución y de influencias políticas en la interpretación de las leyes tributarias. Un enfoque que contribuye a garantizar la integridad es el nombramiento por ley de comisionados con atribuciones específicas para interpretar las leyes tributarias, de aduanas y cualquier otra legislación relativa a la recaudación de ingresos.

290. El proceso de recaudación de impuestos debe ser transparente, y con este fin los organismos de recaudación deben presentar al poder legislativo informes anuales oportunos sobre sus actividades y resultados. Estos informes detallan las medidas adoptadas para mejorar el cumplimiento de las leyes tributarias, y además contienen datos relacionados con el desempeño, como los montos efectivamente recaudados en comparación con el presupuesto.

291. Otros aspectos igualmente importantes de la transparencia de las leyes y regulaciones de recaudación y de su administración son la apertura del sistema al examen de las decisiones administrativas y el grado de obligación del gobierno de informar a los contribuyentes sobre sus derechos. Los derechos de los contribuyentes se describen en la práctica 1.2.2.

Examen de la información fiscal

4.3 La información fiscal deberá someterse a examen externo.

292. El Código incluye buenas prácticas relacionadas con 1) los órganos nacionales de auditoría; 2) los informes de auditoría y los mecanismos de seguimiento; 3) las evaluaciones independientes de los pronósticos y los supuestos; y 4) la independencia de la verificación de los datos.

293. Los requisitos básicos de este principio tienen por objeto garantizar lo siguiente:

- La presentación (anual, como mínimo) al poder legislativo y al público de informes puntuales sobre la integridad financiera de las cuentas del gobierno, elaborados por un órgano nacional de auditoría, independiente del poder ejecutivo.

Órgano nacional de auditoría

4.3.1 Las finanzas y las políticas públicas deberán estar sujetas al examen de un órgano nacional de auditoría o un organismo equivalente, independiente del poder ejecutivo.

294. Se deberá establecer por ley un órgano nacional de auditoría. Dichos órganos, también denominados entidades fiscalizadoras superiores, solo pueden “cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores”¹⁵⁹. En los países de habla francesa, tales instituciones se conocen como *Cour des Comptes*, y en los países de la Commonwealth a veces se denominan *National Audit Office* o *Auditor-General’s Office*¹⁶⁰, mientras que en América Latina se denominan Contraloría General. Su función esencial es respaldar y promover la responsabilización en la gestión pública. Su función puede cobrar más importancia si se centra en garantizar una mayor responsabilización pública conforme muchos gobiernos proceden a descentralizar las atribuciones de decisión. La INTOSAI, en su *Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización*, presenta una lista completa de metas y cuestiones relacionadas con la auditoría pública (véase el recuadro 29).

295. Las normas de auditoría externa deben ser coherentes con las normas internacionales, como las de la INTOSAI, que se describen en el recuadro 29. El organismo nacional de auditoría debe contar con la debida dotación de personal básico capacitado, y todo el personal debe demostrar independencia, en cuanto a su pensamiento y sus acciones, en el desempeño de sus funciones. La labor de la oficina debe estar sujeta a garantías internas de calidad y evaluación independiente. Algunas economías avanzadas asignan a los organismos nacionales de auditoría el cometido de informar al público y al poder legislativo acerca de una amplia gama de temas, como la auditoría de información no financiera sobre el desempeño en comparación con las metas de desempeño anunciadas. Constituye una práctica óptima que un órgano nacional de auditoría, o una organización equivalente, informe al poder legislativo y al público acerca de todos los aspectos de la gestión financiera pública relacionados con la integridad y la transparencia de la política fiscal. Idealmente, el desempeño del gobierno con respecto a los programas presupuestarios debería someterse a una auditoría externa.

296. El componente básico de la auditoría gubernamental es la auditoría de regularidad, que comprende la certificación de la responsabilización de los distintos organismos —que implica la evaluación de los registros financieros— y la presentación de dictámenes sobre los estados financieros; la certificación de la responsabilización financiera del gobierno en su totalidad; y la auditoría de las transacciones y los sistemas financieros, y del control interno y las funciones de auditoría, incluida la evaluación del cumplimiento de la legislación.

¹⁵⁹ *Declaración de Lima*, Artículo 5.1; véase <http://www.intosai.org>.

¹⁶⁰ En el caso de **Irán**, El Tribunal Supremo de Auditoría inspecciona las cuentas de los organismos de gasto e informa al parlamento sobre la ejecución del presupuesto del gobierno. El Tribunal, cuya autoridad emana de la Ley del Tribunal Supremo de Auditoría, es un organismo independiente del ejecutivo, que rinde cuentas ante el parlamento. Su jurisdicción abarca “todos los ministerios, las instituciones y las empresas del gobierno, así como otras organizaciones que utilizan de cualquier manera recursos del presupuesto general” (artículo 55 de la Constitución). El Tribunal Supremo de Auditoría goza de independencia en la gestión de sus asuntos financieros y administrativos (véase **Irán**, párrafo 46 del módulo fiscal del IOCN, 2002).

Recuadro 29. *Declaración de Lima de la INTOSAI y normas de auditoría*

Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización

El objeto principal de la *Declaración de Lima* es el establecimiento de una auditoría independiente del gobierno. El documento, adoptado por el IX Congreso de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en octubre de 1977, define las siguientes características críticas de las facultades y las funciones de una entidad fiscalizadora superior (EFS):

Independencia: La constitución debe garantizar la independencia de las EFS y extenderla al financiamiento de sus actividades.

Relaciones con el parlamento, el gobierno y la administración: Deben estar claramente estipuladas en la constitución.

Facultades de las entidades fiscalizadoras superiores: Deben incluir la facultad de investigación, exigencia de los resultados de las verificaciones de control y el uso de los dictámenes de peritos de la EFS; la regulación de los procedimientos de contabilidad debe acordarse con la EFS.

Métodos de control, personal de control e intercambio internacional de experiencias: La entidad fiscalizadora superior debe contar con capacidad y autonomía para determinar su programa de trabajo y los métodos de contratación y capacitación del personal.

Rendición de informes: La entidad fiscalizadora superior debe estar facultada para informar al parlamento y al público.

Normas de auditoría

Principios 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 órgano de auditoría deberá establecer una política que indique qué normas de la INTOSAI u otras específicas va a utilizar para asegurar una alta calidad en su labor.

Normas generales: Los auditores y los órganos de auditoría deberán ser independientes del poder ejecutivo, de la entidad que es objeto de la auditoría y de cualquier influencia política; deberán poseer la competencia requerida; deberán evitar conflictos de interés; y deben acatar cuidadosa y responsablemente las normas de auditoría de la INTOSAI y otras normas de auditoría específicas.

Normas de procedimiento: Los auditores deben planificar adecuadamente las auditorías y diseñar procedimientos para llevar a cabo auditorías de regularidad que permitan detectar errores, irregularidades y acciones ilegales que puedan tener un efecto directo y sustancial en las cantidades declaradas en los estados financieros; los auditores deben evaluar la fiabilidad de los controles internos; la auditoría de regularidad debe certificar la validez y la cobertura del presupuesto y las cuentas públicas; y la labor del personal de auditoría debe estar debidamente supervisada.

Normas para la elaboración de los informes: Después de cada auditoría, el auditor general debe preparar un dictamen o informe por escrito en el que figuren todas las observaciones en lenguaje claro y comprensible, solo con información que esté sustentada por pruebas de auditoría competentes y pertinentes; los informes de auditoría deben ser independientes, objetivos, justos y constructivos (es decir, deben sugerir medidas correctivas).

Fuente: <http://www.intosai.org>.

297. Al completar la auditoría, el auditor emite un dictamen por escrito sobre los resultados. El auditor emite un dictamen sin reservas cuando está convencido de que los estados financieros han sido preparados utilizando bases contables aceptables y políticas aplicadas en forma uniforme, los estados financieros se ajustan a los requisitos y las reglamentaciones legales, los puntos de vista de los estados financieros concuerdan con el conocimiento que el auditor tiene del organismo auditado y se han dado a conocer en forma adecuada todos los aspectos sustanciales de los estados financieros.

Informes de auditoría y mecanismos de seguimiento

4.3.2 El órgano nacional de auditoría o el organismo equivalente deberá presentar al poder legislativo todos los informes, incluido el informe anual, y divulgarlos. Deberán existir mecanismos que permitan supervisar las medidas de seguimiento.

298. Las líneas básicas de la *Declaración de Lima* exigen que las EFS estén consagradas en la constitución y su independencia, protegida por la corte suprema. El establecimiento de procedimientos independientes del poder ejecutivo para nombrar al auditor general y para destituirlo es un mecanismo común para garantizar la independencia. En varios países, la práctica de que el auditor general sea nombrado por el presidente o el primer ministro, ante quienes rinde cuentas, socava la independencia de la institución.

299. El auditor general debe rendir cuentas directamente ante el poder legislativo¹⁶¹. Debe asimismo existir la presunción de que todos los informes del órgano nacional de auditoría se dan a conocer automáticamente al público una vez presentados al poder legislativo, ya sea inmediatamente o dentro de un plazo establecido. La EFS debe presentar informes al poder legislativo con una frecuencia por lo menos anual. En la actualidad, algunos países no cumplen plenamente este requisito de transparencia fiscal porque el informe de la oficina de auditoría sobre las cuentas definitivas se transmite al legislativo, o a su presidente, pero no puede debatirse ni hacerse público hasta que transcurre un tiempo considerable.

300. Un ámbito con respecto al cual a menudo no se publican los informes de auditoría externa es el relacionado con los gastos militares o de seguridad. Las consideraciones de seguridad nacional pueden justificar disposiciones especiales que limitan la publicación de informes de auditoría. Sin embargo, en estas situaciones es importante que todos los gastos

¹⁶¹ En **India**, el contralor y auditor general independiente presentan sus informes únicamente al parlamento. También cabe señalar que los gobiernos estatales tienen sus propios contadores generales —que dependen del contralor y del auditor general— que presentan informes de auditoría directamente a las legislaturas estatales (véase **India**, párrafo 26 del módulo fiscal del IOCN, 2001).

militares sean auditados por una autoridad no militar, y que el resultado de la auditoría se presente a un organismo legislativo, como una comisión de cuentas públicas¹⁶².

301. Deben existir mecanismos que ayuden a garantizar la adopción de medidas correctivas en caso de que los informes de auditoría externa arrojen resultados adversos. Un mecanismo sería el requisito regulatorio de que el organismo auditado responda públicamente a los resultados, por escrito, e indique las medidas que adoptará como consecuencia del informe. Otro mecanismo sería que una comisión de cuentas públicas examinara las cuentas públicas, considerara el informe del auditor, e hiciera que el poder ejecutivo se responsabilizara de corregir las deficiencias expuestas en la auditoría¹⁶³. El seguimiento transparente de las auditorías externas es una característica importante que promueve la toma de medidas concretas de mejoramiento.

302. Para garantizar que el poder ejecutivo no socava la eficacia del órgano nacional de auditoría negándole el financiamiento adecuado, controlando a su personal o demorando la consideración de sus informes —lo que constituye un problema en algunos países—, deben existir mecanismos de procedimiento que permitan un grado de supervisión legislativa mayor que el habitual sobre las operaciones de dicho órgano. Un mecanismo consiste en asignar a una comisión legislativa la responsabilidad de proponer su presupuesto anual y establecer sus prioridades generales, dejando a los auditores generales cierta flexibilidad para iniciar informes sobre cualquier aspecto dentro de sus atribuciones. Es importante que el órgano nacional de auditoría tenga pleno acceso a todos los registros, documentos y personal necesarios. Los requisitos legislativos en este sentido facilitarían la cooperación de los organismos auditados.

Evaluaciones independientes de pronósticos y supuestos

4.3.3 Deberá solicitarse a expertos independientes que evalúen los pronósticos fiscales, los pronósticos macroeconómicos en que se basan, y los supuestos en los que se fundamentan.

303. Para facilitar la evaluación independiente de los pronósticos presupuestarios son necesarios varios pasos. La incorporación en los pronósticos presupuestarios de una declaración de responsabilidad en la que se indique claramente qué organismos elaboraron

¹⁶² En **Pakistán**, por ejemplo, las cuentas sobre asignaciones para defensa se presentan a la Comisión de Cuentas Públicas, pero la circulación de los documentos está restringida por razones de seguridad (véase **Pakistán**, párrafo 30 del módulo fiscal del IOCN, 2000).

¹⁶³ En **India** (párrafo 26 del módulo fiscal del IOCN, 2001), los informes del contralor y auditor general se presentan a los legislativos central y estatales y se someten a exámenes por parte de las comisiones de cuentas públicas y las comisiones de proyectos públicos. Posteriormente, se les exige a los ministerios que, por intermedio del contralor y auditor general, presenten a las respectivas comisiones “notas sobre medidas tomadas”.

los pronósticos fiscales y macroeconómicos facilitaría el proceso de evaluación, ya que identificaría el organismo del gobierno que se responsabiliza de la calidad de los pronósticos¹⁶⁴. La publicación regular, en documentos sobre antecedentes presupuestarios, de evaluaciones ex post de los pronósticos fiscales y macroeconómicos de presupuestos anteriores, comparándolos con los resultados observados en la práctica, contribuiría al análisis informado de los pronósticos por parte de la ciudadanía y los especialistas. La publicación regular de los pronósticos macroeconómicos por parte del banco central o de organismos estadísticos o económicos, con los supuestos técnicos en que se basan, también facilitaría el debate sobre la solidez de los pronósticos macroeconómicos oficiales del gobierno¹⁶⁵. Los métodos y supuestos de trabajo utilizados en la elaboración de pronósticos fiscales y macroeconómicos deben darse a conocer al público en el momento en que se presenta el presupuesto anual al poder legislativo, y preferiblemente con cierta anticipación a la presentación del presupuesto. La presentación anticipada concede tiempo para que las autoridades, los analistas independientes, la prensa financiera y los medios de comunicación en general examinen y juzguen la solidez de los pronósticos macroeconómicos¹⁶⁶.

