

Análisis de las falencias del proceso presupuestario del sector público descentralizado no empresarial costarricense, durante el período 2014-2018



UNIVERSIDAD DE COSTA RICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

“Análisis de las falencias del proceso presupuestario del sector público descentralizado no empresarial costarricense, durante el período 2014-2018”

Seminario de Graduación

Para optar por la Licenciatura de Administración Pública con énfasis en Gestión de la Banca y Finanzas Públicas

Elaborado por:

Lauren Natasha Castro Álvarez B41577
Jose Gabriel Leandro Calderón B33668
Ericka Gabriela Sánchez Hensen B46467

Ciudad Universitaria Rodrigo Facio

Mayo, 2020



Acta #163-2020
Tribunal Examinador de Trabajo Final de Graduación
Escuela de Administración Pública

Acta de la Sesión 163-2020 de las 09 horas del jueves 07 de mayo de 2020 del Tribunal Examinador de los Trabajos Finales de Graduación de la Escuela de Administración Pública, llevada a cabo en las instalaciones de la Facultad de Ciencias Económicas, convocada de acuerdo con el artículo 25 del Reglamento General de los Trabajos Finales de Graduación en Grado de la Universidad de Costa Rica, para la Defensa del Trabajo Final de Graduación de: Lauren Natasha Castro Álvarez carné B41577, Jose Gabriel Leandro Calderón carné B33668 y Ericka Gabriela Sánchez Hensen B46467.

Personas miembros del Tribunal Examinador convocadas para la sesión: Dr. Leonardo Castellón Rodríguez, como Presidente del Tribunal Examinador; M.Sc. Víctor Garro Martínez, como Director del Trabajo Final de Graduación, MBA. Gabriela Araya Cordero, como asesora del Trabajo Final de Graduación, M.Sc. Denis Parra Mesén como asesor del Trabajo Final de Graduación; y M.Sc. Carmen Coto Pérez, como docente de la Escuela de Administración Pública.

Artículo 1. El Presidente informa que los expedientes de las personas sustentantes contienen todos los documentos que el Reglamento exige. Declara que han cumplido con todos los requisitos del Programa de la Carrera de *Licenciatura en Administración Pública*, que les ha permitido realizar la Defensa de su Trabajo Final de Graduación.

Artículo 2. Las personas sustentantes realizaron la defensa oral del Trabajo Final de Graduación titulado "**Análisis de las falencias del proceso presupuestario del sector público descentralizado costarricense, durante el periodo 2014-2018**", en modalidad de Seminario de Graduación, dentro del tiempo señalado para tales fines.

Artículo 3. Terminada la presentación, las personas miembros del tribunal examinador, dentro del tiempo señalado por la Presidencia del Tribunal, realizaron las preguntas pertinentes sobre aspectos propios del tema tratado en el Trabajo Final de Graduación.

Artículo 4. Concluido el interrogatorio, el Tribunal Examinador procedió a deliberar de manera privada.

Artículo 5. Con fundamento en el artículo 26 del Reglamento General de los Trabajos Finales de Graduación, y luego de realizada la votación, el Tribunal Examinador calificó el Trabajo Final de Graduación

(X) APROBADO – AP-

() NO APROBADO – NAP-

Artículo 6. Con fundamento en el artículo 27 del Reglamento General de los Trabajos Finales de Graduación, el Presidente del Tribunal Examinador comunicó en público el resultado de la deliberación y declaró a las personas sustentantes como acreedoras al título de Licenciado y Licenciadas en Administración Pública.





Artículo 7. El Presidente del Tribunal Examinador les advirtió de la obligación de asistir al acto público de graduación, para prestar juramento y recibir el título correspondiente.

Luego de la lectura del Acta, firmaron las personas miembros del Tribunal Examinador presentes y las personas sustentantes a las 9:50 horas.

Leonardo Castellón

Dr. Leonardo Castellón Rodríguez
Presidente del Tribunal

Lauren

Lauren Castro Alvarez
Carné B41577

Victor Garro

M.Sc. Víctor Garro Martínez
Director del Trabajo Final de Graduación

Jose Gabriel

José Gabriel Leandro Calderón
Carné B33668

Gabriela Araya

MBA. Gabriela Araya Cordero
Asesora del Trabajo Final de Graduación

Ericka Sanchez

Ericka Sánchez Hensen
Carné B46467

Ausente

M.Sc. Denis Parra Mesén
Asesor del Trabajo Final de Graduación

Carmen Coto

M.Sc. Carmen Coto Pérez
Docente de la Escuela de Administración Pública



El Reglamento General de los Trabajos Finales de Graduación, en su artículo 29 establece que "En caso de TFG sobresalientes, se podrá conceder una aprobación con distinción si así lo acuerda el tribunal examinador, por una votación de cuatro votos favorables."

() Se aprueba con Distinción

Observaciones:

Original: Escuela de Administración Pública, Copia: Personas sustentantes.



Dedicatoria

Primero que todo a Dios, por darme el don de la vida y guiarme por el camino correcto.

A mis padres, Marina y Alfredo, que han sido mi apoyo y el motivo por el cual cada día me esfuerzo por ser mejor persona. A los cuales les debo todo lo que soy hoy en día y los que me enseñaron que en esta vida nada es fácil, pero con esfuerzo, perseverancia, amor y dedicación se puede lograr.

A mi hermana, Fernanda y mi cuñado, Eduardo, por estar siempre para mí, apoyándome y enseñándome cual es el camino correcto que debo tomar.

Lauren Castro Álvarez.

Para gloria de Dios y honra de mis padres culmino esta fase de estudios, ellos me han guiado y apoyado en todos mis proyectos.

A mi mamá, Gabriela, que es todo un ejemplo para mí de trabajo, esfuerzo y superación; es una mujer decidida, luchadora, solidaria, sabia y fuerte. Ella es el puerto seguro al cual siempre puedo volver.

A mi papá, Erick, y mi hermano, Sebastián, que son partes fundamentales de mi vida.

Ericka Sánchez Hensen

A Dios, que sin Él nada seríamos.

A la Virgen de los Ángeles.

A Gabriela y Alejandro que gracias a ellos y a sus esfuerzos he logrado esto.

A Bettina y Rosario que son mis pilares de vida.

A mis tíos y primos que me ayudaron y apoyaron en todo este proceso educativo.

Gabriel Leandro Calderón

Agradecimientos

Agradecemos a nuestro comité asesor, al profesor Víctor Garro Martínez, Gabriela Araya Cordero y Denis Parra Mesén, por orientarnos en este proceso de investigación.

Agradecemos al señor Rodrigo Paniagua fiscalizador de la Contraloría General de la República, el cual atendió nuestras dudas y consultas.

También queremos agradecer al profesor Melvin Obando por evacuar nuestras dudas y orientarnos en el proceso.

Del mismo modo queremos agradecer a los compañeros y profesores de quienes hemos aprendido durante estos años en la universidad.

Por último, agradecemos a nuestras familias por ser un soporte y apoyo para nosotros durante todo este tiempo.

Tabla de Contenidos

Dedicatoria.....	i
Agradecimientos	ii
Resumen Ejecutivo	viii
Capítulo 1: Aspectos generales de la investigación.....	1
1.1. Introducción	1
1.2. Antecedentes.....	2
1.3. Justificación	6
1.4. Problema de Investigación.....	7
1.5. Objetivos de investigación	9
1.6. Metodología	9
1.6.1. Enfoque de la investigación	9
1.6.2. Diseño de la investigación	10
1.6.3. Definición del objeto de estudio	10
1.6.4. Categorías de análisis	10
1.6.5. Técnicas e instrumentos	12
1.6.6. Métodos y técnicas de análisis de información	14
1.6.7. Restricciones o limitaciones.....	14
Capítulo 2: Fundamentos teóricos de la presupuestación	15
2.1. Modelo actual de la presupuestación en nuestro país.....	15
2.2. Situación de la aprobación presupuestaria 2014 - 2018, según informes de la CGR. 16	
2.3. Marco teórico.....	19
2.3.1. Proceso presupuestario del sector público descentralizado costarricense	19
2.3.2. Marco del Subsistema de Presupuesto Institucional	20
2.3.3. Marco general del Proceso presupuestario, del sector público descentralizado costarricense	24
2.4. Papel de la Contraloría General de la República en el proceso presupuestario	29
2.4.1. Papel de la CGR en la fase de aprobación presupuestaria	30
2.4.2. Papel de la CGR en la fase de ejecución presupuestaria	34
2.4.3. Papel de la CGR en la fase de evaluación presupuestaria.....	34
2.5. Presupuesto por programas.....	35
2.6. Presupuesto por resultados	37
Capítulo 3: Análisis de resultados encontrados en el proceso presupuestario de las instituciones descentralizadas no empresariales, durante el período 2014-2018.	41
3.1. Instituciones analizadas.....	44

3.2.	Análisis de resultados por categoría	48
3.3.	Análisis de resultados por fase del proceso presupuestario	73
3.4.	Validación con experto.....	79
3.4.1.	Falencias por fase.....	79
3.4.2.	Causas	81
3.4.3.	Consecuencias	81
3.4.4.	Curva de aprendizaje.....	81
Capítulo 4. Guía de buenas prácticas presupuestarias aplicable al sector público descentralizado costarricense		83
4.1.	Buenas prácticas presupuestarias aplicables al sector público descentralizado costarricense	84
4.1.1.	Formulación presupuestaria.....	84
4.1.2.	Aprobación presupuestaria	89
4.1.3.	Ejecución presupuestaria.....	91
4.1.4.	Control presupuestario.....	98
4.1.5.	Evaluación presupuestaria.....	99
Capítulo 5: Conclusiones y Recomendaciones		103
5.1.	Conclusiones	103
5.2.	Recomendaciones	109
Referencias Bibliográficas.....		110
Anexos.....		117

Índice de figuras

Figura 1 Línea del tiempo.....	3
Figura 2 Proceso presupuestario en Costa Rica	19
Figura 3 Apartados del presupuesto institucional	22
Figura 4 Fases del proceso presupuestario.....	25
Figura 5 Tipos de aprobación presupuestaria.....	27
Figura 6 Resumen de la aprobación presupuestaria de las instituciones descentralizadas no empresariales, durante el período 2014-2018. - en valor absoluto -.....	43
Figura 7 Categorías de análisis	48
Figura 8 Número de veces que se incumplió el principio de universalidad e integridad, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-.....	50
Figura 9 Número de veces que se incumplió el principio de especificación, durante el período 2014 -2018 -en valor absoluto-.....	52
Figura 10 Número de veces que se incumplió el bloque de legalidad, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-.....	55
Figura 11 Número de veces que se incumplió el principio de especialidad cuantitativa y cualitativa, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-	57
Figura 12 Número de veces que se incumplió el principio de programación, durante el período 2014 -2018 -en valor absoluto-.....	58
Figura 13 Número de veces que se incumplió el principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-.....	60
Figura 14 Número de veces que se incumplió el principio plan-presupuesto, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-	62
Figura 15 Número de veces que el proceso de liquidación presupuestaria presentó debilidades, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-	63
Figura 16 Número de veces que se incumplió el principio de gestión financiera, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-	65
Figura 17 Número de veces que el proceso de modificaciones presupuestarias presentó debilidades, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-	67
Figura 18 Número de veces que se incumplió el principio de sostenibilidad, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-	69
Figura 19 Número de veces que el uso del SIPP presentó deficiencias, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-	70
Figura 20 Número de veces que se incumplió el principio de divulgación, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-	71
Figura 21 Fases del proceso presupuestario.....	73
Figura 22 Porcentaje de falencias presentes en el proceso presupuestario, según las fases del proceso presupuestario	74
Figura 23 Composición de la fase de formulación presupuestaria, de acuerdo a las categorías de análisis -en porcentaje-.....	75
Figura 24 Composición de la fase de ejecución presupuestaria, de acuerdo a las categorías de análisis -en porcentaje-	76
Figura 25 Composición de la fase de control presupuestaria, de acuerdo a las categorías de análisis -en porcentaje-	77
Figura 26 Composición de la fase de evaluación presupuestaria, de acuerdo a las categorías de análisis -en porcentaje-.....	78
Figura 27 Fases del proceso presupuestario.....	83

Índice de tablas

Tabla 1 Categorías de análisis	11
Tabla 2 Matriz de revisión literaria	13
Tabla 3 Matriz de múltiple entrada.....	14
Tabla 4 Contraloría General de la República: Resumen de la aprobación presupuestaria, 2014 -Millones de colones-	16
Tabla 5 Contraloría General de la República: Resumen de la aprobación presupuestaria, 2015 -Millones de colones-	17
Tabla 6 Contraloría General de la República: Resumen de la aprobación presupuestaria, 2016 -Millones de colones-	17
Tabla 7 Contraloría General de la República: Resumen de la aprobación presupuestaria, 2017 -Millones de colones-	18
Tabla 8 Contraloría General de la República: Resumen de la aprobación presupuestaria, 2018 -Millones de colones-	18
Tabla 9 Principios presupuestarios	22
Tabla 10 Elementos para considerar en la fase de formulación presupuestaria.....	26
Tabla 11 Instituciones descentralizadas no empresariales de Costa Rica	44
Tabla 12 Información sobre ejecución presupuestaria	95
Tabla 13 Información sobre liquidación presupuestaria	96
Tabla 14 Información sobre evaluación presupuestaria	101