304. La práctica óptima consiste en que se establezcan mecanismos institucionales para proporcionar al público seguridades independientes de que los pronósticos macroeconómicos y fiscales son de alta calidad¹⁶⁷. Esto podría incluir que los modelos fiscales y macroeconómicos se pongan a disposición de expertos externos¹⁶⁸. Los supuestos macroeconómicos utilizados en el presupuesto también pueden extraerse de los producidos por especialistas del sector privado¹⁶⁹. Algunos países han adoptado mecanismos para la

¹⁶⁴ Las directrices de la OCDE sobre prácticas óptimas tiene un alcance aún mayor, ya que exigen que cada informe fiscal contenga una declaración de responsabilidad del ministro de Hacienda y del funcionario de alto nivel encargado de elaborar el informe.

¹⁶⁵ El Banco de Noruega publica regularmente los pronósticos macroeconómicos internos del personal. El Banco de Suecia publica pronósticos macroeconómicos aprobados por el órgano encargado de la formulación de políticas.

¹⁶⁶ En **Sudáfrica**, el conjunto de supuestos macroeconómicos se presenta en la declaración de la política presupuestaria a mediano plazo (MTBPS, por sus siglas en inglés), y el presupuesto que se somete al parlamento se basa en una actualización ulterior del marco macroeconómico.

¹⁶⁷ Véanse las conclusiones principales de la encuesta de la Unión Europea sobre instituciones fiscales independientes. Documento “Public Finances in EMU” No. 3, 2006 (http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/public_finances2006_en.htm, en inglés).

¹⁶⁸ En **Australia**, por ejemplo, el modelo macroeconómico de la Tesorería puede consultarse en <http://www.treasury.gov.au> (en inglés) y adquirirse en la Oficina Australiana de Estadística. En el **Reino Unido**, la ley exige que la Tesorería dé a conocer al público el modelo macroeconómico. En **Chile**, el gobierno utiliza pronósticos macroeconómicos proporcionados por una comisión integrada por expertos independientes.

¹⁶⁹ En **Canadá**, el gobierno federal elabora sus proyecciones fiscales a partir de un promedio de los pronósticos económicos del sector privado, un factor de prudencia por riesgos económicos y una reserva de contingencia para cubrir los riesgos derivados de inexactitudes en los pronósticos y acontecimientos imprevistos (véase **Canadá**, párrafo 34 del módulo fiscal del IOCN, 2002).

revisión formal de la calidad por parte de expertos, revisiones que se dan a conocer al público. En otros se confiere a un organismo público independiente la tarea de juzgar la calidad de los pronósticos¹⁷⁰.

Verificación independiente de los datos

4.3.4 Deberá establecerse un organismo nacional de estadísticas, con independencia institucional, que verifique la calidad de los datos fiscales.

305. El organismo nacional de estadísticas, o la entidad oficial equivalente, debe existir bajo el amparo de una legislación que le confiera independencia técnica para verificar la compilación y publicación de estadísticas oficiales¹⁷¹. A la hora de reforzar la integridad de las estadísticas fiscales y de otro tipo, los organismos nacionales de estadísticas pueden desempeñar el papel vital de coordinar la recopilación de datos fiscales básicos por parte de otros órganos oficiales y centralizar la elaboración y la difusión de las estadísticas financieras del gobierno.

306. Además, deben darse a conocer al público los plazos y las condiciones en que se producen y difunden los datos fiscales, y las pautas que rigen el comportamiento del personal del organismo de estadísticas deben ser claras y estar bien publicitadas. Una forma de promover estos aspectos de calidad es mediante el cumplimiento de los *Principios fundamentales de las estadísticas oficiales* de las Naciones Unidas¹⁷² (recuadro 30) y de las normas sobre integridad de los datos del SGDD/NEDD.

¹⁷⁰ En **Estados Unidos**, en los documentos presupuestarios constan pronósticos claros sobre el presupuesto y se divulgan los principales supuestos macroeconómicos (véase **Estados Unidos**, párrafo 49 del módulo fiscal del IOCN, 2003). Se recomienda el examen externo de los modelos y los supuestos macroeconómicos, en particular porque los poderes ejecutivo y legislativo elaboran sus propios pronósticos independientes. No existe un examen externo formal de los modelos utilizados. Además, en Estados Unidos hay muchos organismos privados que emiten pronósticos macroeconómicos que sirven para verificar los pronósticos del gobierno. El historial de fiabilidad de los pronósticos de la Oficina de Presupuesto del Congreso (CBO, por sus siglas en inglés) respecto al crecimiento económico real ha sido en general superior al promedio de los pronósticos del sector privado desde que la CBO se creara hace casi 30 años. Los pronósticos del ejecutivo han registrado una fiabilidad similar en el mismo período.

¹⁷¹ En varios países, entre ellos varios de América Latina, los datos fiscales son elaborados y difundidos por el banco central y no por la oficina nacional de estadísticas.

¹⁷² Los *Principios fundamentales de las estadísticas oficiales* fueron adoptados por las Naciones Unidas en una sesión especial celebrada en 1994. Su fin es orientar a los responsables de las estadísticas oficiales en el cumplimiento de sus obligaciones e informar a los usuarios sobre cuáles deben ser sus expectativas.

**Recuadro 30. Principios fundamentales de las estadísticas oficiales
de las Naciones Unidas**

Las siguientes características de los *Principios fundamentales de las estadísticas oficiales* de las Naciones Unidas revisten particular importancia para la promoción de la integridad de las estadísticas fiscales:

- Los organismos oficiales de estadística han de compilar y facilitar en forma imparcial estadísticas oficiales.
- Los métodos y procedimientos de recopilación, procesamiento, almacenamiento y presentación de datos fiscales deben estar determinados únicamente por el jefe del organismo de estadística en base a consideraciones profesionales.
- Los organismos de estadísticas tienen derecho a formular observaciones sobre interpretaciones erróneas y la utilización indebida de las estadísticas.

Fuente: <http://unstats.un.org/unsd/methods/statorg/FP-Spanish.htm>.

307. Para estimular la confianza entre los usuarios de las estadísticas oficiales, también se requiere transparencia en las prácticas y procedimientos del organismo nacional de estadística. Entre otras cosas, esto significa que dicho organismo debe contar con todos los datos básicos que requiera y que debe compilar los datos fiscales en forma imparcial, debe tener derecho a formular observaciones sobre interpretaciones erróneas o sobre el uso indebido de la información, y debe informar sobre el acceso del gobierno a los datos fiscales antes de que estos se publiquen. En los casos en que un organismo nacional de estadística carezca de los conocimientos técnicos necesarios para verificar la calidad de los datos fiscales, se recomienda recurrir a la asistencia externa.

SINOPSIS DE LOS PRINCIPIOS Y REQUISITOS BÁSICOS DE LA TRANSPARENCIA FISCAL

PRINCIPIOS	REQUISITOS BÁSICOS
Clara definición de funciones y responsabilidades	
<p>1.1 El sector gobierno deberá distinguirse del resto del sector público y del resto de la economía. Asimismo, dentro del sector público, las funciones de política y administración deberán ser claras y divulgarse al público.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Organigrama institucional publicado que muestre claramente la estructura del sector público e indique todas las entidades del gobierno, por nivel de gobierno, y las corporaciones públicas. • Explicación del alcance y el fin de todas las actividades cuasifiscales. • Asignación clara de ingresos y responsabilidades entre los diferentes niveles del gobierno.
<p>1.2 El marco jurídico, normativo y administrativo establecido para la gestión de las finanzas públicas deberá ser claro y transparente.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Imposibilidad de gasto de fondo público sin que existan pruebas públicamente disponibles de la asignación aprobada por el poder legislativo. • Recaudación de ingresos regida por leyes y reglamentos claros y asequibles.
Procesos presupuestarios transparentes	
<p>2.1 La elaboración del presupuesto deberá respetar un calendario establecido y regirse por objetivos de política macroeconómica y fiscal claramente definidos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Presentación al poder legislativo de proyectos de presupuesto realistas y conforme a un calendario establecido. • Explicación clara de los costos y efectos probables que tendrían nuevas medidas de gasto e ingreso. • Presentación de un marco fiscal plurianual coherente, basado en supuestos económicos realistas.
<p>2.2 Deberán establecerse procedimientos claros para la ejecución, supervisión y declaración del presupuesto.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Posibilidad de hacer un seguimiento eficaz de los ingresos, compromisos, pagos y atrasos. • Presentación al poder legislativo, y publicación dentro de un plazo de un año, de las cuentas auditadas definitivas y los informes de auditoría.
Acceso del público a la información	
<p>3.1 Deberá proporcionarse al público información completa sobre las operaciones fiscales pasadas, actuales y futuras, y sobre los principales riesgos fiscales.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Los documentos presupuestarios abarcan todas las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias del gobierno central, la situación fiscal del gobierno subnacional y las finanzas de las corporaciones públicas. • La información publicada sobre el gobierno central comprende detalles sobre su deuda, activos financieros y de recursos naturales sustanciales y pasivos distintos de deuda y pasivos contingentes.
<p>3.2 La información fiscal deberá presentarse de manera que facilite el análisis de las políticas y que estimule la rendición de cuentas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Explicación clara para el público general de las principales propuestas y los antecedentes económicos del presupuesto. • Declaración del ingreso, gasto y financiamiento en términos brutos, y clasificación del gasto en categorías económicas, funcionales y administrativas. • Presentación de los resultados de los programas del gobierno central al poder legislativo.
<p>3.3 Deberá contraerse el compromiso de divulgar puntualmente información sobre las finanzas públicas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Obligación legal para publicar puntualmente la información.
Garantías de integridad	
<p>4.1 Los datos fiscales deberán cumplir las normas generales aceptadas sobre la calidad de los datos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Las políticas contables cumplen las normas de contabilidad generalmente aceptadas. • Conciliación total de las cuentas definitivas con las asignaciones presupuestarias y comparación de los agregados fiscales con los pronósticos previos. • Los países se suscriben al SGDD si no pueden cumplir las NEDD.
<p>4.2 Las actividades fiscales deberán estar sujetas a una supervisión y a salvaguardias eficaces de carácter interno.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Las normas que rigen las adquisiciones, las transacciones financieras en las que participa el sector público y la conducta ética de los funcionarios públicos son claras, están a disposición del público y se cumplen. • Procedimientos claros de auditoría interna.
<p>4.3 La información fiscal deberá someterse a examen externo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Un órgano nacional de auditoría, independiente del poder ejecutivo, proporciona al poder legislativo y al público informes puntuales (por lo menos una vez al año) sobre la integridad de las cuentas del gobierno.

GLOSARIO

Actividades cuasifiscales: Actividades realizadas por las corporaciones públicas financieras y no financieras, y a veces por el sector privado, bajo la dirección del gobierno, que son de carácter fiscal, es decir, que en principio pueden duplicarse mediante medidas fiscales específicas, como impuestos, subsidios u otros gastos directos, aun cuando en algunos casos su cuantificación exacta puede ser muy difícil. Los ejemplos incluyen el crédito bancario subsidiado y los servicios públicos no comerciales prestados por una corporación pública.

Actividades extrapresupuestarias: El término generalmente se refiere a conjuntos de transacciones del gobierno que no están incluidas en la presentación del presupuesto anual. Pueden no estar sujetos al mismo nivel de vigilancia o a las mismas normas contables que el presupuesto anual. Se utiliza una amplia variedad de mecanismos extrapresupuestarios, entre ellos los *fondos extrapresupuestarios* (como los de seguridad social) establecidos mediante legislación separada que pueden o no tener una asignación anual aparte. Otros ejemplos son los fondos de productos básicos que utilizan recursos provenientes de la ayuda en forma de productos, la asignación específica de determinados tipos de ingresos para fines específicos no previstos en el presupuesto anual, o cualquier otro uso de fondos públicos que no esté basado en una asignación.

Activos: Cualquier recurso económico controlado por una entidad como resultado de transacciones o acontecimientos *anteriores* y del que se pueden obtener beneficios económicos. Algunos tipos de activos financieros son el efectivo, los depósitos, los préstamos, los bonos, las acciones y otras participaciones de capital, los derivados financieros y las cuentas por cobrar. Algunos ejemplos de activos no financieros son edificaciones, maquinaria, equipos, existencias, objetos de valor, terrenos, yacimientos minerales subterráneos y arrendamientos.

Análisis de sensibilidad: Un tipo de análisis de hipótesis que sirve para determinar la sensibilidad de los resultados a variaciones de los parámetros. Si una variación pequeña de un parámetro se traduce en variaciones relativamente importantes de los resultados, dichos resultados son sensibles a ese parámetro.

Asignaciones: Se refiere a la autoridad legal conferida por el poder legislativo al poder ejecutivo para gastar fondos públicos con un determinado propósito. Las **asignaciones anuales** se efectúan a través del presupuesto anual. Las **asignaciones complementarias/presupuestos complementarios** se otorgan en algunos casos después de aprobado el presupuesto anual si las asignaciones anuales son insuficientes para cumplir su objetivo. En algunos casos se utilizan “asignaciones permanentes” para autorizar fondos que exceden a un solo ejercicio presupuestario mediante legislación separada (como la legislación del seguro social). En algunos países, como **Estados Unidos**, se utiliza el término “autorización” para indicar una ley general que establece un programa y permite la asignación de fondos, pero que no confiere autoridad específica para gastarlos. En la mayor parte de los países, los organismos y departamentos requieren autorización específica del poder ejecutivo (“imputación, orden de pago”) para contraer en la práctica una obligación contra una asignación.

Asistencia en especie: Flujos de bienes y servicios en los que no se intercambian ni moneda ni instrumentos de deuda. En algunos casos, los bienes de “asistencia en productos” (como los granos) posteriormente se venden y los ingresos provenientes de dicha venta se utilizan en el presupuesto, o más comúnmente a través de un fondo especial, para realizar gastos públicos.

Asociación entre los sectores público y privado: Acuerdos en virtud de los cuales el sector privado proporciona activos de infraestructura y servicios que tradicionalmente han sido suministrados por el gobierno, como hospitales, escuelas, cárceles, carreteras, puentes, túneles, ferrocarriles y plantas de agua potable y saneamiento. Los casos en que el operador privado es en cierto grado responsable del mantenimiento o mejoramiento de los activos también se denominan *concesiones*. Si bien no hay un acuerdo claro en torno a lo que constituye y no constituye una asociación entre los sectores público y privado, una característica clave es que debe existir una transferencia del riesgo del gobierno al sector privado.

Atrasos en los pagos: Montos que no han sido pagados en la fecha especificada en un contrato o dentro del período comercial normal en transacciones similares. Los atrasos en los pagos pueden deberse a la falta de pago por parte del gobierno de facturas adeudadas a proveedores, transferencias o salarios adeudados, o amortización o servicio de la deuda.

Atrasos tributarios: Impuestos adeudados al gobierno pero no pagados. Otros atrasos en los ingresos pueden derivarse de la falta de pago de préstamos por parte del gobierno o la falta de pago de cuentas por servicios prestados por el gobierno.

Balance del gobierno: Una declaración exhaustiva de los activos, pasivos y el patrimonio neto (activos menos pasivos) del gobierno en un determinado momento, por lo general al fin del ejercicio. En la práctica, muy pocos gobiernos preparan declaraciones de su posición financiera que podrían describirse como balances. La utilización de informes contables en base devengado y métodos generalmente aceptados de valuación de activos es un requisito previo de un balance contable.

Base contable: Definida en IFAC (2000 a) como el conjunto de principios contables que determina cuándo deben reconocerse los efectos de las transacciones o acontecimientos para propósitos de declaración de datos. Se refiere al momento en que se efectúan las mediciones, independientemente de la naturaleza de la medición. Existen muchas variaciones de la base contable. La IFAC reconoce dos puntos básicos de referencia (base caja y base devengado) y dos variaciones (base caja modificada y base devengado modificada).

Calendario anticipado de divulgación: Un calendario que indica las fechas en que las publicaciones regulares estarán a disposición del público. Así, el público conocerá por adelantado el momento en que estarán disponibles ciertas estadísticas o ciertos datos.

Calendario presupuestario: Un calendario que indica las fechas clave del proceso de elaboración y aprobación del presupuesto, como la fecha en que se emite la circular del presupuesto, el plazo para el análisis de las estimaciones con los ministros y departamentos, la fecha en que el presupuesto ejecutivo es presentado al poder legislativo, el examen

legislativo, con las fechas de las sesiones presupuestarias, y la fecha en que el legislativo debe aprobar la ley de asignaciones presupuestarias. El proceso, que varía de un país a otro, puede comprender otros pasos importantes.

Cargos a los usuarios: Pagos que efectúan los consumidores a los proveedores de servicios del gobierno.

Clasificación económica: El *Manual de estadísticas de las finanzas públicas* (1986) se refiere específicamente a una “clasificación del gasto según la naturaleza de la transacción, esto es, con contraprestación o sin contraprestación, con fines corrientes o de capital, clases de bienes y servicios obtenidos, y sector o subsector que recibe las transferencias” (pág. 348). Generalmente se utiliza para determinar la naturaleza y los efectos económicos de las operaciones del gobierno. Aunque no se describe formalmente como “económica” en las EFP, la clasificación del ingreso en corriente (tributario y no tributario), de capital y proveniente de donaciones tiene un propósito similar.

Clasificación funcional: El manual vigente de estadísticas de las finanzas públicas se refiere específicamente a la clasificación de las funciones del gobierno (CFG), que es la norma internacional para clasificar los gastos del gobierno de acuerdo con los propósitos generales de las transacciones. Generalmente se utiliza para medir la asignación de recursos por parte del gobierno con el objeto de promover diversas actividades y objetivos (como salud, educación, transporte y comunicaciones).

Compromisos: En el uso contable, los compromisos se refieren a la etapa del proceso de gasto en la cual se suscriben contratos u otras formas de acuerdos, por lo general para el suministro futuro de bienes o servicios. No se reconocerá ninguna obligación hasta que se haya suministrado el bien, pero el gobierno está comprometido contractualmente a cumplir la obligación una vez que se haya suministrado dicho bien. El término también se utiliza en un sentido más general y no contractual para indicar una promesa en firme del gobierno, efectuada mediante declaraciones de política.

Contabilidad en base caja: Los sistemas de contabilidad en base caja reconocen las transacciones y acontecimientos cuando se recibe o paga efectivo.

Contabilidad en base caja modificada: Difiere de la contabilidad en base caja en que se registran los ingresos y desembolsos comprometidos en el ejercicio presupuestario, y prevé un determinado período después de finalizado el ejercicio para el registro y la declaración del pago de esos compromisos.

Contabilidad en base devengado: Los sistemas de contabilidad en base devengado reconocen las transacciones o acontecimientos en el momento en que se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue el valor económico, y en ellos se registran todos los flujos económicos (no solamente el efectivo).

Contabilidad en base devengado modificada: Difiere de la contabilidad en base devengado en que los activos físicos se registran como gastos en el momento de la compra.

Contabilidad generacional: Las cuentas generacionales se utilizan para evaluar las implicaciones que la política fiscal tiene para diferentes cohortes en materia de distribución. Ello se logra estimando el valor actual de los pagos tributarios netos (impuestos pagados menos prestaciones recibidas) durante la vida de diferentes generaciones en virtud de las actuales políticas tributarias y de gasto. Una generación incluye todos los hombres y mujeres (considerados en forma separada, por sus diferentes perfiles tributarios y de prestaciones) nacidos en el mismo año. La técnica requiere contar con numerosos datos y los resultados dependen de un gran número de supuestos que permiten simplificar el cálculo. En general, se considera una técnica complementaria para el análisis de la sostenibilidad y la distribución intergeneracional.

Corporación pública: Un entidad jurídica que es de propiedad del gobierno o que está controlada por el gobierno y que produce bienes o servicios para la venta en el mercado a precios económicamente significativos. Todas las corporaciones pertenecen al sector de las corporaciones no financieras o al sector de las corporaciones financieras.

Corrupción (política): El abuso por parte de funcionarios públicos o políticos de sus atribuciones o de los recursos del gobierno para obtener beneficios privados de carácter ilegítimo y por lo general secreto.

Cuentas del Mayor General: El Mayor General es el libro en el que se registran todas las transacciones del gobierno central, ya sean débitos o créditos. Generalmente se mantiene en la Oficina General de Contabilidad. Cada transacción que afecta a una determinada cuenta bancaria se refleja en la correspondiente cuenta individual del Libro Mayor, permitiendo así una conciliación completa con el estado bancario.

Declaración en base caja: Declaración basada en sistemas de contabilidad en base caja.

Declaración en base devengado: Declaración con sistemas de contabilidad en base devengado.

Deuda bruta: La deuda consiste en todos los pasivos que le exigen a un deudor efectuar un pago o pagos de intereses y/o principal a un acreedor en una determinada fecha o fechas futuras. Por lo tanto, todos los pasivos en el sistema de EFP son deuda, excepto las acciones y otras participaciones de capital y los derivados financieros. La **deuda neta** comprende los saldos de todos los pasivos financieros menos los activos financieros correspondientes.

Documentación presupuestaria: Comprende la presentación del presupuesto anual, documentos complementarios del presupuesto, tales como los antecedentes de las propuestas de políticas y los análisis de riesgos fiscales, los informes elaborados durante el ejercicio para supervisar la ejecución del presupuesto, y las cuentas definitivas.

Empresas nacionales de recursos naturales: Una corporación pública no financiera (empresa estatal) que se dedica a la prospección, extracción, procesamiento o venta de minerales o petróleo.

Fondos para contingencias o reservas: Un fondo aparte o una partida presupuestaria reservada para atender necesidades imprevistas e inevitables que pueden surgir durante el ejercicio. Ciertos tipos de contingencias (como el cumplimiento de obligaciones derivadas de la garantía de préstamos) pueden especificarse como posible uso de tales fondos.

Garantía del gobierno: La más común es el *préstamo garantizado por el gobierno*, que obliga al gobierno a reembolsar cualquier cantidad pendiente de pago de un préstamo en caso de incumplimiento. En ciertos contratos suscritos con entidades del sector público o privado, el gobierno puede ofrecer una garantía de ingreso o de demanda que le obliga a cubrir la diferencia si el ingreso o la cantidad demandada se sitúan por debajo del nivel garantizado. En forma similar, en los contratos pueden estipularse garantías de tipos de cambio o de precios.

Gasto tributario: Concesiones o exenciones a una estructura tributaria “normal” que reducen la recaudación de ingresos del gobierno y que, como los objetivos de política del gobierno pueden lograrse en forma alternativa a través de subsidios u otros desembolsos directos, su concesión se considera equivalente a un gasto presupuestario. La definición precisa y la estimación del gasto tributario requieren la definición de la base normal, así como la determinación de la forma más apropiada de evaluar el costo.

Gestión de gobierno: El proceso en virtud del cual se adoptan (o no se adoptan) las decisiones. Dentro del gobierno, la gestión de gobierno es el proceso mediante el cual las instituciones públicas despachan los asuntos públicos y administran los recursos públicos. La *buena gestión de gobierno* es la gestión de los asuntos del gobierno de una manera esencialmente exenta de abuso y corrupción, y teniendo debidamente en cuenta el estado de derecho.

Gobierno central: Todas las unidades de gobierno que son órganos o instrumentos de la autoridad central de un país y que están cubiertas o financiadas con fondos presupuestarios o extrapresupuestarios a ese nivel.

Gobierno general: Definido en el *SCN* como el siguiente grupo de unidades institucionales residentes:

- a) Todas las unidades de los gobiernos central, estatales o locales.
- b) Todos los fondos de seguridad social a cada nivel del gobierno.
- c) Todas las instituciones que no son de mercado, sin fines de lucro, que están controladas y financiadas principalmente por unidades del gobierno.

El sector gobierno general puede definirse como todas las unidades institucionales de carácter público que no son de mercado. No comprende las corporaciones públicas, que son productores de mercado, aun si todo el capital accionario está en manos de las unidades de gobierno.

Impuestos para fines específicos: Impuestos recaudados y asignados a programas específicos de gasto, con frecuencia a través de un fondo extrapresupuestario (véase **Actividades extrapresupuestarias**).

Instituciones sin fines de lucro no de mercado: Entidades jurídicas o sociales creadas con el fin de producir bienes y servicios no de mercado, pero cuya condición no les permite ser fuentes de ingresos, utilidades u otros beneficios financieros para las unidades que las crean, las controlan y les proporcionan la mayor parte de su financiamiento. Se trata de un productor no de mercado *si la mayor parte de la producción de la unidad no se vende a precios económicamente significativos.*

Marco presupuestario a mediano plazo: Un marco para integrar la política fiscal y el presupuesto a mediano plazo, vinculando un sistema de pronósticos fiscales agregados a un proceso disciplinado de estimaciones presupuestarias a mediano plazo de los ministerios, que refleja las políticas vigentes del gobierno. La estimación de los gastos futuros constituye la base de las negociaciones presupuestarias en los años subsiguientes al presupuesto, y dichas estimaciones se concilian con los resultados fiscales mediante informes de resultados fiscales.

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF): Conjunto de normas contables. En la actualidad las emite el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés). Muchas de las normas que forman parte de las NIIF se conocen por su nombre antiguo, **Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)**. <http://www.iasb.org/Home.htm> (en inglés).

Obligaciones de fondos públicos de pensiones sin financiamiento asignado: Se refiere a las obligaciones futuras del gobierno en virtud de sistemas de pensiones con cargo a los ingresos corrientes (régimen de reparto) o parcialmente financiados. Dichas obligaciones generalmente no se reconocen en términos contables hasta que surge la obligación de pagar (véase IFAC, 2000 a), aunque ello depende de los mecanismos institucionales de cada país. (Estos aspectos están siendo considerados por el CSP de la IFAC). Tales obligaciones futuras deben tenerse en cuenta al evaluar la sostenibilidad fiscal a largo plazo.

Pasivo: Una obligación de una entidad derivada de transacciones o sucesos pasados; su cancelación da lugar a la transferencia o el uso de activos, al suministro de servicios o a otra cesión de beneficios económicos en el futuro.

Pasivos contingentes: Obligaciones contraídas, pero cuya fecha y monto dependen de que se concreten ciertas eventualidades. Por lo tanto, todavía no constituyen obligaciones, y pueden no serlo nunca si no se materializa la contingencia.

Pasivos contingentes implícitos: Pasivos que reflejan obligaciones no contractuales del gobierno (por ejemplo, posibles obligaciones derivadas de la reestructuración del sector financiero).

Pasivos distintos de deuda: Comprenden las obligaciones de pensiones sin financiamiento asignado, el riesgo de las garantías del gobierno y los atrasos (pagos obligatorios que no se efectúan en la fecha de vencimiento) y otras obligaciones contractuales. Por ejemplo, un contrato que le permite a una empresa explotar una mina puede obligar al gobierno explícita o implícitamente a sufragar los costos de limpieza tras el abandono de la mina.

Patrimonio neto: Activos totales menos pasivos totales al final del ejercicio. Véase el cuadro 4.4: Balance en el *MEFP 2001*. Ciertos análisis se centran exclusivamente en los activos financieros del sector gobierno general y no en el activo total. Por este motivo, el *patrimonio financiero neto* se define como activos financieros totales menos pasivos totales.

Préstamo/endeudamiento neto: Es igual al resultado operativo neto menos la adquisición neta de activos no financieros. El préstamo/endeudamiento neto también es igual a la adquisición neta de activos financieros menos los pasivos netos contraídos. Véanse las definiciones de otras políticas fiscales importantes el recuadro 4.1 del *MEFP 2001*.

Presupuesto/asignación complementaria: (véase **Asignaciones**).

Presupuesto por partidas: Expresión general utilizada para describir un plan de cuentas presupuestarias no sistemático. Además de “líneas” para partidas tales como “sueldos y salarios”, se introducen líneas separadas para los nuevos conceptos que vayan surgiendo, dando así lugar a formas engorrosas y especiales de asignar y contabilizar los gastos.

Presupuesto por programas/clasificación de programas: Los “programas” son agrupamientos de actividades del gobierno en función de determinados objetivos públicos. La clasificación de programas aplica este principio a todas las actividades del gobierno. En los presupuestos por programas se procura basar las decisiones sobre asignación en análisis de costo-beneficio, asignar gastos por programas y evaluar los resultados de los programas en función de los objetivos. La adopción de un sistema completo de formulación de presupuestos por programas (o propuestas posteriores como el **presupuesto en base cero**) no ha tenido éxito en ningún país, en gran parte debido a los enormes requisitos de información y la complejidad de la gestión de los sistemas de este tipo.