Abreviaturas

ARESEP: Autoridad Reguladora de Servicios Públicos

CCSS: Caja Costarricense del Seguro Social

CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe

CGR: Contraloría General de la República

CONAI: Comisión Nacional de Asuntos Indígenas

CONICIT: Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas

ICODER: Instituto Costarricense del Deporte y Recreación

ICT: Instituto Costarricense Turismo

IFAM: Instituto de Fomento y Asesoría Municipal

IMAS: Instituto Mixto de Ayuda Social

INA: Instituto Nacional de Aprendizaje

INAMU: Instituto Nacional de la Mujer

INCOPESCA: Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura

INDER: Instituto de Desarrollo Rural

INEC: Instituto Nacional de Estadística y Censos

JUDESUR: Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas

MH: Ministerio de Hacienda

PANI: Patronato Nacional de la Infancia

PANARE: Patronato Nacional de Rehabilitación

PIMA: Programa Integral de Mercadeo Agropecuario

PND: Plan Nacional de Desarrollo

SENARA: Servicio Nacional de Aguas Subterráneas, Riego y Avenamiento

SUTEL: Superintendencia de Telecomunicaciones

UCR: Universidad de Costa Rica

UNA: Universidad Nacional

UNED: Universidad Estatal a Distancia

UTN: Universidad Técnica Nacional

Resumen Ejecutivo

Castro, L., Leandro, G., Sánchez, E. (2020). *Análisis de las falencias del proceso presupuestario del sector público descentralizado no empresarial costarricense, durante el período 2014-2018*. (Seminario de Graduación de Licenciatura en Administración Pública con énfasis en Gestión de la Banca y Finanzas Públicas). Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica.

Palabras clave: proceso presupuestario, presupuesto, resultado de la aprobación presupuestaria, instituciones descentralizadas no empresariales, presupuesto por programas, presupuesto por resultados.

Tutor: M.Sc. Víctor Manuel Garro Martínez.

La presente investigación tiene como objetivo principal analizar las falencias del proceso presupuestario del sector público descentralizado no empresarial costarricense, durante el período 2014 -2018. Este análisis se realiza a partir de la revisión documental en materia presupuestaria y de la revisión de informes emitidos por la Contraloría General de la República (CGR), en materia presupuestaria, durante el período en estudio.

Para realizar el análisis primero que todo se define la situación actual de la presupuestación en el país, el modelo de presupuestación por programas, por resultados y el papel de la CGR en el proceso presupuestario de las instituciones descentralizadas del país. Cabe señalar que estas instituciones abarcan alrededor del 50.1% de las instituciones públicas del país y sus presupuestos deben contar con la revisión y aprobación por parte de la CGR.

Seguido de la definición y fundamento teórico de la investigación, se procede a realizar el análisis de las falencias del proceso presupuestario. Este análisis se centra específicamente en las instituciones descentralizadas no empresariales, las cuales tienen asignada una competencia específica para satisfacer un fin público determinado y además, forman parte del sector público descentralizado costarricense.

Durante el proceso de revisión y análisis se identificaron 186 falencias durante el período en estudio, las cuales son clasificadas en 13 categorías de análisis respectivamente. De este proceso se identificó que dentro de las 3 falencias con mayor incidencia se encuentran el incumplimiento del principio de universalidad e integralidad, el incumplimiento del principio de especificación y el incumplimiento del bloque de legalidad. Mientras que dentro de las falencias con menor incidencia destacan debilidades en las modificaciones presupuestarias, incumplimiento del principio de sostenibilidad y la mala utilización del SIPP.

Asimismo, una vez identificadas las falencias, estas se categorizan de acuerdo a las fases del proceso presupuestario en la cual se presentan. En el caso en estudio, se determinó que mayoritariamente las falencias se presentan en la fase de formulación presupuestaria, por lo tanto las demás fases se ven perjudicadas porque desde el inicio el proceso acarrea fallas.

Finalmente, a partir de las falencias identificadas y de la normativa en materia presupuestaria, se establece una guía de buenas prácticas en materia presupuestaria aplicable al sector público descentralizado costarricense. Esta guía se crea con la finalidad de orientar y coadyuvar a las instituciones en el proceso presupuestario, ya que en muchas ocasiones este no se realiza de manera adecuada.

Capítulo 1: Aspectos generales de la investigación

1.1. Introducción

La presente investigación se orienta a realizar un análisis de las falencias presentes en el proceso presupuestario del sector público descentralizado no empresarial costarricense, durante el período 2014-2018. Las instituciones descentralizadas no empresariales forman parte del sector público descentralizado y son definidas como instituciones con “personalidad jurídica plena y patrimonio propio que realizan función de gobierno en el ámbito nacional, a quienes les ha sido asignada una competencia específica en la satisfacción de un fin público determinado (...)” (Ministerio de Hacienda, 2014, p.5).

Ahora bien, para realizar dicho análisis, se hará una revisión documental para establecer el fundamento teórico del proceso presupuestario y su situación actual, así como para extraer de los informes en materia presupuestaria las falencias de los presupuestos elaborados por las instituciones descentralizadas no empresariales y presentados para su respectiva revisión. Se debe destacar que estos informes son emitidos por la Contraloría General de la República (CGR).

Se utilizarán los informes elaborados por la CGR debido a que este es el ente responsable de aprobar los presupuestos de las instituciones descentralizadas. Posteriormente, a partir de los resultados encontrados en el análisis de las falencias se pretende establecer una guía de buenas prácticas presupuestarias, con la finalidad de que esta sirva de orientación para que las instituciones lleven a cabo el proceso presupuestario de forma adecuada.

Para realizar el análisis propuesto anteriormente, en primer lugar, se debe recordar que el Estado es el ente encargado de velar por el bienestar de la población costarricense. Esto de acuerdo con el artículo 50 de la Constitución Política de Costa Rica (1949) el cual establece que “El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país” (p.7). Por lo tanto, al Estado le corresponde planificar, formular, ejecutar, controlar y evaluar, los ingresos y gastos; es decir presupuestar, procurando la mayor eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos con el fin de generar el mayor bienestar.

Además, el proceso presupuestario a nivel estatal es de suma importancia ya que es el proceso mediante el cual se asignan los recursos recaudados para el logro de objetivos. A pesar de la importancia que esto significa para un país en vías de desarrollo como lo es Costa Rica, en los últimos años este proceso no se ha realizado de manera óptima y se debe mejorar. Esto se evidencia en el informe *Planificar y presupuestar en América Latina*,

en el cual se indica que en el país existen debilidades en el tema y se requiere de medidas correctivas para su mejora (Martner, 2008).

Aunado a lo anterior, se suma el contexto actual de Costa Rica, un déficit fiscal que ha aumentado desde el año 2008 y que a la fecha sigue mostrando un comportamiento a la alza, alcanzando para el 2019 un 6.3% del PIB (Ministerio de Hacienda, 2018). Esto a pesar de que las autoridades han realizado acciones para contenerlo y combatirlo. Es por lo tanto, que se torna necesario que la presupuestación estatal se realice de la manera más eficiente para que los recursos sean utilizados de forma correcta en la generación de bienestar general.

Finalmente, el presente capítulo se destina a describir los aspectos generales de la investigación, los antecedentes del tema en estudio, la justificación y la descripción del problema a investigar. Además, se establecen los objetivos que se pretenden alcanzar con esta investigación y la metodología a seguir.

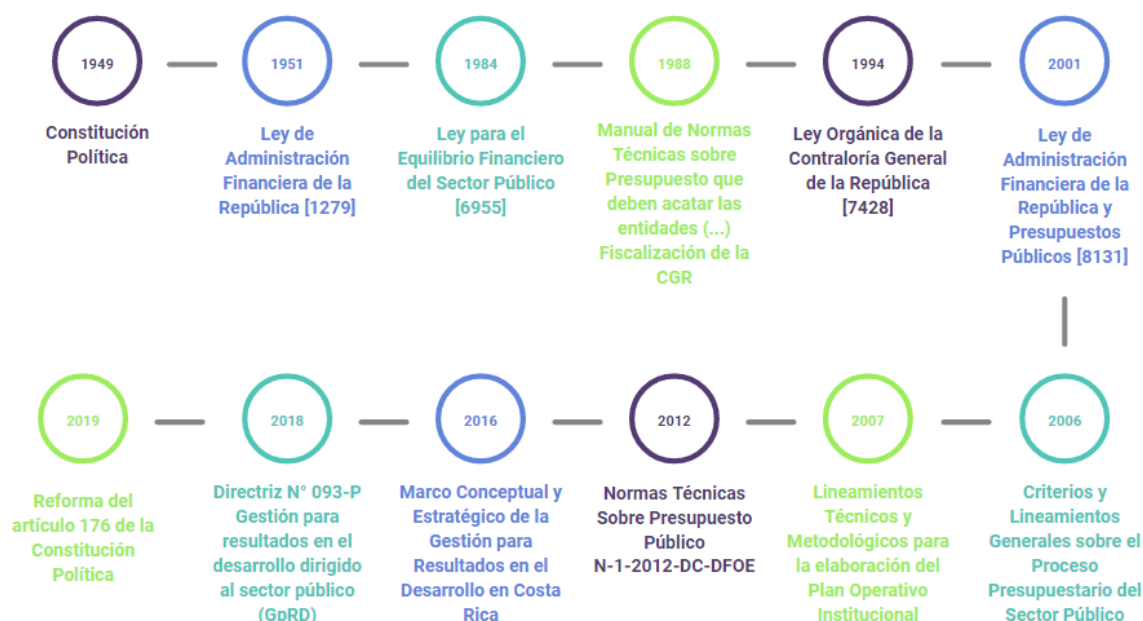
1.2. Antecedentes

En Costa Rica la presupuestación y el correcto uso de los fondos públicos datan desde la época colonial, cuando se crearon una serie de disposiciones enfocadas en regular el accionar del Gobierno. En este punto la CGR (2020) señala que dentro de estas disposiciones se encuentran las “Leyes de Indias, las cuales, en conjunto con algunas instituciones como la Residencia, la Visita y la Rendición de Cuentas, constituyen un antecedente básico del control financiero actual” (párr.1).

Durante muchos años se crearon diferentes leyes y decretos enfocados en propiciar el control financiero y el adecuado manejo de los recursos públicos, hasta llegar al esquema presupuestario con el que contamos hoy en día. En la Figura 1 se puede observar que desde 1949 hasta el 2018 se han creado y promulgado una serie de normativas en torno a la presupuestación.

Figura 1

Línea del tiempo



Fuente: Elaboración propia

La primera data en el año 1949 con la promulgación de la *Constitución Política de Costa Rica*, en la cual se establece el fundamento legal de la Hacienda Pública y la presupuestación en nuestro país. En el artículo 176 se determina que el “presupuesto ordinario de la República comprende todos los ingresos probables y todos los gastos autorizados de la Administración Pública, durante todo el año económico” (párr.2).

Asimismo, en el artículo 178 de la Constitución Política (1949) se atribuye que al Poder Ejecutivo le corresponde enviar a la Asamblea Legislativa, para que sea sometido a revisión, el presupuesto ordinario. Cabe señalar que este presupuesto es el referente al Gobierno Central. Por otra parte, en el artículo 183 se establece que la CGR “es una institución auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la Hacienda Pública” (1949, párr. 1). Asimismo, en el artículo 184, incisos 1 y 2, se le asignan las siguientes funciones a la Contraloría General de la República:

- 1) Fiscalizar la ejecución y liquidación de los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República.
- 2) Examinar, aprobar o improbar los presupuestos de las Municipalidades e instituciones autónomas, y fiscalizar su ejecución y liquidación. (Asamblea Legislativa, 1949, p.29)

Posteriormente, en el año 1951, se crea la *Ley de Administración Financiera de la República [1279]*, en la cual se define de forma más concreta cómo se lleva a cabo la presupuestación en el país, sin embargo, en esta ley no se especifica un modelo para presupuestar. Un aspecto para destacar de dicha ley es que en el artículo 66 señala que la Contraloría General de la República, será la encargada de la aprobación del presupuesto de las instituciones y corporaciones autónomas y semiautónomas (Asamblea Legislativa, 1951).

Alrededor de 30 años más adelante, en el año 1984, se crea la *Ley para el Equilibrio Financiero del Sector Público [6955]*, en la cual, se establece en su artículo 3 el presupuesto por programas como modelo base para presupuestar en el país (1984, párr. 1). La finalidad de dicha ley es reordenar la Hacienda Pública, lo anterior queda estipulado en el artículo 1 donde señala que para poder ordenar y fortalecer la Hacienda Pública es necesario contar con un “régimen jurídico moderno, con regulaciones eficientes para la elaboración y el control del Presupuesto Nacional, especialmente en sus aspectos de ingresos y egresos” (Asamblea Legislativa, 1984, párr.1).