Principios de contabilidad generalmente aceptados o GAAP de Estados Unidos: Las reglas contables que se utilizan para elaborar los estados financieros de las empresas que se cotizan en la bolsa y de muchas empresas privadas en Estados Unidos. Los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables a los gobiernos locales y estatales se ajustan a un conjunto diferente de supuestos, principios y límites, determinados por la Junta de Normas Contables del Gobierno (GASB, por sus siglas en inglés). En la actualidad, la Junta de Normas de Contabilidad financiera (FASB, por sus siglas en inglés) establece los principios contables de la profesión. Las disposiciones de los GAAP de Estados Unidos presentan algunas diferencias con respecto a las Normas Internacionales de Información Financiera, pero se están tomando medidas para conciliar las diferencias.

Producto no de mercado: Bienes o servicios que no se venden a precios económicamente significativos. Los *precios económicamente significativos* son los que influyen en forma importante en las cantidades que los productores están dispuestos a suministrar y los compradores a adquirir. Véase el anexo 2 del documento *Manual de estadísticas de finanzas públicas 2001*, Material complementario: Cobertura y sectorización del sector público. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/comp.htm>.

Productos y resultados: En la evaluación del desempeño del gobierno, los productos se definen como los bienes y servicios producidos por los organismos gubernamentales (como

el número de horas de clase dictadas, las prestaciones sociales imputadas y pagadas); los resultados se definen como el impacto derivado de los productos sobre los indicadores sociales, económicos o de otro tipo (por ejemplo, aprendizaje de los alumnos, equidad social).

Resultado operativo neto/bruto: El resultado operativo neto es igual al ingreso menos el gasto. El resultado operativo bruto es igual al ingreso menos el gasto distinto del consumo de capital fijo.

Riesgo moral: La posibilidad de que la señal o la perspectiva de un posible apoyo del gobierno pueda inducir un cambio no deseado en el comportamiento de la administración de una empresa o banco, por ejemplo llevando a cabo actividades más riesgosas porque se considera que algunas de las posibles pérdidas estarán efectivamente respaldadas por el gobierno.

Saldo ampliado: El saldo global más cualquier pérdida sufrida por el banco central, y cualquier emisión de deuda pública para recapitalizar instituciones financieras no registrada en el saldo global.

Saldo del sector público: El saldo global del sector público. Es distinto de la necesidad de financiamiento, que es el saldo global del gobierno general más la necesidad de financiamiento neto de las corporaciones públicas no financieras.

Saldo global: Este término corresponde a la terminología de las EFP de 1986 sobre “déficit/superávit global”, que se define como el ingreso más las donaciones recibidas menos el gasto menos la “diferencia entre los préstamos concedidos y las recuperaciones”. Así definido, el balance es igual (con signo contrario) a la suma de los empréstitos netos del gobierno, más la disminución neta en efectivo, depósitos y valores mantenidos por el gobierno con fines de liquidez. La base de este concepto de balance es que se considera que las políticas del gobierno producen déficits o superávits, y de esta manera el ingreso o el gasto relacionado con estas políticas son ingresos o gastos “por encima de la línea”. Sin embargo, los empréstitos o la disminución de activos líquidos constituyen financiamiento del déficit, y se consideran “por debajo de la línea”. Debe señalarse que la expresión **diferencia entre los préstamos concedidos y las recuperaciones**, por encima de la línea, abarca las transacciones del gobierno en activos de deuda o de capital o de otro tipo adquiridos con fines de política pública y no con el propósito de mantener la liquidez o de obtener una ganancia.

Saldo primario: Es el saldo global excluidos los pagos de intereses. Como estos pagos representan el costo de deudas pasadas, y los determinantes de la deuda futura que dependen de las políticas del gobierno constituyen otras medidas de gasto y de ingreso que no incluyen el pago de intereses, el saldo primario reviste particular importancia como indicador de la posición fiscal en países con elevados niveles de deuda.

Sector público: Clasificación derivada de los sectores y subsectores de la clasificación del *SCN*, que consiste en el gobierno general y las corporaciones públicas financieras y no

financieras. Comprende todas las entidades que son propiedad del gobierno o que están controladas por el gobierno.

Sistema contable: El conjunto de procedimientos contables, mecanismos internos de control, libros de contabilidad, y planes y diagramas de cuentas que se utilizan para administrar, registrar y declarar las transacciones financieras. Los sistemas deben basarse en el método de contabilidad por partida doble, registrar todas las etapas del proceso de pagos y cobros necesarias para reconocer las transacciones contables, integrar las cuentas de activos y pasivos con las cuentas operativas, y mantener registros que puedan ser auditados.

Sostenibilidad fiscal: Un conjunto de políticas es sostenible si existe la expectativa de que un prestatario podrá seguir efectuando el servicio de su deuda sin que en el futuro se produzca una corrección desproporcionada en el estado de resultados.

Transparencia fiscal: Franqueza frente al público en general con respecto a la estructura y las funciones del gobierno, las intenciones de la política fiscal, las cuentas del sector público, y las proyecciones. Supone el acceso inmediato a información sobre las actividades del gobierno fiable, exhaustiva, puntual, comprensible y comparable a escala internacional, de tal manera que los electores y los mercados financieros puedan evaluar con precisión la situación financiera del gobierno y los costos y beneficios verdaderos de las actividades del gobierno, incluidas las implicaciones económicas y sociales, tanto actuales como futuras (Kopits y Craig, 1998, pág. 1).

REFERENCIAS

- Alesina, Alberto, y Roberto Perotti, 1995, “The Political Economy of Budget Deficits”, en *Staff Papers*, Fondo Monetario Internacional, vol. 42 (marzo), págs. 1–31.
- , 1999, “Budget Deficits and Budget Institutions”, en *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, James M. Poterba y Jürgen von Hagen, compiladores, informe de la conferencia del National Bureau of Economic Research (Chicago: University of Chicago Press).
- Allan, William, y Taryn Parry, 2003, “Fiscal Transparency in EU Accession Countries: Progress and Future Challenges”, IMF Working Paper 03/163 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Allen, Richard, y Dimitar Radev, 2006, “Managing and Controlling Extrabudgetary Funds”, IMF Working Paper 06/286 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Alt, James E., y David Dreyer Lassen, 2003, “Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes in OECD Countries”, Economic Policy Research Unit Working Paper, No. 2003-2 (París: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos).
- , y Shanna Rose, 2006, “The Causes of Fiscal Transparency: Evidence from the U.S. States”, en *Staff Papers*, vol. 53, edición especial (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Arthur Anderson, 2000, “General and Specific Methodologies for Valuing Contingent Liabilities”, Contingency Fund Project Report, Arthur Anderson, inédito.
- Banco Interamericano de Desarrollo, 1997, *América tras una Década de Reformas*, Progreso Económico y Social en América Latina, Informe de 1997 (Washington).
- Bléjer, Mario I., y Adrienne Cheasty, compiladores, 1993, *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues* (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Carson, Carol, 2001, “Towards a Framework for Assessing Data Quality”, IMF Working Paper 01/25 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Chalk, Nigel, y Richard Hemming, 2000, “Assessing Fiscal Sustainability in Theory and Practice”, en *Fiscal Sustainability*, estudio presentado ante el Banca d’Italia Research Department Workshop, Perugia, Italia, enero.
- Chand, Sheetal K., y Albert Jaeger, 1996, *Aging Populations and Public Pension Schemes*, Occasional Paper 147 (Washington: Fondo Monetario Internacional).

- Christofides, Charis, Christian Mulder y Andrew Tiffin, 2003, “The Link Between Adherence to International Standards of Good Practices, Foreign Exchange Spreads, and Ratings”, IMF Working Paper 03/74 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Comité de Supervisión Bancaria de Basilea, 1997, “Principios básicos para una supervisión bancaria efectiva”, *International Legal Materials*, vol. 36 (marzo), págs. 405–32.
- Daniel, James A., Jeffrey M. Davis y Andrew M. Wolfe, 1997, “Fiscal Accounting of Bank Restructuring”, IMF Paper on Policy Analysis and Assessment 97/5 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Davis, J.M., R. Ossowski y A. Fedelino, 2003, *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil Producing Countries* (Washington).
- Drabek, Zdenek, y Warren Payne, 2001, “The Impact of Transparency on Foreign Direct Investment”, Staff Working Paper ERAD-99-02 (Ginebra: Organización Mundial del Comercio).
- Engel, Eduardo, Ronald Fischer y Alexander Galetovic, 2003, “Privatizing Highways in Latin America: Fixing What Went Wrong”, *Economía*, vol. 4 (cuarto trimestre), págs. 129–64.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2000a, “Study 11-Governmental Financial Reporting”, *International Public Sector Studies*, mayo.
- , 2000b, “Información financiera bajo la base contable de efectivo”, borrador de exposición, No. 9, mayo.
- Fondo Monetario Internacional, 1986, *Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas* (Washington).
- , 1996, *Guía de las normas para la divulgación de datos. Módulo 1: Normas Especiales para la Divulgación de Datos* (Washington).
- , 1998a, *Boletín del FMI*, vol. 27, No. 8, 4 de mayo de 1998.
- , 1998b, *Sistema General de Divulgación de Datos: Normas para la divulgación de estadísticas económicas y financieras de los países* (Washington).
- , 2001a, *Manual de estadísticas de finanzas públicas 2001* (Washington).
- , 2003a, *Data Quality Assessment Framework and Data Quality Program*, preparado por el Departamento de Estadística (Washington).
- , 2003b, *Fiscal Vulnerability and Financial Crises in Emerging Market Economies*, Occasional Paper 218 (Washington).

- , 2003c, *Guidelines for Public Debt Management* (Washington).
- , 2003d, *International Standards-Strengthening Surveillance, Domestic Institutions, and International Markets* (Washington).
- , 2004a, *Public-Private Partnerships* (Washington).
- , 2004b, *Public Investment and Fiscal Policy* (Washington).
- , 2005a, *Guide on Resource Revenue Transparency* (Washington).
- , 2005b, *Government Guarantees and Fiscal Risk* (Washington).
- , 2005c, *Chile: Selected Issues*, sección II, IMF Country Report No. 05/316 (Washington).
- , 2005d, *Government Finance Statistic Yearbook* (Washington).
- Fondo Monetario Internacional y Banco Mundial, 2005, *Operational Framework for Debt Sustainability, Assessments in Low-income Countries – Further Considerations* (Washington).
- , 2006, *Applying the Debt Sustainability Framework for Low-income Countries Post Debt Relief* (Washington).
- Gelos, R. Gaston, y Shang-Jin Wei, 2002, “Transparency and International Investor Behavior”, IMF Working Paper 02/174 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Glennerster, Rachel, y Yongseok Shin, 2003, “Is Transparency Good for You and Can the IMF Help?” IMF Working Paper 03/132 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Goldstein, Morris, 1997, “The Case for an International Banking Standard”, *Policy Analyses in International Economics*, 47, abril, Instituto de Economía Internacional.
- Grupo de Trabajo sobre Seguro de Depósitos del Foro de Estabilidad Financiera, 2000, “International Guidance on Deposit Insurance: A Consultative Process”, junio.
- Hameed, Farhan, 2005, “Fiscal Transparency and Economic Outcomes”, IMF Working Paper 05/225 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Hammami, Mona, Jean-Francois Ruyashyanko y Etienne B. Yehoue, 1999, “Determinants of Public-Private Partnerships in Infrastructure”, IMF Working Paper 06/99 (Washington: Fondo Monetario Internacional).

- Heller, Peter, 2003, *Who Will Pay?* (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Hemming, Richard, M. Alier, Barry Anderson, M. Cangiano y Murray Petrie, 2006, *Public-Private Partnerships, Government Guarantees, and Fiscal Risk* (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Hemming, Richard, Michael Kell y Axel Schimmelpfennig, 2003, *Fiscal Vulnerability and Financial Crises in Emerging Market Economies*, Occasional Paper 218 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Irwin, Timothy, 2003, “Public Money for Private Infrastructure—Deciding When to Offer Guarantees, Output-Based Subsidies, and Other Fiscal Support”, World Bank Working Paper No. 10 (Washington: Banco Mundial).
- Kopits, George, y Jon Craig, 1998, *Transparency in Government Operations*, Occasional Paper 158 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Kopits, George, y Steven Symansky, 1998, *Fiscal Policy Rules*, Occasional Paper 162 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Mackenzie, G.A., 1998, “The Macroeconomic Impact of Privatization”, en *Staff Papers*, Fondo Monetario Internacional, vol. 45, No. 2 (junio), págs. 363–73.
- , y Peter Stella, 1996, *Operaciones cuasifiscales de las instituciones financieras públicas*, Occasional Paper 142 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Naciones Unidas, 1996, “Prevención del delito y justicia penal: Medidas contra la corrupción”, Nota de la Secretaría, 26 de septiembre, A/C.3/51/L.2 (Nueva York).
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, 1992, *Directrices para las Normas de Control Interno Publicadas por la Comisión de Normas de Control Interno*, junio (Viena).
- , 1995, *Normas de Auditoría*, publicadas por el Comité de Normas de Auditoría en el XIV Congreso de la INTOSAI 1992 en Washington, D.C., Estados Unidos con anexos del XV Congreso de la INTOSAI 1995 en El Cairo (Egipto).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 1984, *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices*, Informe de la Comisión de Finanzas Públicas (París).
- , 1988, *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 para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (París).