Seguidamente, en el año 1988, se publica el *Manual de Normas Técnicas sobre Presupuesto que deben acatar las entidades, los órganos descentralizados, unidades desconcentradas y municipalidades, que sean sujetos a la Fiscalización de la Contraloría General de la República*, en la norma 553 se reitera que “el presupuesto se formulará por programas y cumplirá con los principios presupuestarios generalmente aceptados” (Asamblea Legislativa, 1988, párr.1).

En el año 1994 se promulga la *Ley Orgánica de la Contraloría General de la República [7428]*, en la cual se señala en su artículo primero que dicho ente es un “órgano constitucional fundamental del Estado, auxiliar de la Asamblea Legislativa en el control superior de la Hacienda Pública y rector del sistema de fiscalización que contempla esta Ley” (Asamblea Legislativa, 1994, 1|párr. 1). Además, en esta misma ley se reafirma el papel de la CGR en lo que respecta a la fiscalización presupuestaria, en el artículo 18 se destaca que a esta le corresponde:

Examinar para su aprobación o improbación, total o parcial, los presupuestos de los entes referidos en el artículo 184 de la Constitución Política, así como los del resto de la Administración descentralizada, las instituciones semiautónomas y las empresas públicas. Los entes públicos no estatales deberán cumplir con tal requisito cuando una ley especial así lo exija. (Asamblea Legislativa, 1994, párr. 1).

Ahora bien, para el año 2006 el Poder Ejecutivo nuevamente ratifica el modelo presupuestario por programas con el *Reglamento de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos [8131]*. Su artículo 29 (2006, párr. 1) señala:

Elaboración de los presupuestos. Los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República y sus modificaciones se elaborarán atendiendo a los principios presupuestarios establecidos en la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, y según la técnica del presupuesto por programas.

Posteriormente, se establecieron los *Criterios y Lineamientos Generales sobre el Proceso Presupuestario del Sector Público*. La finalidad de dichos criterios y lineamientos es establecer un marco que guíe y oriente a las instituciones en las fases del proceso presupuestario. En el artículo 1 se señala que estos lineamientos son “aplicables a las entidades y órganos indicados en los incisos a), b) y c) del artículo 1 de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos N.º 8131” (Poder Ejecutivo, 2006, párr. 1).

Un año más tarde el Ministerio de Hacienda estableció que la presupuestación, orientada a resultados, llevada a cabo en el país debe seguir los *Lineamientos Técnicos y Metodológicos para la elaboración del Plan Operativo Institucional: Planificación y Programación Presupuestaria orientada a Resultados para las Instituciones Públicas*. Así lo expresa en su artículo 1, donde señala que las “instituciones utilizarán los presentes lineamientos técnicos y metodológicos para la realización del POI, los cuales están enmarcados en una planificación y programación presupuestaria orientada a resultados” (Ministerio de Hacienda, 2007, p.11).

Por otra parte, a pesar de que desde hace muchos años se venía desarrollando normativa referente a la presupuestación en el país, es hasta el año 2012 que se emiten las *Normas Técnicas Sobre Presupuesto Público N-1-2012-DC-DFOE*. Estas últimas vienen a detallar más ampliamente que se debe realizar en cada fase del proceso presupuestario, a fortalecer la fiscalización de la Hacienda Pública y a propiciar más seguridad jurídica en el manejo de los recursos públicos. En el inciso 1.3 se determina que el ámbito de aplicación es el siguiente:

- Las instituciones autónomas, así como al resto de la Administración descentralizada, las instituciones semiautónomas y las empresas públicas.
- Las Municipalidades y otras entidades de carácter municipal.
- Los entes públicos no estatales cuyo presupuesto requiere por disposición legal de la aprobación presupuestaria de la Contraloría General de la República.

- Los contratos de fideicomisos suscritos con fondos públicos y que por disposición legal deben someter su presupuesto a la aprobación de la Contraloría General de la República.
- Los órganos, unidades ejecutoras, fondos, programas y cuentas a los que se refiere el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (LOCGR) que administran recursos de manera independiente de la institución a la que pertenecen. (Contraloría General de la República, 2012, p. 7)

Posteriormente, se emiten dos documentos más relacionados con la presupuestación por resultados, el primero en el año 2016, llamado *Marco Conceptual y Estratégico de la Gestión para Resultados en el Desarrollo en Costa Rica*. La idea principal de este documento es que las instituciones públicas orienten tanto la planificación como la presupuestación hacia la Gestión por Resultados para el Desarrollo (MIDEPLAN, 2016).

Para el año 2018, se emite la *Directriz N°093-P Gestión para resultados en el desarrollo dirigido al sector público (GpRD)*, la cual reafirma que el modelo presupuestario a utilizar dentro de la administración pública costarricense será orientado a resultados. Empero, no hay evidencia de una normativa que anule o revoque el modelo de presupuestación utilizado anteriormente, por lo que se mantiene vigente en el país tanto la presupuestación por programas como el nuevo modelo por resultados (Asamblea Legislativa, 2017).

Por último, para el 2019 se reforma el artículo 176 de la Constitución Política de Costa Rica, incorporando el tema de la presupuestación plurianual en el país, fomentando la presupuestación a mediano y largo plazo (Asamblea Legislativa, 2019).

1.3. Justificación

Como se señaló anteriormente, la presente investigación se centra en entidades del sector público descentralizado no empresarial costarricense. Estas últimas forman parte del sector público descentralizado y por lo tanto existe una limitación de parte del Ministerio de Hacienda, como rector del Subsistema de Presupuesto, para fiscalizar y supervisar a este sector. Según datos de la OCDE (2018), el sector público descentralizado representa un 50.1% de la totalidad de instituciones públicas. Es importante destacar que los presupuestos de este subsistema deben ser aprobados por la Contraloría General de la República, ya que es una competencia exclusiva de esta institución.

Además, para el año 2018 el presupuesto aprobado por la CGR fue de ₡15.864.850 millones (CGR, 2018, p.67). Dicho monto, supera el 35% dentro de las finanzas estatales, por ello este debería emplearse de la manera más eficaz y eficiente posible, de acuerdo con

el criterio de la racionalidad. Lo anterior con la finalidad de que los recursos públicos sean orientados a atender de forma adecuada las necesidades de la población costarricense.

Cabe señalar que el tema presupuestario se encuentra intrínsecamente relacionado con la línea de investigación de la Escuela de Administración Pública llamada: Gestión de lo público, buen gobierno y gestión de la democracia, específicamente con el objeto de estudio: hacienda y finanzas públicas. Además, es importante aclarar que este estudio utiliza los informes emitidos durante el periodo 2014-2018.

Asimismo, el tema del presupuesto público se encuentra estrechamente relacionado con el campo de estudio de la Administración Pública y como lo indica la Ley de la Administración Financiera y Presupuestos Públicos de la República [8131] en su artículo número 3, la aplicación de los recursos públicos se debe realizar según los principios de economía, eficiencia y eficacia. (Asamblea Legislativa, 2001).

Es debido a lo anterior, se plantea realizar un análisis de las falencias encontradas en los informes emitidos por la CGR durante el período 2014-2018 y posteriormente construir una guía de buenas prácticas que permita mejorar la práctica de presupuestación en el sector público descentralizado no empresarial del país. Con esta guía se apunta a coadyuvar a mitigar los efectos negativos ocasionados por las debilidades que se encuentran en el proceso presupuestario. Además, su fin es que esta herramienta, en primera instancia, permita a los funcionarios públicos llevar a cabo el proceso presupuestario de manera que cumpla adecuadamente con los requerimientos y lineamientos establecidos.

En segundo lugar, que, al utilizar esta guía, los presupuestos puedan ser instrumentos que potencien el alcance de los objetivos y las metas establecidas en distintas políticas, planes, programas y proyectos estatales. Es decir, que la guía facilite a la Administración Pública cumplir con el artículo 50 de la Carta Magna que le asigna la obligación de velar por el bienestar general de los habitantes del país (Asamblea Legislativa, 1949).

1.4. Problema de Investigación

Con el pasar de los años la ciudadanía cada vez se vuelve más exigente y sus demandas van en aumento. Temas como la calidad de los bienes y servicios públicos, la eficacia y eficiencia en la prestación de estos, así como la transparencia y la rendición de cuentas, se han vuelto de suma relevancia en el accionar del gobierno. Como lo señala Martner (2008), en este punto el presupuesto público juega un papel importante ya que evidencia, en forma tangible, “las prioridades, objetivos y metas de las políticas gubernamentales, revelando en última instancia, la efectividad y calidad del gasto público y su transparencia” (p.89).

En Costa Rica, el tema presupuestario posee una gran particularidad ya que el proceso se encuentra dividido en dos partes. Como lo señala Martner (2008), el presupuesto del Gobierno de la República lo propone el Poder Ejecutivo y lo aprueba la Asamblea Legislativa. Mientras que a la Contraloría General de la República (CGR), le corresponde aprobar el presupuesto del sector público descentralizado, de los entes u órganos públicos (estatales o no), de las empresas públicas y los sujetos de derecho privado que administran o custodian fondos públicos por cualquier título. Lo anterior debido a que a la CGR le corresponde cumplir su función de fiscalización superior de la hacienda pública como órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa.

Según datos de la OCDE (2018), para el año 2016 la Contraloría General de la República aprobó el presupuesto de alrededor 50.1% instituciones públicas de nuestro país, es decir, solamente el 49.9% de las instituciones públicas se encuentran sujetas al control político (mediante la Ley de Presupuesto Público). Además, según Martner (2008) esto se debe a que a lo largo de los años se ha dado una proliferación en la creación de entes públicos menores, desconcentrados con personalidad jurídica instrumental, descentralizados, entre otros.

Lo anterior ha generado un confuso esquema jurídico y una falta de uniformidad orgánica en la Administración Pública, lo cual es acompañado de consecuencias tanto económicas como financieras. Esto trae consigo dificultades para alinear y coordinar el accionar gubernamental con los planes, políticas e intervenciones orientadas a atender las necesidades ciudadanas e intereses públicos.

Es importante señalar que mediante la asignación de recursos en el presupuesto; las instituciones atienden las necesidades y generan bienestar en la población, en temas como salud, educación, pensiones, infraestructura, entre otros. Además, mediante este mismo presupuesto es que se puede saber cuánto dinero se destinará a cada sector y en dónde estará la prioridad del Gobierno.

Sin embargo, en los últimos años la Contraloría General de la República ha dictaminado, mediante informes, que el proceso presupuestario de los entes a su cargo presenta una serie de falencias. Estas falencias desencadenan en un mal uso de los recursos públicos, en una ineficacia al momento de llevar a cabo las acciones e intervenciones y, en una deficiente atención de las necesidades ciudadanas.

Otros organismos como la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), también han identificado que el proceso presupuestario del país no se está dando de la mejor manera y

por ende es necesario hacer algo para mejorarlo. Esto debido a que los recursos públicos son limitados y las necesidades ciudadanas cada vez son mayores, por lo tanto, se torna imprescindible que el proceso presupuestario sea eficaz y eficiente.

Es por lo anterior, que se decidió establecer como problema a investigar ¿Cuáles son las falencias del proceso de presupuestación del sector público descentralizado costarricense, durante el período 2014-2018?, con la finalidad de determinar en qué aspectos se debe mejorar el proceso presupuestario para hacer un uso eficaz y eficiente de los recursos públicos, así como mejorar la calidad y transparencia en el proceso.

1.5. Objetivos de investigación

Objetivo general

Analizar las falencias del proceso de presupuestación del sector público descentralizado costarricense, durante el periodo 2014-2018.

Objetivos Específicos

1. Describir los modelos de presupuestación por programas y por resultados utilizados en el sector público descentralizado costarricense.
2. Identificar las falencias en el proceso presupuestario, a partir de la revisión documental de los informes de la Contraloría General de la República.
3. Categorizar las falencias identificadas, a partir de la revisión documental de los informes de la Contraloría General de la República, de acuerdo con las etapas del proceso presupuestario.
4. Establecer una guía de buenas prácticas presupuestarias aplicables al sector público descentralizado costarricense.

1.6. Metodología

1.6.1. Enfoque de la investigación

La presente investigación tiene como propósito identificar las falencias presentes en el proceso presupuestario del sector público descentralizado no empresarial costarricense, durante el período comprendido entre el 2014 y el 2018. Lo anterior con la finalidad de establecer una guía de buenas prácticas presupuestarias que coadyuve a mejorar el proceso presupuestario. Además, que sirva de orientación para que los entes pertenecientes al sector público descentralizado se orienten en el proceso de elaboración

del presupuesto y en su respectiva presentación ante la Contraloría General de la República.