- , 1996, *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).
- , 1999, *Budgeting in Canada* (París).
- , 2000, *OECD Best Practices for Budget Transparency*, PUMA/SBO(2000)6/FINAL (París).
- , 2004a, *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE* (París).
- , 2004b, *Marco jurídico para los sistemas presupuestarios: Comparación internacional*, edición especial de *OECD Journal on Budgeting*, vol. 4, No. 3.
- Petrie, Murray, 2003, “Promoting Fiscal Transparency The Complementary Roles of the IMF, Financial Markets and Civil Society”, IMF Working Paper 03/199 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Polackova, Hana, 1999, “Pasivos contingentes del Estado: Un riesgo fiscal oculto”, en *Finanzas & Desarrollo*, vol. 36 (marzo), págs. 46–49.
- Potter, B.H., y J. Diamond, 1998, *Guidance for Fiscal Economists on Public Expenditure Management* (Washington: Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional).
- Robinson, David J., y Peter Stella, 1993, “Amalgamating Central Bank and Fiscal Deficits”, en *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, Mario I. Bléjer y Adrienne Cheasty, compiladores (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Robinson, Marc, y Jim Brumby, 2005, “Does Performance Budgeting Work: An Analytic Review of the Empirical Literature”, IMF Working Paper 05/210 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Saavalainen, Tapio, y Joy ten Berge, 2006, “Quasi-Fiscal Deficits and Energy Conditionality in Selected CIS Countries”, IMF Working Paper 06/43 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Serra, Maria I., Maria F. Pazmino, Genevieve Lindow, Bennett Sutton y Gustavo Ramirez, 2006, “Regional Convergence in Latin America”, IMF Working Paper 06/125 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Stein, Ernesto, Ernesto Talvi y Alejandro Grisanti, 1998, “Institutional Arrangements and Fiscal Performance: The Latin American Experience”, NBER Working Paper No. 6358 (Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research).

Tanzi, Vito, Mario I. Bléjer y Mario O. Teijeiro, 1993, “Effects of Inflation on Measurement of Fiscal Deficits: Conventional Versus Operational Measures”, en *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, Mario I. Bléjer y Adrienne Cheasty, compiladores (Washington: Fondo Monetario Internacional).

Tesorería de Nueva Zelanda, 1995, *Fiscal Responsibility Act 1994: An Explanation* (Wellington).

Tesorería del Gobierno de Australia, 1999, *Making Transparency Transparent: An Australian Assessment* (IOCN experimental)

<http://www.treasury.gov.au/contentitem.asp?NavId=&ContentID=178>

Ulla, Pal, 2006, “Assessing Fiscal Risks Through Long-Term Budget Projections”, *OECD Journal on Budgeting*, vol. 6, No. 1, págs. 130–91.

van der Westhuizen, Johan, 1998, “Public Sector Transformation and Ethics: A View from South Africa”, *Public Money and Management*, vol. 18, (enero–marzo), págs. 15–20.

von Hagen, Jurgen, 1992, “Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Communities”, Economic Paper No. 96 (Bruselas: Comisión de las Comunidades Europeas, Dirección General de Asuntos Económicos y Financier

REFERENCIAS DISPONIBLES EN INTERNET

Australia:

Documentos de presupuesto: <http://www.budget.gov.au/>

Tesorería: <http://www.treasury.gov.au/>

Banco Mundial:

Gobernabilidad:

<http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/WBI/EXTWBIGOVANTCOR/0,,menuPK:1740542~pagePK:64168427~piPK:64168435~theSitePK:1740530,00.html>

Finanzas públicas:

<http://intranet.worldbank.org/WBSITE/INTRANET/SECTORS/PUBLICSECTORANDGOVERNANCE/INTPUBLICFINANCE/0,,menuPK:1339440~pagePK:151716~piPK:176772~theSitePK:1339414,00.html>

Canadá:

Gastos tributarios y evaluaciones, 2000: http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html.

Comité de Basilea para la Supervisión Bancaria: <http://www.bis.org/publ/bcbs30a.htm>.

Consejo de Cooperación Aduanera: Declaración de la Organización Mundial de Aduanas:

<http://www.wcoomd.org>

Encuesta de la Unión Europea sobre instituciones fiscales independientes. Finanzas públicas en la UEM:

http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/public_finances2006_en.htm

Estados Unidos:

Presupuesto de Estados Unidos: <http://www.gpoaccess.gov/usbudget/>

Oficina de Presupuesto del Congreso: <http://www.cbo.gov/>

Consejo Directivo Federal de Auditoría: <http://www.fasab.gov/>

Servicio de apoyo para el contribuyente: <http://www.irs.gov/espanol/index.html>

Federación internacional de contadores (IFAC): <http://www.ifac.org/>

Declaración de datos financieros públicos: <http://www.ifac.org/Guidance/PublicDownload.tmpl?PubID=960182179426>

Fondo Monetario Internacional:

Código de buenas prácticas de transparencia fiscal: Declaración de principios:

<http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

Sistema General de Divulgación de Datos: <http://dsbb.imf.org/#gdds>

Manual de estadísticas de finanzas públicas:

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/esl/index.htm>

Informe sobre la Observancia de los Códigos y Normas:

<http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm>.

Alemania: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03286.pdf>

Australia: <http://www.imf.org/external/np/rosc/aut/index.htm>

Azerbaiyán: <http://imf.org/external/np/rosc/aze/fiscal.htm>

Belarús: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04361.pdf>

Brasil: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2001/cr01217.pdf>

Chile: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03237.pdf>

Colombia: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03128.pdf>

El Salvador: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2005/cr0567.pdf>

Eslovenia: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr02115.pdf>

Francia: <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>

Grecia: <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm> .

Honduras: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr0216.pdf>

Hungría: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2007/cr0711.pdf>

India: <http://www.imf.org/external/np/rosc/ind/fiscal.htm>

Irán: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr02267.pdf>

Israel: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04112.pdf>

RAE de Hong Kong: <http://www.imf.org/external/np/rosc/hkg/index.htm>

República Checa: <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze/> .

República de Corea: <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>

República Kirguisa: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr0254.pdf>

Moldova: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04412.pdf>

Mozambique: <http://www.imf.org/external/np/rosc/moz/index.htm>

Países Bajos: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr02115.pdf>

Pakistán: <http://www.imf.org/external/np/rosc/pak/fiscal.htm>

Perú: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04109.pdf>

Reino Unido: <http://www.imf.org/external/np/rosc/gbr/index.htm>

Suecia: <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>

Túnez: <http://www.imf.org/external/np/rosc/tun/index.htm>

Uganda: <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>

Códigos y normas:

<http://www.imf.org/external/standards/index.htm>.

Plan de acción para evaluar la calidad de los datos:

<http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=3991.0>

Hong Kong:

Presupuesto: <http://www.budget.gov.hk/>

Hungría:

Gobierno: <http://www.meh.hu/default.htm>

Iniciativa para la transparencia de las industrias extractivas (EITI):

<http://www.eitransparency.org/>

Naciones Unidas:

Clasificación de las Funciones de las Administraciones Públicas:

<http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regcst.asp?Cl=4&Top=2&Lg=3>

Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional: Ley modelo sobre la contratación pública de bienes, obras y servicios:

http://www.uncitral.org/uncitral/es/uncitral_texts/procurement_infrastructure/1994Model.html

Código común de práctica estadística:

<http://www.un.org/Depts/unsd/demotss/tnjun96/tony.htm>

Código Internacional de Conducta para los titulares de cargos públicos:

<http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>.

División de Estadística: <http://unstats.un.org/unsd/default.htm>.

Gestión pública y creación de instituciones:

<http://www.un.org/spanish/esa/progareas/governance.html>

Nueva Zelanda:

Tesorería: <http://www.treasury.govt.nz/publications/>.

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI):

<http://www.intosai.org/es/portal>

Código de ética y normas de auditoría: http://intosai.connexcc-hosting.net/es/portal/documents/intosai/audit_related/documentsgoal1/

Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones:

http://www.nao.org.uk/intosai/wgap/best_es.htm

Declaración de Lima sobre directrices de preceptos de auditoría:

http://www.intosai.org/es/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/.

Organización Mundial del Comercio:

Acuerdo sobre adquisiciones públicas:

http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/final_s.htm.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos:

Gestión y administración pública:

http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_34135_1_1_1_1_37405,00.html

Gestión y administración pública: Prácticas óptimas de transparencia presupuestaria:

<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>

Prácticas óptimas para la subcontratación de servicios del gobierno:

<http://www.oecd.org/dataoecd/19/40/1901785.pdf>

Principios rectores de la calidad y los resultados de los reglamentos:

http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_34141_1_1_1_1_37405,00.html

Proyecto Internacional de Presupuesto:

<http://64.233.169.104/search?q=cache:w4vwI7YyixYJ:lnweb18.worldbank.org/ESSD/sdvext.nsf/66ByDocName/ProyectoInternacionaldePresupuesto-EstudiodedeCasoLaIniciativaParalaAcci%C3%B3nHumanaySocialenprodelDesarrolloDISHAIIndia/%24FILE/B5.pdf+proyecto+de+presupuest>

Reino Unido:

Tesorería: <http://www.hm-treasury.gov.uk/>

Sistema Europeo de Cuentas (ESA95):

<http://www.europa.eu.int/comm/eurostat>

Sudáfrica:

Instituto para la democracia en Sudáfrica: <http://www.idasa.org.za>

Tesorería: <http://www.treasury.gov.za>

Unión Europea:

Directorio de adquisiciones: <http://formby.wiganmbc.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm>

ÍNDICE ANALÍTICO

La ubicación de cada referencia se indica de la siguiente manera: por el número de párrafo (texto del capítulo “Panorama general”); por un número de tres dígitos correspondiente a la “buena práctica” (texto de los cuatro capítulos principales); por el número de nota de pie de página (designada con el sufijo “n”); o por el número de recuadro.

A

Acceso del público a la información

- actividades cuasifiscales, 3.1.3, 3.1.6, recuadro 20
- activos en recursos naturales, 3.1.5
- compatibilidad con el *MEFP 2001*, 3.2.2
- criterios de declaración, 3.2.2
- datos de finanzas públicas a largo plazo, 3.1.7
- declaración de activos financieros, 3.1.5
- declaración de deuda, 3.1.5
- declaración de garantías, recuadro 17
- descripción y modificaciones de las prácticas básicas, 18
- garantías del gobierno, 3.1.5
- gasto militar, 3.2.2
- gastos tributarios, 3.1.3, recuadro 16
- guía para la sociedad civil sobre el, 3.2.1
- indicadores fiscales, 3.2.3
- información sobre los resultados fiscales, 3.1.2
- informes sobre los objetivos del programa presupuestario, 3.2.4
- leyes sobre libertad de información, 3.3.1, recuadro 24
- modificaciones de leyes o reglamentaciones, 1.2.3
- obligaciones jurídicas, 3.3.1
- pasivos contingentes, 3.1.3
- pasivos distintos de deuda, 3.1.5
- planes de pensiones sin financiamiento asignado, 3.1.5
- presentación de información, 3.2
- principios y requisitos básicos, sinopsis, apéndice
- publicación anticipada de calendarios, 3.3.2
- publicación en Internet, 3.1, 3.3.1
- publicación puntual de información fiscal, 3.3
- requisitos básicos, 3.1, 3.2, 3.3
- responsabilización administrativa, 3.2.2
- saldo fiscal de los gobiernos subnacionales y las corporaciones públicas, 3.1.6
- saldo general del sector gobierno general, 3.2.3
- suministro de información completa sobre las actividades fiscales y los principales riesgos fiscales, 3.1

Actividades cuasifiscales

- acceso del público a la información, 3.1.3, recuadro 19

- corporaciones públicas, 1.1.4, 3.1.6
- costo, 1.1.4
- del banco, 1.1.4, 3.1.3
- descripción, 1.1.4
- estimación de los efectos fiscales causados por, recuadro 20
- sector privado, 3.1.3
- tipos, recuadro 19
- Actividades extrapresupuestarias
 - gobiernos subnacionales, 3.1.6
 - requisitos en materia de transparencia fiscal, 2.1.5, recuadro 13
- Activos financieros
 - acceso del público a la información, 3.1.5
 - descripción, 3.1.5
- Activos públicos, compra y venta de, 4.2.4
- Albania
 - conciliación de datos sobre financiamiento fiscal con los activos y pasivos del sector financiero frente al gobierno, 138n
 - tiempo asignado al poder legislativo para la consideración del presupuesto, 56n
- Alemania
 - asociaciones entre los sectores público y privado, 46n
 - declaración del gasto tributario, recuadro 16
 - Ley de Principios Presupuestarios*, 58n
- Análisis de sensibilidad
 - sostenibilidad fiscal, 2.1.4
- Análisis del Impacto Social y en la Pobreza
 - descripción, 2.1.3, recuadro 10
- Análisis marginal, recuadro 12
- Arusha, Declaración de. *Véase Declaración de Arusha de la Organización Mundial de Aduanas (Consejo de Cooperación Aduanera)*
- Asistencia en especie, 2.2.1
- Asociaciones entre los sectores público y privado
 - Chile, recuadro 5
 - contabilidad, 1.2.4
 - descripción, 1.2.4
 - directrices del *MEFP 2001*, 1.2.4
 - garantías, 3.1.5
 - programa de operación-construcción-transferencia, 1.2.4
 - riesgos incurridos por el sector privado, 1.2.4
- Atrasos en los pagos
 - evaluación de los, 2.2.1, 2.2.3, 3.1.5, recuadro 15
- Auditorías
 - auditoría interna para la responsabilización financiera de los funcionarios y mecanismos de recaudación de impuestos, 1.2.2
 - auditoría reglamentaria, 4.3.1
 - auditorías internas de las actividades y las finanzas del gobierno, 4.2.5, recuadro 28
 - compra y venta de activos públicos, 4.2.4

- cuentas definitivas, 2.2.4, 3.1.1
- definición de “auditoría interna”, 154n
- entidades fiscalizadoras superiores, 4.3, 4.3.2
- gastos militares, 4.3.2
- informes de auditoría, 2.2.4
- medidas de mejoramiento, 4.3.2
- normas de auditoría externa, 4.3.1, 4.3.2
- órganos nacionales de auditoría, 4.3, 4.3.2
- presentación y publicación de informes, 4.3.2
- supervisión legislativa del organismo nacional de auditoría, 4.3.2
- Auditorías externas
 - normas, 4.3.1, 4.3.2
- Auditorías internas
 - de las actividades y finanzas del gobierno, 4.2.5, recuadro 28
 - definición, 154n
 - responsabilización financiera de los funcionarios y mecanismos que se ocupan de la recaudación de impuestos, 1.2.2
- Auditorías regulatorias, 4.3.1
- Australia
 - asociaciones entre los sectores público y privado, 46n
 - Carta de Honestidad Presupuestaria (*Charter of Budget Honesty*), 3.1.7, recuadro 23
 - códigos de ética y códigos de conducta para los funcionarios públicos, 145n
 - “declaraciones del impacto del costo del cumplimiento”, 38n
 - función de los informes financieros, 83n
 - leyes de responsabilidad fiscal, recuadro 9
 - modelo macroeconómico de la Tesorería, 168n
 - publicación de información fiable sobre el gobierno general, 115n
 - sistema contable en base devengado modificado, 129n
- Azerbaián
 - subvenciones del combustible proporcionadas por SOCAR, 27n
- B
- Balance del gobierno
 - cuestiones que deben resolverse para la preparación del, 3.1.5, recuadro 22
- Balance general
 - conciliación con los datos financieros, 4.1.3
 - sector gobierno general, 3.2.3
- Banco de Noruega
 - publicación de pronósticos macroeconómicos, 165n
- Banco de Suecia
 - publicación de los pronósticos macroeconómicos, 165n
- Banco Mundial
 - Código revisado, 12
 - contribución al Código y al Manual, 26
- Bancos centrales
 - actividades cuasifiscales, 1.1.4, 3.1.3