La identificación de las falencias y la elaboración de la guía de buenas prácticas se llevará a cabo a través de una revisión y recolección de datos de tipo documental, tanto a nivel de literatura acerca de presupuestación, así como a nivel de los informes emitidos por la Contraloría General de la República, en materia presupuestaria. Por último, para dicha investigación se utilizará un enfoque de tipo cualitativo. El cual se basa en la “recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación” (Hernández, Fernández y Baptista, 2010, p.7). Además, se realizará una entrevista a un experto con el fin de triangular datos.

Se eligió dicho enfoque ya que facilita comprender la información recopilada acerca de los aspectos por mejorar en el proceso de presupuestación que se utiliza actualmente en el país. Como lo señalan Hernández, Fernández y Baptista (2010), este enfoque permite profundizar la información recolectada y de dicho modo responder de forma más adecuada al problema de investigación.

1.6.2. Diseño de la investigación

La presente investigación se desarrolla con un diseño de tipo exploratorio. Ya que como lo señala Hernández, Fernández y Baptista (2010), la finalidad de este tipo de enfoque es examinar un tema de investigación poco estudiado y del cual se tienen muchas dudas. En este caso específico; el tema a estudiar son las falencias presentes en el proceso presupuestario de las instituciones descentralizadas no empresariales.

1.6.3. Definición del objeto de estudio

El objeto de estudio definido es el proceso presupuestario de las instituciones públicas no empresariales de Costa Rica.

1.6.4. Categorías de análisis

Para identificar las falencias presentes en el proceso presupuestario de las instituciones descentralizadas no empresariales; se establecen las siguientes categorías de análisis:

Tabla 1*Categorías de análisis*

N°	Categoría	Descripción
1	<i>Principio plan presupuesto</i>	El presupuesto responde a la planificación institucional de corto, mediano y largo plazo.
2	<i>Principio de universalidad e integridad</i>	El presupuesto contiene todos los ingresos y gastos originados en la actividad financiera.
3	<i>Principio sostenibilidad</i>	Cuenta con medidas que aseguran el financiamiento, durante todo el periodo, de los proyectos y gastos que tienen un horizonte de ejecución que rebasa el ejercicio económico.
4	<i>Principio programación</i>	El presupuesto refleja los costos de los objetivos, las metas y los productos que busca alcanzar la institución.
5	<i>Principio de especificación</i>	El presupuesto, en materia de ingresos y gastos, responde a una clasificación generalmente aceptada.
6	<i>Principio de gestión financiera</i>	La administración de los recursos financieros se orienta a los intereses generales de la sociedad. El presupuesto responde a los principios de economía, eficacia y eficiencia.
7	<i>Principio de especialidad cuantitativa y cualitativa</i>	Las asignaciones presupuestarias de los gastos constituyen el límite máximo de autorizaciones para gastar. No se pueden adquirir compromisos para los cuales no existan saldos presupuestarios disponibles. Asimismo, no pueden destinarse saldos presupuestarios a una finalidad distinta de la prevista en el presupuesto.
8	<i>Cumplimiento del bloque de legalidad</i>	El presupuesto cumple con el bloque de legalidad interno y externo.
9	<i>Principio del presupuesto como instrumento para la</i>	El presupuesto contiene elementos y criterios para medir los resultados de la ejecución.

	<i>medición de resultados</i>	
10	<i>Uso del Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP)</i>	La Administración registra oportunamente en el SIPP la información que se genere durante el proceso plan-presupuesto. Lo anterior según el Manual modular del usuario externo del SIPP u otra comunicación que realice a los efectos la Gerencia de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.
11	<i>Proceso de liquidación presupuestaria</i>	El proceso de liquidación presupuestaria responde a la estructura establecida para elaborar informes de ejecución presupuestaria, según lo establecido en la norma N-1-2012-DC-DFOE.
12	<i>Proceso de modificaciones presupuestarias</i>	El proceso de modificaciones presupuestarias responde a lo establecido en la Norma N-1-2012-DC-DFOE.
13	<i>Principio de divulgación</i>	Las actividades de las fases del proceso presupuestario son comunicadas de manera oportuna y permanente entre el personal de la institución.

Fuente: Elaboración propia

1.6.5. Técnicas e instrumentos

La finalidad de un estudio de tipo cualitativo es “obtener datos (que se convertirán en información) de personas, seres vivos, comunidades, situaciones o procesos en profundidad; en las propias “formas de expresión” de cada uno” (Hernández, Fernández y Baptista, 2014, p. 396). Estos datos son recolectados con el propósito de analizarlos y poder darles respuesta a las preguntas de investigación establecidas en el trabajo.

Dentro de las técnicas utilizadas para recolectar estos datos e información; se seleccionó la revisión documental. Lo anterior debido a que como lo señala Hernández, Fernández y Baptista (2014), los documentos son una fuente muy valiosa de datos cualitativos ya que nos ayudan a entender el fenómeno que se estudia, así como son de gran utilidad para conocer los antecedentes, experiencias y el funcionamiento de determinada situación.

Dicha revisión documental se centra en literatura sobre presupuestación tanto a nivel general como sobre el proceso presupuestario que se ha dado en Costa Rica a través de

los años. Además, la revisión abarca lo referido a presupuesto por programas, presupuesto por resultados y por último, se da la revisión de 105 informes en materia presupuestaria que han sido emitidos por la Contraloría General de la República.

La sistematización de esta revisión documental se realiza en dos matrices específicamente, una matriz de revisión literaria y una matriz de múltiple entrada de los informes emitidos por la Contraloría General de la República. La matriz de revisión literaria (Ver Tabla 2) resume la información esencial de los documentos, así como la información que es útil para la presente investigación. Por otro lado, la matriz de múltiple entrada de los informes elaborados por la CGR (Ver Tabla 3) incluye la institución descentralizada a la cual se dirige el informe, las debilidades encontradas, las recomendaciones o disposiciones emitidas por la CGR y, la fase del proceso presupuestario a la cual alude la debilidad identificada.

Por lo tanto, es mediante la revisión de estos informes que se determinan las falencias que presenta el proceso presupuestario, del sector público descentralizado no empresarial costarricense. Asimismo, es mediante la literatura revisada que se realiza una comparación y análisis entre las falencias identificadas y lo establecido en la literatura sobre presupuestación, todo lo anterior con el propósito de elaborar una guía de buenas prácticas en materia presupuestaria, aplicable al sector público descentralizado costarricense.

También se utilizará como instrumento una entrevista semiestructurada a un experto, en este caso el experto será un contacto de la CGR. Es necesario resaltar que las entrevistas semiestructuradas se basan en una batería de preguntas que guían su desarrollo. Además, el entrevistador tiene la libertad de plantear preguntas adicionales conforme sea necesario con el fin de obtener más información (Hernández, Fernández y Baptista, 2014, p. 403). A partir de esta entrevista se realizará una triangulación de datos entre el criterio experto, la literatura y los hallazgos obtenidos del análisis realizado con el fin de corroborar estos hallazgos.

Tabla 2

Matriz de revisión literaria

Nº	Nombre del documento	Referencia Bibliográfica	Descripción	Marco teórico	Tipo de documento/ Metodología	Conclusiones a las cuales arriba

Fuente: Elaboración propia

Tabla 3

Matriz de múltiple entrada

<i>Institución</i>	<i>Fecha</i>	<i>Nº</i>	<i>Tipo de informe</i>	<i>Fase de proceso</i>	<i>Falencia</i>	<i>Descripción de Falencia</i>	<i>Categoría</i>	<i>Recomendaciones</i>	<i>Norma que sustenta la recomendación</i>

Fuente: Elaboración propia

1.6.6. Métodos y técnicas de análisis de información

Como la investigación se centra en un análisis detallado de datos, específicamente de los informes emitidos por la Contraloría y los manuales o lineamientos que norman y regulan los presupuestos públicos, se decide utilizar la Teoría Fundamentada como técnica de análisis. Dicha teoría, consiste en la generación de hallazgos que posteriormente sean integrados en una guía de buenas prácticas presupuestarias (Hernández, Fernández y Baptista, 2014).

Esta técnica se basa en un proceso que inicia con la recolección de datos (obtenidos de los informes de la CGR), continúa con la organización de los mismos, su análisis correspondiente para que se conviertan en información útil para la investigación, se codifican o categorizan y, por último, se establecen las buenas prácticas amparados en las normas, manuales y lineamientos emitidos (Hernández, Fernández y Baptista, 2014).

1.6.7. Restricciones o limitaciones

Los informes de la Contraloría General de la República en el tema presupuestario abarcan instituciones públicas de sectores como el municipal, descentralizadas, autónomas y semiautónomas, por lo que la información relacionada era muy cuantiosa. Por ello se decide delimitar la investigación a los entes descentralizados no empresariales para así poder realizar un análisis más profundo de los presupuestos de estas entidades públicas.

Capítulo 2: Fundamentos teóricos de la presupuestación

El presente capítulo se dispone a consolidar la información teórica necesaria para realizar el respectivo análisis sobre las falencias del proceso presupuestario del sector público descentralizado no empresarial. Las **instituciones descentralizadas no empresariales** son entendidas como:

Instituciones con personalidad jurídica plena y patrimonio propio que realizan función de gobierno en el ámbito nacional, a quienes les ha sido asignada una competencia específica en la satisfacción de un fin público determinado. Además, presentan cierto grado de autonomía administrativa, política y organizativa, pero están sujetas a la tutela administrativa del Estado. Incluye aquellos entes públicos no estatales con características similares al resto de las instituciones que conforman este grupo (Ministerio de Hacienda, 2014, p.5).

Asimismo, el presente capítulo consta de tres partes; la primera referida al modelo actual de presupuestación en nuestro país, la segunda parte se refiere a la situación de aprobación presupuestaria durante el 2014-2018, mientras que la tercera parte contiene el marco teórico de la presente investigación. Dicho marco teórico se compone por la descripción del proceso presupuestario del sector público descentralizado, el marco general del subsistema de presupuesto institucional, las fases del proceso presupuestario del sector descentralizado, el papel de la CGR en el proceso presupuestario, la presupuestación por programas y la presupuestación por resultados.

2.1. Modelo actual de la presupuestación en nuestro país

Actualmente el país no cuenta con un único modelo de presupuestación, sino que a nivel de normativa existen 2 documentos que reglamentan de manera distinta el proceso presupuestario y cada una por su parte establece lineamientos para la presupuestación por programas o por resultados. Por un lado, la *Ley para el Equilibrio Financiero del Sector Público [6955]* y las *Normas Técnicas sobre Presupuesto Público N-1-2012-DC-DFOE* contemplan la presupuestación por programas como modelo base para presupuestar.

Mientras que los *Lineamientos Técnicos y Metodológicos para la Elaboración del Plan Operativo Institucional: Planificación y Programación Presupuestaria orientada a Resultados para las Instituciones Públicas* señalan que el país debe utilizar la presupuestación basada en resultados, como parte de las acciones para combatir las debilidades existentes en materia presupuestaria y en mejorar la transparencia y la rendición de cuentas a nivel estatal (Ministerio de Hacienda, 2007, p.3).

Cabe destacar que ambas normas deben ser acatadas por las entidades, los órganos descentralizados, unidades desconcentradas y municipalidades, que sean sujetos a la Fiscalización de la Contraloría General de la República. Dicho documento establece que “El presupuesto se debe formular y aprobar por programas, actividades y proyectos completos (presupuesto por programas)” (Asamblea Legislativa, 1988, párr. 10).

Actualmente, tanto la presupuestación por programas como por resultados coexisten en la forma de realizar los presupuestos públicos. No existe norma explícita dentro del ordenamiento jurídico costarricense, que impida la utilización de alguna de ellas o en su defecto, el uso de ambas.

2.2. Situación de la aprobación presupuestaria 2014 - 2018, según informes de la CGR.

La Contraloría General de la República como órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa y fiscalizador de la Hacienda Pública, año a año elabora un informe sobre la situación y perspectivas de los presupuestos públicos en el país. Es importante recordar que el presupuesto es el “instrumento por excelencia para la planificación, aprobación, ejecución y evaluación de la gestión de las instituciones públicas” (Contraloría General de la República, 2014, p.11), por ende, es de vital importancia que este proceso sea llevado a cabo de la forma más correcta y efectiva para integrar todos los procesos mencionados anteriormente y así, generar los resultados esperados, con una optimización de los recursos públicos.

Según el Informe de Presupuestos Públicos: Situación y Perspectivas (2014), para el año 2014 se sometieron a aprobación por parte de la Contraloría General de la República 262 presupuestos, de los cuales 5 se improbaron totalmente, 61 se aprobaron parcialmente y 195 se aprobaron totalmente (Ver Tabla 4).

Tabla 4

Contraloría General de la República: Resumen de la aprobación presupuestaria, 2014
-Millones de colones-

Grupo Institucional	Monto aprobado	%	Cantidad			TOTAL
			Aprobados	Aprobados parcialmente	Improbados	
Empresas Pública no Financiera	4.650.502	35,2%	11	4	0	15
Instituciones Descentralizadas no Empresariales	3.826.951	29,0%	18	11	0	29
Instituciones Públicas Financieras	3.147.712	23,8%	28	7	0	35
Órganos Desconcentrados	1.124.753	8,5%	20	10	0	30
Gobiernos Locales I/	333.754	2,5%	71	23	5	100
Fideicomisos	91.981	0,7%	9	3	0	12
Sector Privado	42.941	0,3%	38	3	0	41
TOTAL	13.218.593	100,0%	195	61	5	261

Fuente: Contraloría General de la República (2014, p.22).

Ahora bien, según el Informe de Presupuestos Públicos: Situación y Perspectivas (2015), para el año 2015 se sometieron a aprobación de la Contraloría General de la República 255 presupuestos, de los cuales 6 se improbaron totalmente, 73 se aprobaron parcialmente y 176 se aprobaron totalmente (Ver Tabla 5).

Tabla 5

Contraloría General de la República: Resumen de la aprobación presupuestaria, 2015
-Millones de colones-

Grupo Institucional	Monto propuesto	Monto aprobado	Diferencia	Monto aprobado (%)	Cantidad			TOTAL
					Aprobados	Aprobados parcialmente	Improbaros	
Empresas Públicas no Financieras	4.749.926	4.726.064	-23.861	34,9%	9	7	0	16
Instituciones Descentralizadas No Empresariales	4.173.128	4.136.019	-37.109	30,6%	16	13	0	29
Instituciones Públicas Financieras	3.598.279	2.912.607	-685.672	21,5%	13	21	1	35
Órganos Desconcentrados	1.266.556	1.229.645	-36.911	9,1%	12	12	1	25
Gobiernos Locales ^{1/}	369.773	362.635	-7.138	2,7%	75	15	1	91
Fideicomisos	132.312	113.358	-18.954	0,8%	10	3	3	16
Sector Privado	44.920	44.905	-15	0,3%	41	2	0	43
TOTAL	14.334.893	13.525.233	-809.660	100,0%	176	73	6	255

Fuente: Contraloría General de la República (2015, p.48).

Para el año 2016, según el Informe de Presupuestos Públicos: Situación y Perspectivas (2016), se sometieron a aprobación de la Contraloría General de la República 291 presupuestos, de los cuales 85 se aprobaron parcialmente y 206 se aprobaron totalmente (Ver Tabla 6).

Tabla 6

Contraloría General de la República: Resumen de la aprobación presupuestaria, 2016
-Millones de colones-

Grupo Institucional	Monto Propuesto	Monto Aprobado	Diferencia	Monto aprobado (%)	Cantidad		TOTAL
					Aprobados	Aprobados Parcialmente	
TOTAL	13.741.022	13.569.616	-171.406	100,0%	206	85	291
Instituciones Descentralizadas No Empresariales	4.501.139	4.449.956	-51.183	32,8%	8	20	28
Empresas Públicas No Financieras	4.084.297	4.073.673	-10.623	30,0%	8	8	16
Instituciones Públicas Financieras	3.352.375	3.270.674	-81.701	24,1%	28	7	35
Órganos Desconcentrados	1.201.843	1.182.129	-19.713	8,7%	10	15	25
Gobiernos Locales 1/	393.925	392.976	-949	2,9%	65	10	75
Fideicomisos	139.226	133.122	-6.104	1,0%	12	4	16
Sector Privado	66.158	65.158	-1.000	0,5%	69	16	85
Otras entidades de Gobiernos Locales	2.059	1.927	-132	0,0%	6	5	11

Fuente: Contraloría General de la República (2016, p.47).

Según el Informe de Presupuestos Públicos: Situación y Perspectivas (2017), para el año 2017 se sometieron a aprobación de la Contraloría General de la República 264

presupuestos, de los cuales 4 se improbaron totalmente, 89 se aprobaron parcialmente y 171 se aprobaron totalmente (Ver Tabla 7).

Tabla 7

Contraloría General de la República: Resumen de la aprobación presupuestaria, 2017

-Millones de colones-

Grupo Institucional	Monto Propuesto	Monto Aprobado	Diferencia	Monto Aprobado (%)	Cantidad			Total General
					Aprobados	Aprobados Parcialmente	Improbados	
TOTAL	14.770.507	14.587.237	-183.270	100,0%	171	89	4	264
Instituciones Descentralizadas No Empresariales	4.958.680	4.792.571	-166.110	32,9%	12	15	1	28
Empresas Públicas No Financieras	4.281.137	4.274.249	-6.888	29,3%	8	7	1	16
Instituciones Públicas Financieras	3.356.926	3.353.544	-3.383	23,0%	29	7		36
Órganos Desconcentrados	1.446.234	1.440.417	-5.817	9,9%	17	13		30
Gobiernos Locales 1/	493.071	493.071	0	3,4%	52	29		81
Otras instituciones de Gobiernos Locales 2/	1.758	1.758	0	0,0%	5	3		8
Fideicomisos	181.128	181.128	0	1,2%	10	6		16
Sector Privado	51.573	50.500	-1.073	0,3%	38	9	2	49

Fuente: Contraloría General de la República (2017, p.61).

Por último, según el Informe de Presupuestos Públicos: Situación y Perspectivas (2018), para el año 2018 se sometieron a aprobación de la Contraloría General de la República 283 presupuestos, de los cuales 13 se improbaron totalmente, 103 se aprobaron parcialmente y 167 se aprobaron totalmente (Ver Tabla 8).

Tabla 8

Contraloría General de la República: Resumen de la aprobación presupuestaria, 2018

-Millones de colones-

Grupo Institucional	Monto Propuesto	Monto Aprobado	Diferencia	Monto Aprobado (%)	Cantidad			Monto Improbado totalmente	Total General
					Aprobados	Aprobados Parcialmente	Improbados		
TOTAL	16.046.773	15.864.850	-181.923	100,0%	167	103	13	52.225	283
Instituciones Descentralizadas No Empresariales 1/	5.338.049	5.283.986	-54.063	33,3%	10	19	3	9.041	32
Empresas Públicas No Financieras	4.766.981	4.731.519	-35.461	29,8%	8	11	0	0	19
Instituciones Públicas Financieras	3.588.702	3.530.934	-57.768	22,3%	25	9	1	5.950	35
Órganos Desconcentrados	1.387.487	1.380.311	-7.177	8,7%	14	10	3	27.975	27
Gobiernos Locales 2/	574.122	564.228	-9.893	3,6%	44	34	3	8.932	81
Otras instituciones de Gobiernos Locales 3/4/	2.027	1.899	-128	0,0%	1	7	3	327	11
Fideicomisos	357.384	340.381	-17.003	2,1%	11	7	0	0	18
Sector Privado	32.021	31.591	-429	0,2%	54	6	0	0	60

Fuente: Contraloría General de la República (2018, p.68).

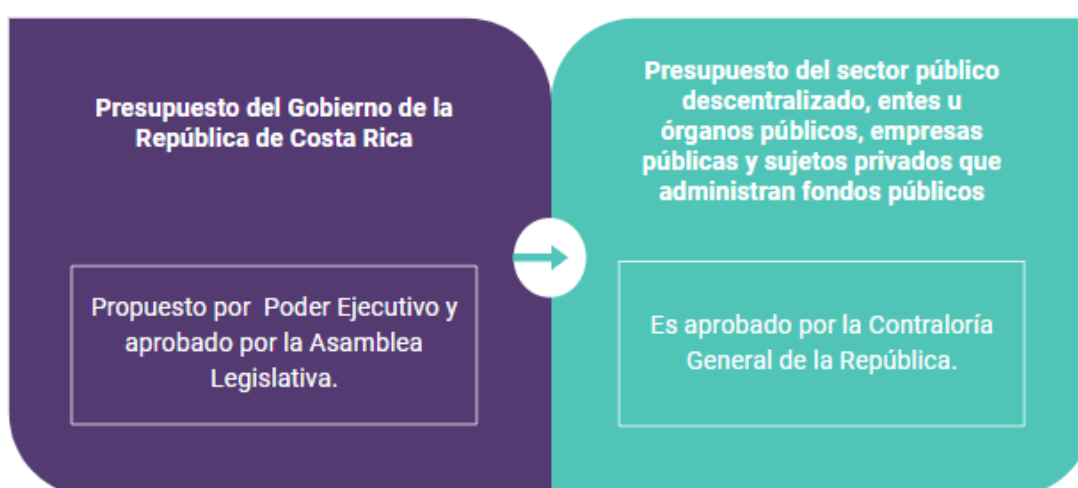
2.3. Marco teórico

2.3.1. Proceso presupuestario del sector público descentralizado costarricense

En primer lugar, se debe resaltar que en el país el proceso presupuestario se encuentra dividido en dos (Ver Figura 2). Por una parte, el Poder Ejecutivo propone el presupuesto del Gobierno de la República y lo aprueba la Asamblea Legislativa. Mientras que la Contraloría General de la República, como lo señala la Martner (2008), aprueba el presupuesto perteneciente al sector público descentralizado, a los entes u órganos públicos, empresas públicas y sujetos privados que administran fondos públicos.

Figura 2

Proceso presupuestario en Costa Rica



Fuente: Elaboración propia en base a Martner (2008).

Seguidamente, para comprender qué es el proceso presupuestario es necesario definir el término presupuesto. Este posee diversos significados, sin embargo, para la presente investigación se utilizará la definición establecida en la Norma Técnica sobre Presupuesto Público N-1-2012-DC-DFOE, la cual señala que el **presupuesto** es un “instrumento que expresa en términos financieros el plan anual de la institución, mediante la estimación de los ingresos y de los gastos necesarios para alcanzar los objetivos y las metas de los programas presupuestarios establecidos” (Contraloría General de la República, 2012, p.5).

Ahora bien, según la CGR (2012) el **proceso presupuestario** es el “conjunto de fases continuas, dinámicas, participativas y flexibles, mediante el cual se formula, aprueba, ejecuta, controla y evalúa la gestión institucional, en sus dimensiones físicas y financieras, de conformidad con el bloque de legalidad” (p.17). Seguidamente, otro concepto a destacar

es el **bloque de legalidad**, el cual se define como el conjunto de “normas jurídicas, escritas y no escritas, a cuya observancia se encuentra obligada la Administración Pública (...)” (Poder Ejecutivo, 2006, p. 3).

Como se señaló anteriormente, a la Contraloría General de la República le corresponde fiscalizar y, aprobar o improbar los presupuestos de una serie de instituciones. La Norma N-1-2012-DC-DFOE determina que estas son:

- Las instituciones autónomas, así como al resto de la Administración descentralizada, las instituciones semiautónomas y las empresas públicas.
- Las Municipalidades y otras entidades de carácter municipal.
- Los entes públicos no estatales cuyo presupuesto requiere de la aprobación presupuestaria de la Contraloría General de la República.
- Los contratos de fideicomisos suscritos con fondos públicos y que deben someter su presupuesto a la aprobación de la Contraloría General de la República.
- Los órganos, unidades ejecutoras, fondos, programas y cuentas que administran recursos de manera independiente de la institución a la que pertenecen, según el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. (CGR, 2012, p.7)

Por último, es necesario clarificar que en las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público (2012) se diferencian dos marcos específicos, el referido al Subsistema de Presupuesto Institucional y el referido al proceso presupuestario en general. A continuación, se detallan ambos:

2.3.2. Marco del Subsistema de Presupuesto Institucional

Toda institución que se encuentre bajo el alcance de la Norma N-1-2012-DC-DFOE debe establecer un Subsistema de Presupuesto Institucional en su estructura. Este subsistema comprende “los principios, las técnicas, los métodos y procedimientos empleados, así como los órganos participantes en el proceso presupuestario institucional” (Contraloría General de la República, 2012, p. 7). Además, se conforma por el jerarca, funcionarios que les compete esta responsabilidad y por los titulares subordinados.

Asimismo, la CGR (2012) establece dentro de las competencias que le corresponden a este subsistema, las siguientes:

- Presupuestar los recursos de la institución: esta presupuestación debe encontrarse estrictamente relacionada con la planificación institucional, ya que debe reflejar los

objetivos, metas y prioridades de la institución, Asimismo, debe responder a los planes de desarrollo, sectoriales, regionales o según corresponda.