- pasivos contingentes, 3.1.3
- pérdidas en países en desarrollo, 100n
- producción y difusión de datos fiscales, 171n
- publicación de pronósticos macroeconómicos, 4.3.3
- reservas en moneda extranjera, 3.1.5
- responsabilidades, 1.1.4

Belarús

- compilación mensual de datos sobre la clasificación económica, 124n

Brasil

- actividades cuasifiscales de las corporaciones públicas, 35n
- actividades del banco central, 31n
- códigos de ética y códigos de conducta para los funcionarios públicos, 145n
- declaración del gasto tributario, recuadro 16
- leyes de responsabilidad fiscal, 58n, recuadro 9
- marco presupuestario a mediano plazo, 59n

Bulgaria

- normas fiscales independientes, recuadro 9
- plazo para la presentación de las cuentas definitivas al poder legislativo, 79n
- tiempo asignado al poder legislativo para la consideración del presupuesto, 56n

C

Calendarios anticipados de divulgación

- fechas de publicación, 3.3.2

Calendarios del presupuesto, 2.1.1

Canadá

- asociaciones entre los sectores público y privado, 46n
- base de las proyecciones fiscales, 169n
- cobertura de la documentación presupuestaria, 81n
- códigos de ética y códigos de conducta para los funcionarios públicos, 145n
- fase de consulta previa al presupuesto, 55n

Carta de Honestidad Presupuestaria (*Charter of Budget Honesty*), 3.1.7, recuadro 23

CFAP. Véase *Clasificación de las funciones de las administraciones públicas*

Chile

- actividades cuasifiscales de las corporaciones públicas financieras, 35n
- asociaciones entre los sectores público y privado, 46n, recuadro 5
- Dirección de Presupuestos, publicación de información y bases de datos completas sobre el sector público, 84n
- documentación presupuestaria, 85n
- Informe de Finanzas Públicas*, incorporación de capítulos sobre pasivos contingentes, 105n
- marco presupuestario a mediano plazo, 59n
- normas fiscales independientes, recuadro 9
- pronósticos macroeconómicos, 168n

Chipre

- tiempo asignado al poder legislativo para la consideración del presupuesto, 56n

Clasificación de las funciones de las administraciones públicas, 3.2.2

- CNUDMI. *Véase* Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional
- Código de buenas prácticas de transparencia en las políticas monetarias y financieras*
 actividades de los bancos centrales, 1.1.4
 sector bancario, 1.1.5
- Código de buenas prácticas de transparencia fiscal*
 antecedentes, 1–5, recuadro 1
 cambios, 15–21
 Código revisado, 12–14
 enfoque en el gobierno central, 24
 importancia, 3
 incorporación de nuevas prácticas, 20–21
 introducción, 1
 observancia por parte de los países miembros, 3
 pilares, 15–19
- Código de Estabilidad Fiscal*, 3.1.7, recuadro 23
- Código de ética de la INTOSAI para los auditores del sector público*, 4.2.1
- Código Internacional de Conducta para los titulares de cargos públicos*, 4.2.1
- Códigos de conducta, 4.2.1
- Colombia
 distribución de los recursos, 24n
 tiempo asignado al poder legislativo para la consideración del presupuesto, 56n
- Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional
Modelo sobre la Contratación Pública de Bienes, Obras y Servicios, 4.2.3
- Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad
 contribución al Código y al Manual, 26
- Comité de Basilea de Supervisión Bancaria
 Programa de Evaluación del Sector Financiero, 39n
- Compañías nacionales de recursos naturales
 actividades comerciales y no comerciales, 1.1.4
 normas de gestión de gobierno de las empresas, 1.1.4, recuadro 4
- Comunidad de Estados Independientes
 IOCN fiscales, 11
- Conciliación de los estados bancarios, 2.2.1
- Conflictos de intereses
 suministro de servicios comerciales por parte del sector gobierno general, 1.1.4
- Congruencia de los datos, 4.1.3
- Construcción-operación-transferencia, tipos de asociaciones entre los sectores público y privado, 1.2.4
- Contabilidad en base caja
 descripción, 2.2.1, recuadro 14
 fuentes de ingresos, 3.1.4
 pasivos contingentes, 3.1.3
- Contabilidad en base caja modificada, 2.2.1
- Contabilidad en base devengado
 balances del gobierno, 3.1.5
 descripción, 2.2.1, recuadro 14

- fuentes de ingresos, 3.1.4
- informes fiscales, 3.2.3
- Contabilidad en base devengado modificada, 2.2.1, recuadro 22
- Contabilidad generacional
 - finanzas públicas a largo plazo, 3.1.7
 - horizonte de 30 años, 118n
- Contraloría General. *Véase* Entidades fiscalizadoras superiores
- Contratos. *Véase* Reglamentos sobre adquisiciones
- Contratos de repartición de la producción
 - descripción, 1.2.4
 - fuelle de ingresos, 1.2.1
- Corporaciones públicas
 - actividades cuasifiscales, 1.1.4, 3.1.6
 - actividades no comerciales en nombre del gobierno, 1.1.4
 - aplicación de normas contables reconocidas internacionalmente, 1.1.4
 - declaración de datos fiscales, 3.1.6
 - informes anuales, 1.1.4
 - relaciones con el gobierno, 1.1.4
 - requisitos de transparencia, 1.1.4, 3.1.6
 - riesgos que conlleva el endeudamiento, 2.1.4
 - servicios no comerciales, 1.1.4
 - tipos, 1.1.1
- Cour des Comptes*. *Véase* Entidades fiscalizadoras superiores
- Croacia
 - tiempo asignado al poder legislativo para la consideración del presupuesto, 56n
- Cuentas definitivas
 - aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, 4.1.2
 - auditoría, 2.2.4, 3.1.1, cuadro 1
 - conciliación con las asignaciones presupuestarias, 4.1.3
- D
- Datos fiscales históricos, 4.1.3
- Declaración de Arusha de la Organización Mundial de Aduanas (Consejo de Cooperación Aduanera)*
 - descripción, recuadro 1
 - directrices sobre la integridad de la administración aduanera, 1.2.2
- Declaración de datos financieros en sistemas contables en base caja, recuadro 14
- Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización*, 4.3.1, 4.3.2, 31, recuadro 29
- Declaración de pasivos contingentes, recuadro 17
- Definición clara de funciones y responsabilidades
 - acuerdos contractuales, 1.2.4
 - consulta pública sobre modificaciones de leyes y reglamentos, 1.2.3
 - descripción y cambios de las prácticas principales, 16
 - empresas de recursos naturales, 1.1.4
 - estructura y funciones del gobierno, 1.1.1

- funciones de los diferentes niveles del gobierno, 1.1.3
- funciones de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial del gobierno, 1.1.2
- gestión de los activos y pasivos del gobierno, 1.2.5
- inversión directa en participaciones de capital, 1.1.5
- marco para la gestión de las finanzas públicas, 1.2
- participación del gobierno en el sector privado, 1.1.5
- principios y requisitos básicos, sinopsis de, anexo
- relaciones entre el gobierno y las corporaciones públicas, 1.1.4
- requisitos básicos, 1.1, 1.2

Derechos de los contribuyentes, 4.2.6

Deuda

- acceso del público a la información, 3.1.5
- balances del gobierno, 3.1.5, recuadro 22
- conciliación de las transacciones de deuda con las cuentas operativas, 3.2.3
- desglose, 3.1.5
- deuda indexada, 3.1.5, 109n

Deuda indexada, 3.1.5, 109n

Documentación presupuestaria

- categorías, 3.1.1
- cobertura, 3.1.1
- documento de antecedentes para analizar las diferencias entre los pronósticos y los resultados pertinentes, 4.1.3
- marco de política macroeconómica y fiscal a mediano plazo, 2.1.2, 2.1.5
- resumen, cuadro 1

Documentos complementarios del presupuesto, 3.1.1, cuadro 1

Donaciones

- directrices del *MEFP 2001*, 3.2.3
- fuelle de ingreso, 3.1.4, cuadro 2
- tratamiento para casos "por debajo de la línea", 3.2.3
- tratamiento para casos "por encima de la línea", 3.2.3

E

EFS. *Véase* Entidades fiscalizadoras superiores

Egipto

- transparencia de los contratos sobre recursos naturales, 51n

EITI. *Véase* Iniciativa para la transparencia de las industrias extractivas

El Código. *Véase* Código de buenas prácticas de transparencia fiscal

El Manual. *Véase* Manual de Transparencia Fiscal

El Salvador

- distinciones entre el sector público y el gobierno general, 20n

Elaboración de presupuestos en base a resultados

- descripción y modelos, 2.1.4, recuadro 12

Empleo

- delegación de atribuciones relacionadas con las condiciones de empleo, 4.2.2
- principios relativos al mérito profesional en el empleo público, 4.2.2

Empresas financieras públicas

- relación con el sector gobierno general, 1.1.4
- Enfoque basado en modelos para generar pronósticos de ingresos, recuadro 7
- Enfoque de elasticidad para el pronóstico de los ingresos, recuadro 7
- Entidades fiscalizadoras superiores, 4.3, 4.3.2
- Eslovenia
 - marco presupuestario a mediano plazo, 59n
- España
 - asociaciones entre los sectores público y privado, 46n
 - códigos de ética y códigos de conducta para los funcionarios públicos, 145n
- Estados Unidos
 - balance del gobierno, recuadro 22
 - códigos de ética y códigos de conducta para los funcionarios públicos, 145n
 - costo estimado que la legislación federal propuesta impondría a los gobiernos estatales y locales, 64n
 - declaración de datos en base devengado que se lleva a cabo fuera de la preparación del presupuesto, 83n
 - declaración del gasto tributario, recuadro 16
 - divulgación de los principales supuestos macroeconómicos, 170n
 - fuerzas del mercado y la disciplina de las finanzas de los niveles subnacionales de gobierno, 115n
 - leyes sobre libertad de información, 130n
 - Normas federales de contabilidad financiera, 136n, 137n
 - Perspectivas analíticas (Analytical Perspectives)*, 3.1.7, 117n, recuadro 23
 - Sistema de Planificación, Programación y Presupuesto, 68n
- Eurostat
 - decisión sobre las asociaciones entre los sectores público y privado, 1.2.4
 - proyecciones de población, 3.1.7
- Evaluación de la sostenibilidad fiscal
 - declaración de datos a largo plazo, 3.1.7
 - economías avanzadas, 3.1.7
 - saldo primario, 2.1.4
- F
- Federación Internacional de Contadores
 - contribución al Código y al Manual, 26
 - Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público, 4.1.2, recuadro 14
- Financiamiento por fórmula, recuadro 12
- Finlandia
 - asociaciones entre los sectores público y privado, 46n
- Fondos de pensiones de empleados
 - declaración, 3.1.5, 3.1.7
 - divulgación de información, 3.1.5, 3.1.7
- Fondos extrapresupuestarios
 - afectación de impuestos a fines específicos, 73n
 - descripción, 1.1.1
 - incorporación de fondos extrapresupuestarios como fondos especiales en el presupuesto

- anual, 75n
- Fondos para contingencias
 - abuso, 2.2.3
- Francia
 - actividades cuasifiscales de las corporaciones públicas, 35n
 - distinción entre el gasto relacionado con las políticas vigentes y las “partidas de gasto que reflejan nuevas políticas”, 63n
 - función de los informes financieros, 83n
 - inclusión de datos en la documentación presupuestaria, 81n
- Fuentes de ingresos
 - clasificación del ingreso (*MEFP 2001*), cuadro 2
 - clasificación, 3.1.4
 - contratos de repartición de la producción, 1.2.1
 - presentación del presupuesto anual, 3.1.4
- Funciones y responsabilidades. *Véase* Definición clara de funciones y responsabilidades

G

Garantías

- acceso del público a la información, 3.1.5
- como pasivos contingentes, 3.1.5
- declaración, recuadro 17
- respaldo a organismos privados y a otros niveles del gobierno, 112n

Garantías de integridad

- aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en los presupuestos anuales y las cuentas definitivas, 4.1.2
- auditorías internas de las actividades y finanzas del gobierno, 4.2.5
- coherencia histórica, 4.1.3
- coherencia interna de los datos, 4.1.3
- compra y venta de activos públicos, 4.2.4
- conciliación de los datos de los informes fiscales con otros datos, 4.1.3
- constancia de toda la información disponible en la presentación de los pronósticos presupuestarios y las actualizaciones, 4.1.1
- descripción y cambios de las prácticas básicas, 19
- documentación de los procedimientos y las condiciones de empleo del sector público, 4.2.2
- evaluaciones independientes de los pronósticos y supuestos fiscales, 4.3.3
- examen externo de la información fiscal, 4.3
- independencia de los organismos nacionales de administración de los ingresos, 4.2.6
- Marco de Evaluación de la Calidad de los Datos, 4.1.3
- normas de calidad de los datos, 4.1
- normas de conducta ética de los funcionarios públicos, 4.2.1
- presentación y publicación de los informes de auditoría, 4.3.2
- principios y requisitos básicos, sinopsis de, anexo
- reglamentos sobre adquisiciones asequibles, 4.2.3
- requisitos básicos, 4.1, 4.2, 4.3
- supervisión y salvaguardias internas, 4.2