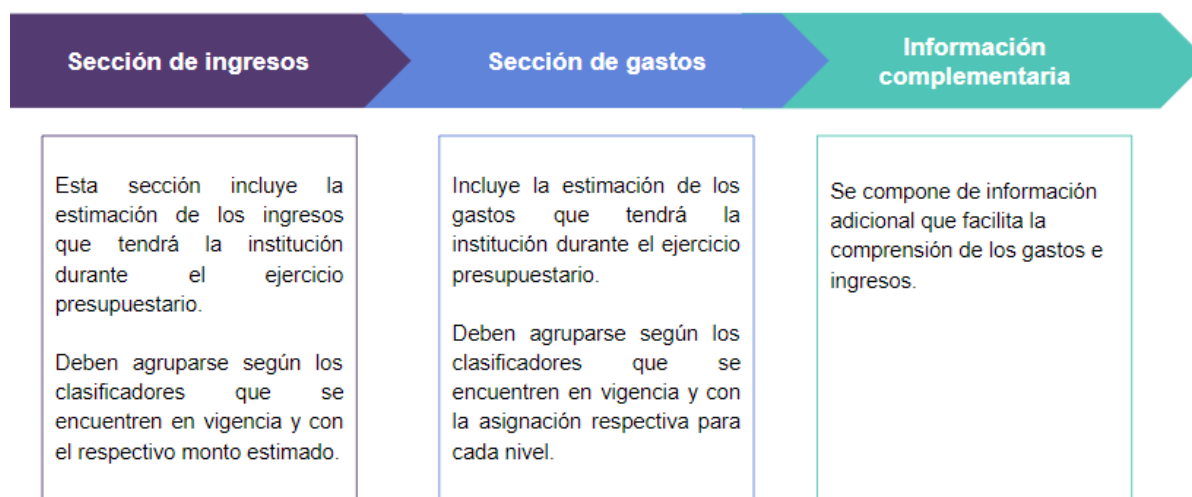
- Procurar que el proceso presupuestario se cumpla de forma adecuada.
- Velar porque la ejecución del presupuesto se realice de manera óptima y coordinada, respetando los límites presupuestarios, la naturaleza de los gastos y el respectivo avance o cumplimiento de metas y objetivos.
- Darles seguimiento a los resultados financieros de la gestión institucional y, en caso de ser necesario aplicar medidas correctivas. Lo anterior siempre procurando el uso racional de los recursos, así como el cumplimiento de los objetivos y metas establecidas.

Ahora bien, el presupuesto institucional comprende el presupuesto inicial y las variaciones durante el ejercicio económico de un año. En el caso de las instituciones que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Norma N-1-2012-DC-DFOE, deben acogerse a la técnica de presupuesto por programas. Como se ha señalado anteriormente, el presupuesto debe ser considerado un instrumento que ayude a “gestionar de una forma eficaz, eficiente y económica la prestación de los bienes y servicios públicos, en aras de lograr resultados positivos” (Contraloría General de la República, 2012, p.11).

Además, como lo señala la Contraloría General de la República (2012), el presupuesto institucional debe contener al menos 3 apartados; respectivamente la sección de ingresos, la sección de gastos y la información complementaria (Ver Figura 3). Cabe señalar que la sección de ingresos y gastos debe considerar todas las estimaciones necesarias para llevar a cabo el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos en la planificación.

Figura 3

Apartados del presupuesto institucional



Fuente: Elaboración propia con base en la Contraloría General de la República (2012).

Por último, el presupuesto institucional, así como el proceso presupuestario, deben regirse por los principios presupuestarios establecidos por la CGR (2012) en la Norma N-1-2012-DC-DFOE, los cuales son:

Tabla 9

Principios presupuestarios

Principio	Descripción
<i>Principio de universalidad e integridad</i>	El presupuesto debe contener todos los ingresos y gastos.
<i>Principio de vinculación del presupuesto con la planificación institucional</i>	El presupuesto debe responder a la planificación de corto, mediano y largo plazo.
<i>Principio de programación</i>	El presupuesto debe reflejar los objetivos, metas y productos y, los recursos necesarios para alcanzarlos.
<i>Principio de anualidad</i>	El presupuesto rige del 1 de enero al 31 de diciembre.
<i>Principio de unidad</i>	El presupuesto es un documento único.

<i>Principio de especificación</i>	Los ingresos y gastos, establecidos en el presupuesto, deben responder a una clasificación aceptada.
<i>Principio de equilibrio presupuestario</i>	Debe reflejar el equilibrio entre ingresos, gastos y fuentes de financiamiento.
<i>Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados</i>	El presupuesto debe contener elementos y criterios para medir los resultados relacionados con su ejecución.
<i>Principio de especialidad cuantitativa y cualitativa</i>	Las asignaciones presupuestarias de los gastos son el límite máximo de autorizaciones para gastar. Solamente se puede destinar el dinero a los gastos que ya se encuentran presupuestados.
<i>Principio de gestión financiera</i>	La administración de los recursos financieros se debe orientar a los intereses generales de la sociedad.
<i>Limitación en el presupuesto institucional para el financiamiento de gastos corrientes con ingresos de capital.</i>	Las instituciones poseen un límite para financiar su gasto corriente con fuentes extraordinarias de recursos.
<i>Principio de sostenibilidad</i>	Deben existir medidas que aseguren el financiamiento durante todo el periodo.
<i>Principio de claridad</i>	El presupuesto debe ser comprensible para todas las personas que utilizan la información contenida en este.
<i>Principio de publicidad</i>	El presupuesto debe estar al alcance del público, ya sea por medios electrónicos o por medios físicos.
<i>Principio de integralidad</i>	Todos los elementos del proceso presupuestario deben estar contenidos de forma coordinada y

armoniosa.

<i>Principio de divulgación</i>	Las actividades de las fases del proceso presupuestario deben ser comunicadas permanentemente.
<i>Principio de participación</i>	Se deben propiciar mecanismos para incluir la opinión de las personas en las fases del proceso presupuestario.
<i>Principio de flexibilidad</i>	Las premisas que sustentan las fases del proceso deben analizarse constantemente para ajustarlas a los cambios que se dan en el ambiente, con la finalidad de asegurar el cumplimiento de la planificación institucional.

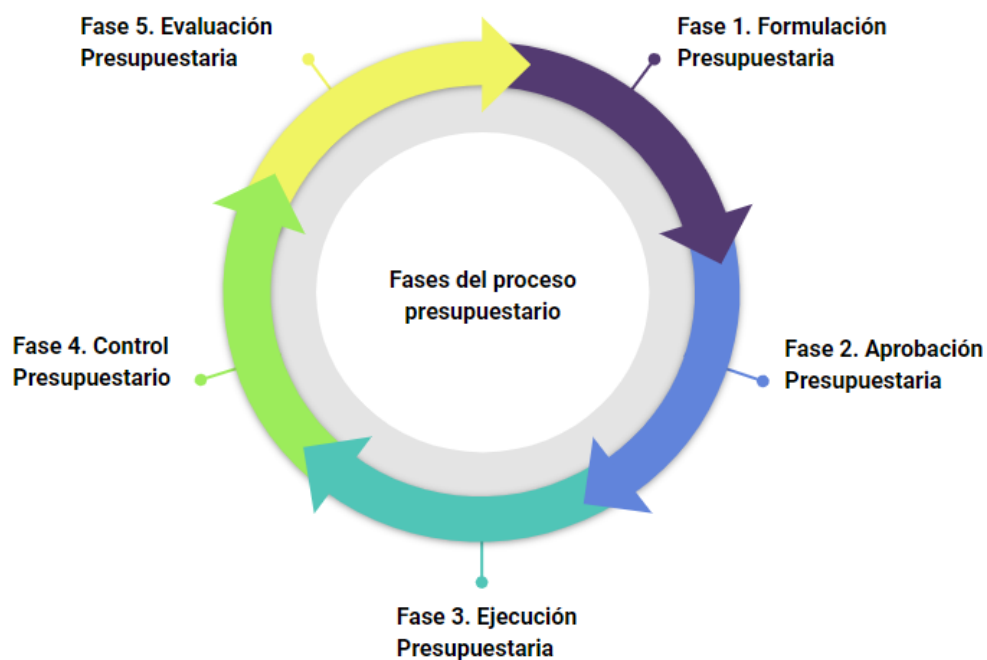
Fuente: Elaboración propia en base a la CGR (2012, pp.11-13)

2.3.3. Marco general del Proceso presupuestario, del sector público descentralizado costarricense

Ahora bien, lo que respecta al marco general del proceso presupuestario, la Contraloría General de la República (2012) establece en la Norma N-1-2012-DC-DFOE que el proceso presupuestario se conforma por cinco fases respectivamente: formulación presupuestaria, aprobación presupuestaria, ejecución presupuestaria, control presupuestario y evaluación presupuestaria (Ver Figura 4).

Figura 4

Fases del proceso presupuestario



Fuente: Elaboración propia con base en la Contraloría General de la República (2012, p.17).

En los siguientes apartados se detalla más a fondo cada una de las fases que componen el proceso presupuestario de las instituciones descentralizadas no empresariales. Dichas fases son:

2.3.3.1 Formulación presupuestaria

La formulación es la fase que abarca el “conjunto de normas y procedimientos sistemáticos y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo para la elaboración del plan anual operativo y el presupuesto” (Poder Ejecutivo, 2006, p.3). En esta etapa se debe procurar que el plan operativo y el presupuesto institucional se encuentren alineados, ya que el presupuesto debe considerar los recursos necesarios para el cumplimiento de los objetivos y metas.

La fase de formulación abarca la programación y la presupuestación de los ingresos y gastos del año. Según la Norma N-1-2012-DC-DFOE, en esta fase algunos de los elementos a considerar son:

Tabla 10

Elementos para considerar en la fase de formulación presupuestaria

Elementos	
<ul style="list-style-type: none">• Marco jurídico institucional.	<ul style="list-style-type: none">• Resultados de la ejecución y la evaluación de períodos anteriores.
<ul style="list-style-type: none">• Marco estratégico.	<ul style="list-style-type: none">• Planificación, políticas y lineamientos en materia de presupuestación.
<ul style="list-style-type: none">• Análisis del entorno.	<ul style="list-style-type: none">• Estimaciones de la situación financiera para el año de vigencia del presupuesto.
<ul style="list-style-type: none">• Requerimientos de contenido presupuestario del año.	<ul style="list-style-type: none">• Marco normativo y técnico aplicable al proceso presupuestario.
<ul style="list-style-type: none">• Sistemas de información.	

Fuente: Elaboración propia con base en la Contraloría General de la República (2012, p.19)

2.3.3.2 Aprobación

La aprobación es la fase que comprende el “conjunto de normas y procedimientos técnicos, legales y administrativos, mediante la cual la autoridad competente conoce, verifica y aprueba el presupuesto formulado o las modificaciones que de éste se le planteen para dar cumplimiento a los objetivos y metas establecidas (...)” (Poder Ejecutivo, 2006, p.2). Para que este presupuesto sea aprobado debe existir coherencia con la planificación institucional anual y debe estar sujeto al bloque de legalidad, tanto interno como externo.

En esta fase se le otorga validez y eficacia jurídica al presupuesto. Además, como se señala en la Norma N-1-2012-DC-DFOE, la fase de aprobación abarca la discusión y análisis sobre la viabilidad del presupuesto, así como la aprobación de este, ya sea a nivel interno como a nivel externo. Cabe destacar que existen dos niveles de aprobación presupuestaria, interna y externa (Ver Figura 5).

Figura 5

Tipos de aprobación presupuestaria



Fuente: Elaboración propia con base en el Poder Ejecutivo (2006, p.2) y la Contraloría General de la República (2012, p.23).

Primero que todo se encuentra la **aprobación interna** la cual es definida como el “proceso por medio del cual, el jerarca superior u órgano con la competencia necesaria, conoce y estudia el contenido del presupuesto formulado (...)” (Poder Ejecutivo, 2006, p.2). Además, al jerarca le corresponde verificar si este presupuesto cumple con el bloque de legalidad y seguidamente emite un acto administrativo con su respectiva aprobación o improbación, la cual puede ser parcial o total.

Además, el nivel de detalle del presupuesto para la aprobación interna se debe realizar según el “nivel de detalle que establezcan los clasificadores presupuestarios vigentes y con la agrupación por categorías programáticas que rige el presupuesto según lo establecido en la norma” (Contraloría General de la República, 2012, p.21).

Ahora bien, la **aprobación presupuestaria externa** le corresponde a la Contraloría General de la República ya que esta es el órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa, en el tema de la hacienda pública. A la Contraloría General de la República le corresponde revisar que el presupuesto institucional responda a los “aspectos de legalidad y técnicos que le ayudan a constituirse en un marco de referencia útil para que las instituciones puedan llevar a cabo su gestión en aras de lograr las metas, objetivos y resultados trazados” (Contraloría General de la República, 2012, p.23). Luego de esta revisión al órgano contralor le corresponde dar el veredicto final y por ende aprobar o improbar, de manera parcial o total, el presupuesto respectivo.

2.3.3.3 Ejecución

La ejecución es la fase que comprende el conjunto de normas y procedimientos técnicos legales y administrativos que, tomando en consideración el presupuesto aprobado, “se aplican para la recaudación o recibo de los recursos estimados en ese presupuesto, con el propósito de obtener bienes y servicios y ejecutar cualquier otro gasto (...) necesarios para el cumplimiento eficiente, efectivo y económico de los objetivos” (Contraloría General de la República, 2012, p.34).

Dicha fase comprende las “actividades administrativas y operaciones económico-financieras, que permiten recaudar o recibir los ingresos y utilizarlos en los gastos presupuestados” (Contraloría General de la República, 2012, p.34). Además, se establece que dicha fase es responsabilidad de la Administración, ya que las asignaciones presupuestarias aprobadas corresponden al límite de su accionar.