- verificación de los datos, 4.3.4
- Gas, sector del
 - contratos de repartición de la producción, 1.2.4
- Gasto público y rendición de cuentas
 - descripción, 4
- Gastos militares
 - auditorías, 4.3.2
 - registro y declaración, 3.2.2
- Gastos tributarios
 - acceso del público a la información, 3.1.3
 - declaración, recuadro 16
- Gestión de activos
 - estrategia, 1.2.5
 - inventario de los activos físicos, 1.2.5
- Gestión de la deuda
 - autoridad, 1.2.5
 - funciones de la unidad a cargo de la gestión de la deuda, 1.2.5
 - legislación sobre la deuda pública, 1.2.5
 - reglamentos secundarios, 1.2.5
- Gestión fiscal, marco de
 - administración tributaria, 1.2.2
 - apelación judicial de gravámenes tributarios y normativos, 1.2.2
 - bases jurídicas explícitas para la recaudación de ingresos, 1.2.1
 - leyes, reglamentos y procedimientos administrativos de regulación integral, 1.2.1
 - recaudación de ingresos, 1.2.2
 - régimen fiscal de los sectores de recursos naturales, 1.2.1
 - requisitos básicos, 1.2
 - uso de fondos y recursos públicos, 1.2.1
- Gobierno central. *Véase también* Sector gobierno general
 - declaración de la deuda, 3.1.5
 - transparencia fiscal y normas de divulgación de datos, recuadro 25
- Gobiernos subnacionales
 - actividades extrapresupuestarias, 3.1.6
 - declaración del saldo fiscal, 3.1.6
 - informes basados en las cuentas nacionales, 114n
 - necesidades de recursos y responsabilidades de gasto, 2.1.3
- Grecia
 - asociaciones entre los sectores público y privado, 46n
 - códigos de ética y códigos de conducta para los funcionarios públicos, 145n
 - estimación del gasto de establecimientos a cargo de las pensiones y la atención de la salud como porcentaje del gasto del gobierno general, 82n
- Guía para los ciudadanos sobre el presupuesto, 3.2.1
- Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales*
 - contratos para la explotación de recursos naturales, 1.2.4
 - descripción, 5
 - recomendaciones para la declaración del ingreso proveniente de recursos naturales, 3.1.5

transparencia fiscal, 1.2.1

H

Honduras

actividades cuasifiscales de las corporaciones públicas, 35n
distinciones entre el sector público y el gobierno general, 20n

Hong Kong, RAE de

documentación presupuestaria anual, 57n
marco presupuestario a mediano plazo, 59n

Hungría

asociaciones entre los sectores público y privado, 46n
iniciativa de “bolsillos de cristal”, 149n

I

Impuestos

accesibilidad e interpretación de las leyes tributarias, 1.2.2
administración tributaria, 1.2.2
apelaciones con respecto a obligaciones tributarias y no tributarias, 1.2.2
apertura de los procesos de recaudación de impuestos a los exámenes, 4.2.6
bases para la aplicación administrativa de las leyes tributarias, 1.2.2
contratos de repartición de la producción, 1.2.4
definición del término "impuesto", 40n
derechos y salvaguardias de los contribuyentes, 1.2.1
evasión de impuestos, 1.2.3
facultades y limitaciones de las autoridades tributarias, 1.2.1
fuente de ingresos, 3.1.4, cuadro 2
impuestos afectados a fines específicos, 1.2.2
normas jurídicas explícitas para la recaudación de ingresos, 1.2.1
operaciones de registro neto, 1.2.2
recaudación de ingresos aduaneros, 1.2.1
recaudación de ingresos tributarios y no tributarios, 1.2.2
recaudación de los impuestos de empresas privadas y particulares, 1.1.5
sistemas de auditoría interna para asegurar la responsabilización financiera de los funcionarios y mecanismos que se ocupan de la recaudación de impuestos, 1.2.2
sistemas informáticos para intercambiar información entre los departamentos que recaudan ingresos fiscales, 1.2.2
supervisión de las oficinas locales, 1.2.2
tecnología de la información, 1.2.2

Impuestos afectados a fines específicos, 1.2.2, 73n

Incentivos para la obtención de resultados presupuestarios, recuadro 12

India

informes del contralor y auditor general, 163n
presentación de los informes de auditoría al Parlamento, 161n

Indonesia

tiempo asignado al poder legislativo para la consideración del presupuesto, 56n

Informes financieros

- descripción, cuadro 1
- Informes presupuestarios dentro del ejercicio
 - acceso del público a la información, 3.1.1, cuadro 1
 - declaración de garantías, recuadro 17
- Informes sobre la Observancia de los Códigos y Normas. *Véase* IOCN fiscales
- Ingreso proveniente de los recursos naturales
 - distribución, 1.1.3
 - elaboración del presupuesto, 2.2.1
 - régimen fiscal de los sectores de recursos naturales, 1.2.1
- Ingresos aduaneros
 - aplicación administrativa de las leyes, 1.2.2
 - bases jurídicas para la recaudación de ingresos, 1.2.1
 - Declaración de Arusha de la Organización Mundial de Aduanas (Consejo de Cooperación Aduanera)*, 1.2.2, recuadro 1
- Ingresos afectados a fines específicos, 2.1.5
- Ingresos no tributarios
 - normas jurídicas para la recaudación, 1.2.1
- Iniciativa de Transparencia Presupuestaria
 - descripción, 4, recuadro 1
- Iniciativa para la transparencia de las industrias extractivas
 - descripción, 4, recuadro 1
- Iniciativa sobre códigos y normas
 - Código revisado, 12
- Instituciones sin fines de lucro. *Véase* Instituciones sin fines de lucro no de mercado
- Instituciones sin fines de lucro no de mercado
 - actividades, 1.1.1
 - identificación como entidades del gobierno general, recuadro 2
- Instituto de Auditores Internos
 - normas de auditoría interna, 4.2.5
- Integridad de los datos
 - independencia institucional para la verificación de los datos, 4.3.4
- Integridad. *Véase* Garantías de integridad
- Internet
 - acceso del público a la información, 3.3.1
- INTOSAI. *Véase* Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
- Inversión directa en participaciones de capital
 - proyectos de explotación de recursos naturales, 1.1.5
- IOCN fiscales
 - carácter voluntario de, 7
 - Código revisado, 12–14
 - formato, 8
 - objetivo, 6
 - publicación en el sitio del FMI en Internet, 9
 - reevaluaciones, 9
 - región y nivel de desarrollo económico, 11
- IPSASB. *Véase* Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público

Irán

Tribunal Supremo de Auditoría, 160n

Irlanda

asociaciones entre los sectores público y privado, 46n

ISFL. *Véase* Instituciones sin fines de lucro

Italia

asociaciones entre los sectores público y privado, 46n

códigos de ética y códigos de conducta para los funcionarios públicos, 145n

J

Japón

asociaciones entre los sectores público y privado, 46n

Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público, recuadro 14

L

Letonia

incorporación de fondos extrapresupuestarios como fondos especiales en el presupuesto anual, 75n

Ley de Responsabilidad Fiscal (ejemplos de países), 3.1.7, recuadro 23

Ley general de presupuesto (o ley del sistema presupuestario)

contravenciones comunes, 2.2.3

marco, 1.2.1

Ley Modelo sobre la Contratación Pública de Bienes, Obras y Servicios, 4.2.3

Leyes de responsabilidad fiscal, 2.1.2, recuadro 9

Leyes sobre libertad de información, 3.3.1, recuadro 24

M

Manual de estadísticas de finanzas públicas

clasificación del ingreso, cuadro 2

clasificación económica de ingresos y gastos, 3.2.2

compatibilidad con el sistema de clasificación de datos, 3.2.2

declaración de donaciones como ingreso, 3.1.4, cuadro 2

declaración de la deuda, 3.1.5

definición de "gobierno", 1.1.1

directrices sobre las asociaciones entre los sectores público y privado, 1.2.4

directrices sobre donaciones, 3.2.3

directrices sobre saldo general, 3.2.3

documentación presupuestaria, cuadro 1

normas de contabilidad, recuadro 14

tratamiento de los planes públicos de pensiones sin financiamiento asignado, 3.1.5

uso de la base devengado para los informes fiscales, 3.2.3

Manual de Transparencia Fiscal

contenido de los capítulos, 28–31

función, 22–25

lectores, 23

prácticas óptimas complementarias, 25

- publicación de la primera versión, 1
- “requisitos básicos” de transparencia fiscal, 25
- revisiones, 26–31
- Marco de Evaluación de la Calidad de los Datos
 - descripción, 4.1.3
 - resumen, recuadro 26
- Marco presupuestario a mediano plazo
 - características clave, recuadro 8
 - descripción, 2.1.2
- Marco presupuestario de política macroeconómica y fiscal a mediano plazo. *Véase también* Pronósticos y supuestos macroeconómicos
 - documentación presupuestaria, 2.1.2, 2.1.5
 - marcos fiscales a mediano plazo, 2.1.2
 - marcos presupuestarios a mediano plazo, 2.1.2, recuadro 8
 - “metas” optimistas, 2.1.2
 - presupuestos realistas, 2.1.2
 - reglas fiscales, leyes de responsabilidad fiscal y leyes de transparencia fiscal, 2.1.2, recuadro 9
- Marcos fiscales a mediano plazo, 2.1.2
- MECAD. *Véase* Marco de Evaluación de la Calidad de los Datos
- MEFP 2001. *Véase* Manual de estadísticas de finanzas públicas
- México
 - asociaciones entre los sectores público y privado, 46n
- Modelo de comprador/proveedor para la formulación del presupuesto en base a resultados, recuadro 12
- Módulos de transparencia fiscal de los Informes sobre la Observancia de los Códigos y Normas. *Véase* IOCN fiscales
- Moldova
 - actividades del banco central, 31n
 - declaración de los objetivos de la política fiscal, 57n
 - incorporación de fondos extrapresupuestarios como fondos especiales en el presupuesto anual, 75n
 - marco presupuestario a mediano plazo, 59n
 - normas fiscales independientes, recuadro 9
 - plazo para la presentación de las cuentas definitivas al poder legislativo, 79n
- Mongolia
 - actividades del banco central, 31n
- Mozambique
 - marco institucional para las relaciones intergubernamentales, 24n
- N
- Naciones Unidas. *Véase también* Sistema de Cuentas Nacionales
 - Clasificación de las funciones de las administraciones públicas, 3.2.2
 - Código Internacional de Conducta para los titulares de cargos públicos, 4.2.1
 - contribución al Código y al Manual, 26
 - Principios fundamentales de estadísticas oficiales, 4.1.3, 4.3.4, recuadro 30

NEDD. *Véase* Normas Especiales para la Divulgación de Datos

Nigeria

fórmulas para la participación en los ingresos, 25n

Normas Especiales para la Divulgación de Datos

calendarios anticipados de divulgación, 3.3.2

declaración de la deuda, 3.1.5

directrices sobre la puntualidad de los datos, 3.3.1

Marco de Evaluación de la Calidad de los Datos, 4.1.3

normas sobre integridad de los datos, 4.3.4

principios relacionados con la transparencia fiscal, recuadro 25

Normas fiscales

de procedimiento, recuadro 9

independientes, recuadro 9

marco de política macroeconómica y fiscal a mediano plazo para la elaboración del presupuesto, 2.1.2, recuadro 9

numéricas, 2.1.2, recuadro 9

Normas Internacionales de Información Financiera, 2.2.1

Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones, 4.2.4

Noruega

Fondo de Pensiones Global del gobierno, 53n, 2.1.5

gestión de activos, 53n

publicación del Banco de Noruega de los pronósticos macroeconómicos, 165n

Nueva Zelanda

códigos de ética y códigos de conducta para los funcionarios públicos, 145n

cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados, 136n

función de los informes financieros, 83n

Ley de Responsabilidad Fiscal, 3.1.7, 137n, recuadro 23

O

Objetivos de los programas presupuestarios

declaración anual de resultados, 3.2.4

Observatorio sobre códigos de ética y de conducta en países miembros de la OCDE, 4.2.1

OCDE. *Véase* Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OMA. *Véase* Organización Mundial de Aduanas

Open Budget Initiative. *Véase* Iniciativa de Transparencia Presupuestaria

Operaciones de saneamiento ambiental, 3.1.5

Organismos nacionales de auditoría, 4.3, 4.3.2

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Código de ética de la INTOSAI para los auditores del sector público, 4.2.1

contribución al Código y al Manual, 26

Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización, 4.3.1, 4.3.2, 31, recuadro 29

directrices para las normas de control interno, 31

normas de auditoría externa, 4.3.1

Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones, 4.2.4

objetivos de los sistemas de control interno, 4.2.5, recuadro 28

Organización Mundial de Aduanas

Declaración de Arusha (Consejo de Cooperación Aduanera), 1.2.2, recuadro 1

Organización Mundial del Comercio

contribución al Código y al Manual, 26

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

características de las reglas sobre transparencia, recuadro 4

contribución al Código y al Manual, 26

declaración de las finanzas públicas a largo plazo, 3.1.7

declaración de responsabilidad del funcionario a cargo del informe fiscal, 164n

directrices para la declaración de activos financieros, 3.1.5

directrices sobre el gasto tributario, 3.1.3

obligaciones de los planes de pensiones para empleados, 3.1.5

Observatorio sobre códigos de ética y de conducta en países miembros de la OCDE, 4.2.1

Prácticas óptimas sobre transparencia presupuestaria, 2.1, 2.2.2, 3.1.5, 4, recuadro 1

Principios sobre gestión ética en el sector público, 4.2.1

P

Pacto de Estabilidad y Crecimiento, 2.1.2

Países avanzados. *Véanse también países específicos*

asociaciones entre los sectores público y privado, 46n

atrasos en los pagos, 2.2.1

delegación de atribuciones relacionadas con las condiciones de empleo, 4.2.2

presupuestación y contabilidad orientadas a los resultados (o al desempeño), 2.1.4, recuadro 12

sostenibilidad fiscal, 3.1.7

Países Bajos

asociaciones entre los sectores público y privado, 46n

fiabilidad de los datos presupuestarios, 134n

identificación de los costos fiscales de las nuevas iniciativas de política, 63n

marco presupuestario a mediano plazo, 59n

plazo para la presentación de las cuentas definitivas al poder legislativo, 79n

presupuestación por programas, 70n

Países de mercados emergentes. *Véanse también países específicos*

IOCN fiscales, 11

Países en desarrollo. *Véanse también países específicos*

delegación de atribuciones sobre las condiciones de empleo, 4.2.2

ley general del presupuesto, 1.2.1

marco presupuestario a mediano plazo, 2.1.2

pérdidas del banco central, 100n

relación entre el gasto financiado por medio del presupuesto nacional y el gasto financiado externamente, 2.1.5

transacciones financiadas externamente, 2.2.1

Países en transición. *Véanse también países específicos*

ley general de presupuesto, 1.2.1

marco presupuestario a mediano plazo, 2.1.2

Pakistán

- pronóstico de datos fiscales, 162n

Pasivos

- contingentes, 2.1.4, 3.1.3, recuadros 11 y 18
- Declaración de pasivos contingentes*, recuadro 17
- distintos de deuda, 3.1.5
- explícitos, 2.1.4, recuadro 11
- implícitos, 2.1.4, recuadro 11