Asimismo, los entes bajo supervisión de la CGR deben presentar trimestralmente la “información de la ejecución de las cuentas del presupuesto” (Contraloría General de la República, 2012, p.38). Dicha información sobre la ejecución y datos presupuestarios adicionales, deben incluirse en el sistema electrónico de la Contraloría General de la República.

2.3.3.4 Control

La fase de control abarca el conjunto de “normas y procedimientos (...) que se aplican para garantizar razonablemente el cumplimiento eficiente, efectivo y económico del presupuesto institucional, incluyendo los respectivos objetivos y metas” (Contraloría General de la República, 2012, p.43). Cabe señalar que en esta fase se miden e identifican las desviaciones que se dan en la ejecución presupuestaria. Con la medición e identificación de las desviaciones se busca encontrar que se está realizando mal y de dicho modo aplicar medidas correctivas. Estas medidas se orientan a alinear el presupuesto con la planificación institucional y de dicho modo; mantenerse en el margen de los límites previstos.

Además, esta fase es “responsabilidad de los jefes, titulares subordinados y demás funcionarios de la institución” (Contraloría General de la República, 2012, p.44). Por último, los respectivos controles deben aplicarse antes, durante y después de la ejecución presupuestaria.

2.3.3.5 Evaluación

La última fase del proceso es la evaluación, la cual comprende el conjunto de “normas y procedimientos (...) mediante los cuales se analiza y valora en forma sistemática, objetiva y oportuna los resultados físicos y financieros de la administración de los ingresos y la ejecución de los programas presupuestarios” (Contraloría General de la República, 2012, p.45). Dicha evaluación debe realizarse basada en criterios de calidad, eficacia, economía y eficiencia.

Además, la evaluación contribuye al proceso de rendición de cuentas, ya que mediante esta fase se valora el cumplimiento de metas, objetivos y el valor público generado a la sociedad mediante los resultados alcanzados. Otro aspecto por señalar es que mediante la evaluación se “analiza la contribución de esos resultados al cumplimiento de la misión, políticas y objetivos de mediano y largo plazo” (Contraloría General de la República, 2012, p.45).

Por último, la CGR (2012) señala dentro de los aspectos a considerar en la evaluación del presupuesto, los siguientes:

- La calidad y suficiencia de la información que se utiliza para la evaluación.
- La demanda y satisfacción de los bienes y servicios entregados a los ciudadanos, en función de los criterios establecidos.
- El comportamiento de los indicadores de la planificación institucional, lo anterior basado en el presupuesto aprobado y el aporte de este a lo proyectado.
- Las desviaciones financieras detectadas y la incidencia en la ejecución física de la planificación anual.
- La información de los estados financieros, afectada por la ejecución del presupuesto.

2.4. Papel de la Contraloría General de la República en el proceso presupuestario

Como se señala en el artículo primero de la Ley N°7428, la Contraloría General de la República es “un órgano constitucional fundamental del Estado, auxiliar de la Asamblea Legislativa en el control superior de la Hacienda Pública y rector del sistema de fiscalización” (Asamblea Legislativa, 1994). Su papel en el proceso presupuestario se encuentra definido desde la Constitución Política de Costa Rica, en el artículo 184 se establece que la CGR tiene el deber y la potestad de “aprobar o improbar los presupuestos de las municipalidades e instituciones autónomas, así como fiscalizar la ejecución y liquidación de los presupuestos públicos” (Asamblea Legislativa, 1949).

Asimismo, en el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República [7428], se establece que a esta le corresponde examinar los presupuestos de los entes mencionados en el artículo 184 de la Constitución Política. Así como le corresponde examinar los presupuestos de la administración descentralizada, las instituciones semiautónomas, las empresas públicas, entes públicos no estatales que por ley están sometidos a esa aprobación y los órganos, las unidades ejecutoras, los fondos, los programas y las cuentas que administran recursos de forma independiente (Asamblea Legislativa, 1994).

Por último, en las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público N-1-2012-DC-DFOE (2012) se determina el papel específico de la Contraloría General de la República en las fases del proceso presupuestario. En este punto cabe señalar que además de su papel en la fase de aprobación, también tiene injerencia en la fase de ejecución y evaluación del proceso presupuestario. A continuación, se detalla el papel de esta en cada una de las fases:

2.4.1. Papel de la CGR en la fase de aprobación presupuestaria

Como se señaló en el apartado anterior, la fase de aprobación presupuestaria se encuentra dividida en dos partes; una aprobación interna en la cual se debe responder al bloque de legalidad interno y, una aprobación externa que debe responder al bloque de legalidad externo. Esta última le corresponde a la CGR; la finalidad de la misma es verificar que el presupuesto de la institución se encuentre alineado y responda tanto al ordenamiento jurídico como al marco técnico que le es aplicable.

La Contraloría General de la República no puede decidir cómo debe utilizar los recursos una institución, es decir hacia dónde debe dirigir los ingresos y los gastos, ya que no se encuentra dentro de sus potestades. Es por lo anterior que se considera la función de la CGR meramente de control, ya que lo que verifica es que la institución cumpla con los requisitos establecidos en la normativa. Por lo tanto, es según este criterio que determina la aprobación o improbación de los presupuestos.

Además, cabe destacar que en los últimos años la CGR ha tomado una posición de aprobación prudencial de los presupuestos, esto debido a la coyuntura que enfrenta el país. Esta aprobación se ha basado en tomar como punto de referencia el “contexto macroeconómico y otras variables del entorno que afectan el accionar de las instituciones, la continuidad de su gestión, la visión plurianual de su financiamiento y la demanda de los bienes y servicios” (Contraloría General de la República, 2019, p.77).

Respecto a las **fechas** de recepción de documentos para aprobación, por parte de la Contraloría General de la República, en la Norma N-1-2012-DC-DFOE (2012) se establece que el presupuesto inicial debe presentarse a más tardar el 30 de septiembre del año anterior. Mientras que el presupuesto extraordinario debe presentarse entre el 1 de enero y el último día hábil del mes de setiembre. Cabe señalar que ambos presupuestos se deben someter a aprobación de manera electrónica, mediante el sistema de la CGR.

Asimismo, la aprobación externa del presupuesto lleva consigo un análisis técnico y legal. La Contraloría General de la República (2012) determina que para llevar a cabo este análisis requiere la **revisión** de los siguientes elementos:

- Que exista coherencia entre el presupuesto institucional y la planificación anual.
- Contenido del presupuesto.
- Presupuesto por programas.
- Aspectos de forma y contenido de las categorías programáticas.
- Limitación en el presupuesto institucional para financiar el gasto corriente.
- La aprobación interna del documento presupuestario.
- Institución que emite el documento presupuestario se encuentre dentro de las que requieren la aprobación externa.
- Nivel de detalle de la aprobación externa del presupuesto institucional.
- Fecha y medio para someter a aprobación externa los documentos presupuestarios.
- Información que debe presentarse para la aprobación externa de los presupuestos institucionales.
- La justificación de las variaciones al presupuesto y vinculación con la planificación.
- La atención, por parte de los sujetos fiscalizados, de las disposiciones del bloque de legalidad cuyo incumplimiento implica la improbación total o parcial del documento presupuestario, o su devolución.

Ahora bien, los **documentos presupuestarios** que se envíen a la CGR para su respectiva aprobación deben contener la información y seguir la estructura establecida en la Norma N-1-2012-DC-DFOE (2012), dentro de la cual se incluye:

- El Instrumento que confirme que el documento presupuestario es oficial, así como el comprobante que indique que el documento presupuestario fue aprobado a lo interno.
 - El jerarca de la institución o de la instancia legal debe confirmar la oficialidad del documento.

- Transcripción del acuerdo mediante el cual se otorgó la aprobación a lo interno.
- Si debido al bloque de legalidad se requiere, debe adjuntarse una copia del acta de la sesión en que fue aprobado el documento.
- El documento presupuestario, el cual consta de tres secciones específicas:
 - **Sección de ingresos:** se deben clasificar de acuerdo al clasificador de ingresos vigente.
 - **Sección de gastos:** se deben presentar clasificados para cada programa y a nivel institucional, de acuerdo con los clasificadores vigentes.
 - **Sección de información complementaria:** dentro de la información complementaria a incluir, se encuentra:
 - El detalle del origen y del uso de los recursos.
 - La justificación de los ingresos: se deben justificar los ingresos que por sus características lo ameriten. Como por ejemplo cuando presentan variaciones importantes respecto al monto presupuestado el año anterior o porque son ingresos que por primera vez se incorporan.

En esta justificación se debe indicar la base legal, los supuestos para su percepción, la metodología utilizada para la estimación y la relación de los ingresos con los gastos respectivos. Además, se debe suministrar información sobre:

- Impuestos, tasas y tarifas.
- Transferencias: se debe especificar el nombre de la persona que las otorga, la referencia del documento presupuestario. En caso de ser una institución pública debe señalar donde incorporó la transferencia y la finalidad.
- Financiamiento interno y externo: incluye la emisión de títulos valores de deuda pública y la suscripción de contratos de préstamos. Debe especificar la base legal para acceder al financiamiento, la finalidad, el monto, el plazo, entre otros.
- Recursos de vigencias anteriores: si se incluye el superávit en el presupuesto inicial, debe adjuntarse una estimación suscrita por el encargado de asuntos financieros.

- Justificación de los gastos: se deben justificar los gastos que por sus características lo ameriten, esta justificación debe realizarse a nivel del programa y por partida presupuestaria.

En caso de ser necesario se debe indicar el criterio jurídico que respalda los gastos, el uso que se le dará a los montos presupuestados y la relación de los gastos con la planificación institucional establecida. Además, se debe suministrar información acerca de:

- Remuneraciones: deben justificarse cuando se crean plazas, cuando hay incrementos salariales o de dietas, y cuando se deben realizar ajustes a los incentivos. Se debe justificar el movimiento, así como la viabilidad del mismo.
 - Transferencias: se debe indicar la base legal; nombre del beneficiario, el monto y la finalidad.
 - Amortización e intereses de la deuda: se debe identificar el préstamo, la amortización, los intereses y el saldo de la deuda al momento de la aprobación.
 - Proyectos de inversión pública: solamente los que por su monto lo requieran. Se debe indicar el nombre del proyecto, la descripción, como se ejecuta y se financia, el costo y el plazo.
- Información institucional complementaria a la antes establecida, dentro de la cual se encuentra:
 - El plan anual institucional.
 - Certificación de cumplimiento del bloque de legalidad, tanto del presupuesto como del plan anual.
 - En caso de que sea la primera vez que la CGR revisa el documento presupuestario, deben adjuntar la autorización donde se indica que el presupuesto se debe manejar de manera independiente.

Una vez que la Contraloría General de la República recibe los documentos presupuestarios y los analiza, le corresponde **comunicar el resultado** de la aprobación presupuestaria externa. El resultado de esa aprobación puede ser “aprobación total o parcial, o en su defecto la improbación total en observancia de lo establecido en el marco jurídico, jurisprudencial y doctrinal aplicable” (Contraloría General de la República, 2012, p.32).

El resultado debe ser comunicado a la institución por medio de un acto razonado y en el plazo establecido. En la Norma N-1-2012-DC-DFOE (2012) se indica que el plazo para indicar el resultado del presupuesto inicial es entre el 1° de octubre y el 31 de diciembre del año previo, mientras que para las variaciones en el presupuesto es 15 días hábiles a partir de las fechas en que fue recibido el documento.

2.4.2. Papel de la CGR en la fase de ejecución presupuestaria

En la fase de ejecución presupuestaria la Contraloría General de la República también tiene injerencia ya que trimestralmente solicita, a los entes bajo su ámbito de supervisión, información referente a la ejecución de las cuentas del presupuesto. Dicha información debe incluirse en el sistema electrónico de la CGR, en la Norma N-1-2012-DC-DFOE (2012) se indica que dentro de la información a incluir se encuentra:

- El instrumento que confirme la oficialidad de la información.
- Los resultados de la ejecución presupuestaria.
- Información complementaria: dentro de esta se encuentran los comentarios acerca de aspectos relevantes de la ejecución presupuestaria y, la información referente a las partidas de gastos (remuneraciones, transferencias, amortización de deuda e intereses).

Además, la CGR también solicita información sobre la liquidación presupuestaria, esta última se entiende como el “cierre de las cuentas del presupuesto institucional que se debe hacer al terminar el ejercicio económico, con el cual se obtiene el resultado global de la ejecución del presupuesto (...)” (Contraloría General de la República, 2012, p.40). Dicha información debe emitirse a la CGR a más tardar el día 16 de febrero del año siguiente a la vigencia del presupuesto.

2.4.3. Papel de la CGR en la fase de evaluación presupuestaria

En la fase de evaluación presupuestaria la CGR, como ente fiscalizador, solicita informes semestrales sobre “los resultados de la evaluación presupuestaria, referida a la gestión física y financiera ejecutada” (Contraloría General de la República, 2012, p.47). En la Norma N-1-2012-DC-DFOE (2012) se señala que dicha información debe incluir:

- Instrumento que confirme la oficialidad de la información y comprobante de la aprobación por parte del jerarca.
- Información sobre la evaluación presupuestaria: dentro de esta se incluye
 - El comportamiento de los ingresos y gastos.
 - El resultado de la ejecución presupuestaria parcial o final (superávit o déficit).