Pasivos contingentes

- acceso del público a la información, 3.1.3
- de bancos centrales, 3.1.3
- declaración de pasivos contingentes, recuadro 17
- declaración de riesgos fiscales, recuadro 21
- garantías, 3.1.5
- riesgos fiscales, 2.1.4, recuadro 11
- tratamiento del balance, recuadro 18
- valoración, recuadro 18

Pasivos distintos de deuda

- declaración, 3.1.5

- Pasivos explícitos, 2.1.4, recuadro 11

- Pasivos implícitos, 2.1.4, recuadro 11

- Perspectivas analíticas (Analytical Perspectives)*, 3.1.7, 117n

Perú

- Ley de Responsabilidad y Transparencia Fiscal*, 26n

- PESF. *Véase* Programa de Evaluación del Sector Financiero

Petróleo

- contratos de repartición de la producción, 1.2.1, 1.2.4
- costo del petróleo, 1.2.4
- subvenciones del combustible proporcionadas por SOCAR en Azerbaiyán, 27n
- utilidades del petróleo, 1.2.4

Planes de pensiones de cotizaciones definidas

- declaración, 3.1.5

Poder ejecutivo

- función, 1.1.2

Poder judicial

- función, 1.1.2

Poder legislativo

- función, 1.1.2

Polonia

- asociaciones entre los sectores público y privado, 46n
- códigos de ética y códigos de conducta para los funcionarios públicos, 145n

- Prácticas óptimas de transparencia presupuestaria, 2.1, 4, recuadro 1

- Presupuesto. *Véase* Procesos presupuestarios transparentes; Acceso del público a la información

Presupuesto en base a resultados

- descripción y modelos, 2.1.4, recuadro 12

- Presupuesto por partidas, 2.1.4
- Presupuesto por programas, recuadro 12
- Presupuestos anuales. *Véase también* Procesos presupuestarios transparentes
 - aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, 4.1.2
 - presentación al poder legislativo, 2.1.1, 2.2.2, 3.1.1, cuadro 1
- Presupuestos suplementarios
 - presentación al poder legislativo, 2.2.3
- Principios Básicos para una Supervisión Bancaria Efectiva*
 - Marco de reglamentación bancaria, 1.1.5
- Principios de contabilidad generalmente aceptados
 - aplicación en la preparación del presupuesto anual y las cuentas presupuestarias, 4.1.2
- Principios de la OCDE para el gobierno de las sociedades*
 - divulgación de datos y transparencia que establece el principio V, 1.1.4, recuadro 3
- Principios fundamentales de estadísticas oficiales*
 - Marco de Evaluación de la Calidad de los Datos, 4.1.3
 - normas sobre integridad de los datos, 4.3.4, recuadro 30
- Principios relativos al mérito profesional en el empleo público, 4.2.2, 147n
- Procedimientos de ejecución, supervisión y declaración del presupuesto, 2.2
- Procesos presupuestarios transparentes
 - análisis de las repercusiones de la aplicación de nuevas políticas, 2.1.3
 - Análisis del Impacto Social y en la Pobreza, 2.1.3, recuadro 10
 - cálculo de los costos de los nuevos programas de ingreso y gasto, 2.1.3
 - calendario para el presupuesto, 2.1.1
 - calendario para la elaboración del presupuesto, 2.1
 - cargos por derecho de uso, 2.1.5
 - cobertura de las transacciones financiadas interna y externamente, 2.2.1
 - componentes del presupuesto anual, 2.1
 - conciliación de las cuentas bancarias, 2.2.1
 - coordinación de las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias, 2.1.5, recuadro 13
 - cuentas definitivas auditadas e informes de auditoría, 2.2.4
 - descripción de las principales medidas de gasto e ingreso y su contribución a los objetivos de las políticas, 2.1.3
 - descripción y modificaciones de las prácticas básicas, 17
 - evaluación de la sostenibilidad fiscal, 2.1.4
 - evaluación de los atrasos en los pagos, 2.2.1, recuadro 15
 - informe de mitad de ejercicio, 2.2.2
 - informes en el curso del ejercicio, 2.2.2
 - marco de política macroeconómica y fiscal a mediano plazo, 2.1.2
 - modificaciones del presupuesto, 2.2.3
 - organización de funciones entre los ministerios centrales y los ministerios que efectúan los gastos, 2.1.5
 - presentación del presupuesto al poder legislativo, 2.1.1, 2.2.2, 3.1.1
 - presupuesto por partidas, 2.1.4
 - presupuestos suplementarios, 2.2.3
 - principios y requisitos básicos, sinopsis, apéndice
 - procedimientos para la ejecución, supervisión y declaración del presupuesto, 2.2

- programas presupuestarios y objetivos de desempeño, 2.1.4
- pronósticos de ingresos, recuadro 7
- requisitos básicos, 2.1, 2.2
- riesgos fiscales, 2.1.4, recuadro 11
- sistemas de contabilidad, 2.2.1, recuadro 14
- Programa de Evaluación del Sector Financiero, 39n
- Programas de seguro social
 - declaración, 3.1.5
- Pronóstico de ingresos
 - elementos, recuadro 7
- Pronósticos y supuestos macroeconómicos. *Véase también* Marco presupuestario de política macroeconómica y fiscal a mediano plazo
 - publicación, 4.3.3

R

- Razón deuda/PIB
 - sostenibilidad fiscal, 2.1.4
- Recomendaciones de política de la OCDE sobre la reforma regulatoria
 - Reglamentación del sector privado no bancario, 1.1.5
- Recursos naturales. *Véanse también* Ingreso proveniente de los recursos naturales; *y recursos naturales específicos*
 - acceso del público a la información, 3.1.5
 - autoridad sobre los recursos naturales y la obtención de créditos relacionados con esos recursos, recuadro 6
 - claridad del proceso de otorgamiento de permisos, 1.2.4
 - contratos para la explotación de recursos naturales, 1.2.4
 - estimación del valor, 3.1.5
 - identificación independiente en los documentos presupuestarios, 3.1.4
 - inversión en participación directa en el capital de proyectos, 1.1.5
 - marcos a mediano plazo en los países ricos en recursos naturales, 2.1.2
 - propiedad legal, 1.2.1
- Reglamentos sobre adquisiciones
 - carácter asequible, 4.2.3
- Reino Unido
 - acceso del público al modelo macroeconómico, 168n
 - aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, 136n
 - asociaciones entre los sectores público y privado, 46n
 - Código de Estabilidad Fiscal*, 3.1.7, recuadro 23
 - códigos de ética y códigos de conducta para los funcionarios públicos, 145n
 - contabilidad en base caja modificada, 129n
 - cuentas generacionales, 118n
 - declaración de medidas presupuestarias, 63n
 - leyes de responsabilidad fiscal, recuadro 9
 - operaciones de las corporaciones públicas no financieras, 35n
- República Checa
 - asociaciones entre los sectores público y privado, 46n

- pasivos contingentes en forma de garantías, 92n
- República de Corea
 - base jurídica de aplicación de impuestos, 41n
 - códigos de ética y códigos de conducta para los funcionarios públicos, 145n
- Riesgos fiscales
 - acceso del público a la información, 3.1, 3.1.3
 - declaración, recuadro 21
 - documentación presupuestaria, 3.1.3
 - presupuestos, 2.1.4

S

SCN 1993. Véase Sistema de Cuentas Nacionales

SEC. Véase Sistema Europeo de Cuentas

Sector bancario. *Véase también* Bancos centrales

- participación del gobierno, 1.1.5

Sector gobierno general. *Véase también* Gobierno central

- actividades cuasifiscales, 1.1.4

- actividades fiscales en los niveles subnacionales del gobierno, 1.1.3

- acuerdos contractuales con las entidades públicas o privadas, 1.2.4

- alcance, 1.1

- asociaciones entre los sectores público y privado, 1.2.4

- auditoría interna de las actividades y finanzas del gobierno, 4.2.5, recuadro 28

- definición de la función, 1.1.1

- definiciones, 1.1.1

- descentralización, 1.1.3

- distribución de los ingresos provenientes de los recursos naturales, 1.1.3

- divulgación de los datos de finanzas públicas a largo plazo, 3.1.7

- empresas de recursos naturales, 1.1.4

- empresas financieras públicas, 1.1.4

- estructura y funciones, 1.1.1

- fondos extrapresupuestarios, 1.1.1

- fórmulas para la participación en los ingresos, 1.1.3

- función de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial, 1.1.2

- gestión de activos y pasivos, 1.2.5

- gestión de la deuda, 1.2.5

- informes presupuestarios trimestrales y semestrales, 3.1.6

- instituciones sin fines de lucro no de mercado, 1.1.1

- inversión directa en participaciones de capital, 1.1.5

- límites definidos, 1.1.1

- obligación legal de publicar puntualmente la información fiscal, 3.3.1

- participación del sector bancario, 1.1.5

- participación del sector privado, 1.1.5

- pasivos, 3.1.5

- prestación de servicios comerciales, 1.1.4

- procesos presupuestarios transparentes, 2.1

- publicación de información fiscal, 3.1.6

- régimen fiscal de los sectores de recursos naturales, 1.2.1
- relaciones entre el gobierno y las empresas públicas, 1.1.4
- responsabilidades del banco central, 1.1.4
- responsabilidades en los distintos niveles de gobierno, 1.1.3
- saldo general, 3.2.3
- separación entre las funciones del gobierno y las actividades comerciales y monetarias, 1.1.1
- servicios no de mercado, 1.1.1, 17n
- transferencias intergubernamentales, 1.1.3
- transparencia fiscal y normas para la divulgación de datos, recuadro 25
- Sector gobierno. *Véanse* Gobierno central; sector gobierno general
- Sector privado. *Véase también* Sector público
 - actividades cuasifiscales, 3.1.3
 - acuerdos contractuales con el gobierno, 1.2.4
 - cuestiones tributarias, 1.1.5
 - participación del gobierno, 1.1.5
 - reglamentación del sector privado no bancario, 1.1.5
 - riesgos a los que se expone el sector privado cuando suscribe asociaciones con el sector público, 1.2.4
- Sector público. *Véase también* Sector privado
 - acuerdos contractuales con el gobierno, 1.2.4
 - descripción, 1.1.1
 - diagrama, gráfico 1
 - transparencia fiscal y normas para la divulgación de datos, recuadro 25
- Servicio de la deuda
 - declaración de conformidad con las Normas Especiales para la Divulgación de Datos, 3.1.5
- Servicios no de mercado
 - producto y, 1.1.1, 17n
- SGDD. *Véase* Sistema General de Divulgación de Datos
- Sistema de Cuentas Nacionales*
 - definición de "gobierno", 1.1.1
- Sistema de presupuesto base cero, recuadro 12
- Sistema Europeo de Cuentas*
 - definición de los límites del sector del gobierno general, 1.1.1
- Sistema General de Divulgación de Datos
 - calendarios anticipados de divulgación, 3.3.2
 - Marco de Evaluación de la Calidad de los Datos, 4.1.3
 - normas para la publicación oportuna de datos, 3.3.1
 - normas sobre la integridad de los datos, 4.3.4
 - objetivos, 4.1.3
 - periodicidad y puntualidad de los informes fiscales presentados al público, 2.2.2
 - principios relacionados con la transparencia fiscal, recuadro 25
- Sistemas contables. *Véanse también sistemas específicos*
 - aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en los presupuestos anuales y las cuentas definitivas, 4.1.2

- conciliación de las transacciones de deuda con las cuentas operativas, 3.2.3
- registros de la asistencia en especie, 2.2.1
- transparencia fiscal y normas fiscales internacionales para el sector público en la declaración de datos financieros y fiscales, recuadro 14
- Sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas en la Unión Europea, 3.1.7
- Sudáfrica
 - declaración de política presupuestaria a mediano plazo, 55n
 - supuestos macroeconómicos incluidos en el marco de política presupuestaria a mediano plazo, 166n
- Suecia
 - actividades cuasifiscales del banco central, 30n
 - leyes sobre el derecho a la información, 130n
 - publicación por parte del Banco de Suecia de los pronósticos macroeconómicos, 165n
- T
- Tailandia
 - leyes sobre la libertad de información, 130n
- Tasa efectiva para el pronóstico de los ingresos, recuadro 7
- Tecnología de la información
 - capacidad de los sistemas informáticos para intercambiar información entre los departamentos que recaudan ingresos fiscales, 1.2.2
 - función que cumple cuando se eliminan las oportunidades de actuar de manera discrecional, 1.2.2
- Tendencia y autocorrelación para el pronóstico de ingresos, recuadro 7
- Transparencia fiscal. *Véase también Manual de Transparencia Fiscal*
 - actividades extrapresupuestarias, recuadro 13
 - aspectos sólidos y vulnerables en materia de, 10–11
 - evaluación independiente de los pronósticos y los supuestos fiscales, 4.3.3
 - examen externo de la información fiscal, 4.3
 - importancia, 24
 - ingreso proveniente de los recursos naturales, 5
 - iniciativas para la transparencia, 4, recuadro 1
 - objetivos originales, 2
 - principios de las NEDD y el SGDD relacionados con la, recuadro 25
 - "requisitos básicos", 25
- Tratado de Maastricht*, 2.1.2, recuadro 9
- U
- Unión Europea
 - contribución al Código y al Manual, 26
 - IOCN fiscales, 11
 - Pacto de Estabilidad y Crecimiento*, 2.1.2
 - "Sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas en la Unión Europea", 3.1.7
 - Tratado de Maastricht*, 2.1.2, recuadro 9