- Las desviaciones que perjudiquen el cumplimiento de objetivos, metas y resultados.
- El desempeño institucional y programático.
- Situación económico-financiera de la institución según los estados financieros.
- Propuesta de medidas correctivas con la finalidad de fortalecer y mejorar la gestión institucional.
- Información complementaria: cualquier información adicional que se considere necesaria.

2.5. Presupuesto por programas

Martner (1978, p.66) establece que el presupuesto por programas (PPP) se considera una técnica auxiliar de la programación general del desarrollo. Esto se debe a que su tarea principal es detallar la asignación de recursos a nivel de programas actividades y proyectos. El PPP también relaciona el ahorro y la inversión a través de la técnica de programación global. Martner también sostiene que el PPP es útil aplicarlo en el corto plazo, es decir para periodos de un año, pero puede contener proyecciones entre dos y cinco años a futuro para mantener una alineación con la programación fiscal. Es decir que el PPP funciona como un instrumento de ejecución y operación de planes de largo plazo.

Por otro lado, Martner (2008, p.15) hace un análisis en torno a la presupuestación en los países latinoamericanos. Él menciona que el presupuesto está orientado a llevar a cabo las tareas necesarias para cumplir con la ejecución de gastos; esto relacionando la planificación de los diferentes programas del país con la ejecución del presupuesto destinado para cumplir esos programas. De Brasil, Martner destaca el Plano Plurianual (PPA) utilizado en su proceso de presupuestación ya que se realizan relatorías anuales de monitoreo y evaluación que permiten informar acerca de los desembolsos de recursos realizados en cada programa y del desempeño físico vis-a-vis las metas definidas previamente. Al vincular los desembolsos y las metas, se puede enlazar de manera sólida la ejecución presupuestaria con el presupuesto planificado.

Esta modalidad aplicada en Brasil, explicada por Martner (2008), establece que se deben definir programas prioritarios o estratégicos se ha focalizado en los programas prioritarios definidos en el PPA, que para el período 2000-2003 estaba compuesto por 366 programas estratégicos, y se debe designar un gerente público a cada uno. Este gerente público será responsable tanto del programa como de los costos y metas de este. De este modo no solo

se presupuesta de manera ordenada, sino que también al asignar una persona responsable y encargada de cada programa, se facilita la rendición de cuentas. (p. 17)

Seguidamente Martner (2008) describe que la presupuestación en Costa Rica es caracterizada por una larga tradición de planificación normativa y que esta fue afectada durante la década de los 90 debido a la desarticulación en el ciclo presupuestario con el Plan Nacional de Desarrollo (PND). Debido a que la formulación del PND ha mostrado una creciente desarticulación del ciclo presupuestario, surge el Sistema Nacional de Evaluación (SINE) también a cargo del MIDEPLAN. El objetivo de este sistema es reforzar el proceso de toma de decisiones propiamente políticas y presupuestarias. (p. 21)

De acuerdo con Kim citado por el Ministerio de Economía y Finanzas (2010), la presupuestación por programas se puede definir fácilmente como el proceso de elaborar un presupuesto cuya estructura esté de acuerdo con los programas del gobierno. (p. 8) Esta presupuestación se caracteriza por enfocarse en los productos y resultados de cada programa, así como por realizar un cálculo total de los costos de los productos de cada programa. Con esto se pretende además de contabilizar los costos directos, también contabilizar otros tipos de costos vinculados a cada producto, como los indirectos, financieros a partir de los sistemas de información con los que se cuente. (p. 9)

De acuerdo con la norma N-1-2012-DC-DFOE (2012), el presupuesto institucional debe formularse con la técnica de presupuesto por programas. Esto quiere decir que las unidades encargadas deben definir y aprobar los programas del presupuesto de acuerdo con las funciones sustantivas de la institución. Además, se deben considerar las categorías programáticas que rigen para la planificación institucional y los requerimientos específicos establecidos por la Contraloría General de la República y otras instancias de control. Para cumplir con la estructura programática que rige el presupuesto se deben establecer subdivisiones en las categorías de nivel inferior de acuerdo con las necesidades de información para la toma de decisiones. Algunos ejemplos de subdivisiones de las categorías son: subprograma, actividad, proyecto, obra y tarea.

La Guía metodológica para fortalecer el proceso de revisión y ajuste de las estructuras programáticas del presupuesto de Costa Rica en el marco de la gestión para resultados en el desarrollo, publicada en 2018 por el Ministerio de Hacienda en conjunto con el MIDEPLAN, define que la categoría programática de mayor nivel en el proceso de presupuestación es el programa presupuestario. La misma afirma que la estructura programática del presupuesto permite vincular los recursos financieros requeridos para generar productos (bienes o servicios) que coadyuven a la obtención de los resultados. Esta

condición se considera indispensable para la aplicación posterior de la técnica de la programación presupuestaria que asigna los recursos financieros y físicos reales vinculados a la producción final. (p. 27)

Además, esta guía metodológica establece que este programa presupuestario debe expresar la contribución que hace la organización al logro de uno o varios resultados de efecto e impacto. El mismo se conforma de categorías programáticas menores como lo son: subprograma, proyecto, actividad y obra. (p. 27)

Las categorías programáticas contempladas en el presupuesto por programas deben incluir (Ministerio de Hacienda, 2018):

- El nombre de la categoría programática, con la codificación respectiva.
- Una descripción general de la categoría programática que incluya los objetivos – identificando los relacionados con el Plan Nacional de Desarrollo o con los planes sectoriales, regionales y municipales–, las metas, indicadores y otros elementos como la misión del programa, en caso de que la Administración la haya definido a ese nivel.
- La unidad ejecutora.
- Especificación de la fuente de financiamiento y el monto correspondiente.
- Un detalle de los indicadores que incluya: tipo, descripción, fórmula y fuente de información a los que están referidos sus objetivos y metas.
- Un detalle de las metas y la asignación de recursos asociados a ellas.
- En el caso de los programas presupuestarios se deberá informar sobre el aporte que el logro de sus metas y objetivos dará a los resultados esperados en el mediano y largo plazo.
- El cronograma de la ejecución física y financiera para alcanzar los objetivos y metas de la categoría programática.
- El detalle de la asignación presupuestaria según las diferentes clasificaciones vigentes.
- Cualquier otra información relevante sobre el contenido de la categoría programática.

2.6. Presupuesto por resultados

La presupuestación por resultados (PpR), de acuerdo con Robinson y Last (2009), “tiene por objeto mejorar la eficiencia y eficacia del gasto público estableciendo un vínculo entre el financiamiento de las entidades del sector público, y su desempeño, utilizando sistemáticamente la información sobre resultados” (p.1). Los mismos afirman que la

presupuestación por resultados no debe ser un esfuerzo aislado, sino que debe considerarse como parte de un conjunto de reformas con mayor alcance y orientarse a desarrollar la gestión por resultados que tiene por objeto enfocar la gestión pública más en los resultados concretos obtenidos que en los procesos internos. (p. 2)

Más adelante, Robinson y Last (2009) establecen como requisitos para llevar a cabo una presupuestación por resultados en primer lugar, tener información sobre los objetivos y resultados del gasto del gobierno, recogida en indicadores clave de desempeño y en una forma simple de evaluación de los programas. En segundo lugar, afirman que es necesario un proceso de elaboración del presupuesto que facilite el uso de esta información para la toma de decisiones sobre el financiamiento del presupuesto, incluidos procesos simples de revisión del gasto y decisiones presupuestarias de los ministerios ejecutores del gasto. (p. 2)

Robinson y Last (2009) afirman que al incluir los resultados en el proceso de elaboración del presupuesto puede ayudar a mejorar la priorización del gasto (la capacidad para asignar recursos limitados a fines que resulten más rentables). Asimismo, puede alentar a los ministerios ejecutores a gastar más eficiente y eficazmente, haciendo que tomen conciencia de que los resultados que logren determinarán el nivel de financiamiento que reciban, y reduciendo o simplificando los controles que dificultan el buen desempeño. (p. 2)

De acuerdo con Ministerio de Economía y Finanzas de Perú (2019), el presupuesto por resultados es una estrategia de gestión pública que facilita la vinculación entre la asignación de recursos presupuestarios destinados a bienes, servicios y a resultados. Se debe destacar que una característica sumamente importante de la PpR es que permite que los resultados obtenidos por las organizaciones puedan ser medibles y para esto se requiere compromiso de parte de las entidades públicas, designar claramente responsables, generar información y rendir cuentas.

Es decir que la importancia del PpR reside en que coadyuva a mejorar la calidad del gasto público al promover que las entidades del Estado utilicen los recursos estatales de manera eficiente y eficaz. Para conseguir esto se debe priorizar el gasto público en la generación de bienes y servicios que contribuyen al logro de resultados vinculados al bienestar de la población.

También el Ministerio de Economía y Finanzas de Perú (2010), en su documento titulado De las Instituciones al Ciudadano: La Reforma del Presupuesto por Resultados en el Perú, establece que el presupuesto por resultados es un “instrumento de gestión, que involucra a todo el proceso presupuestario se sostiene en el concepto de basar las decisiones, de todo

el ciclo presupuestario, en función a los resultados deseados y valorados por el ciudadano” (p.5). En el caso de Perú, el Estado estaba migrando de un modelo de presupuestación basado en insumos e instituciones a un modelo que se orientara a obtener resultados.

En este sentido, el Ministerio de Economía y Finanzas de Perú (2010) define que el presupuesto debe orientarse a cumplir los objetivos de interés para los ciudadanos y que satisfagan sus necesidades. Al mismo tiempo, se debe rediseñar el proceso de presupuestación en el aparato público y que este nuevo diseño debe abarcar todo el proceso presupuestario. Esto significa que se debe analizar la asignación de recursos públicos en todas las etapas (programación, formulación, aprobación, ejecución, seguimiento y evaluación) (p. 5)

Según Ministerio de Economía y Finanzas de Perú (2010), el PpR permite:

- Mejorar la calidad del gasto a través del fortalecimiento de la relación entre el presupuesto y los resultados.
- Determinar responsables en el logro de los resultados, en la implementación de los instrumentos del PpR y en la rendición de cuentas del gasto público.
- Establecer mecanismos para generar información acerca de los productos, los resultados y la gestión realizada por parte de la institución.
- Evaluar el logro de resultados y si estos son a favor de la población.
- Utilizar la información generada en la toma de decisiones con respecto a en qué y cómo se asignan los recursos públicos.

De acuerdo con el Ministerio de Hacienda (2016), “el PpR se plantea la necesidad de orientar el proceso presupuestario a partir de la modificación y mejora de las herramientas institucionales, que permita una vinculación plan-presupuesto” (p. 43). Además, establece que este tipo de presupuestación:

Consiste en la programación, aprobación, ejecución y rendición de cuentas de los recursos financieros de acuerdo con los resultados deseados e identificados en la planificación. Es fundamental la previsión de gastos en función de las prioridades para el desarrollo y que el análisis de la ejecución de los recursos asignados se realice evaluando los resultados alcanzados por la intervención pública (considerando tanto los productos como los efectos en la población) más que la simple contabilización de gastos monetarios. (p. 18)

Mientras tanto, el Ministerio de Economía y Finanzas (2010) sostiene que es necesario definir los resultados que se esperan obtener en la gestión pública y que los mismos inciden

directamente en el bienestar de la ciudadanía. De esta misma manera se deben definir los productos necesarios para obtener estos resultados planteados y luego asignarles el presupuesto correspondiente. (p. 22)

En síntesis, el Presupuesto para Resultados es una manera de presupuestar sumamente útil en la gestión pública ya que permite alinear la asignación de recursos económicos con los resultados planificados que el aparato público quiere obtener.

Capítulo 3: Análisis de resultados encontrados en el proceso presupuestario de las instituciones descentralizadas no empresariales, durante el período 2014-2018.

A partir de la crisis mundial del 2008, el panorama macroeconómico de nuestro país se ha tornado más complejo, el incremento de la deuda pública, el creciente déficit fiscal, el desacelerado crecimiento económico, el aumento del desempleo y la reducida reactivación económica, han traído consigo la necesidad de que las instituciones hagan un uso eficaz y eficiente de los recursos públicos ya que estos son limitados, las condiciones difíciles y las necesidades ciudadanas infinitas.

Este panorama se respalda con los datos emitidos por el Banco Central de Costa Rica en el Programa Macroeconómico 2019-2020, en el cual se indica que para el año 2018 se dio una desaceleración económica importante en donde el crecimiento económico se estimó en 2,7%, mientras que en el 2017 este crecimiento se mantuvo en 3,4% (BCCR, 2019). Además, según el BCCR citado por la CGR (2019):

esta desaceleración se asocia al deterioro de la situación fiscal, aumento del conflicto social derivado en movimientos de huelga, relativa dolarización del ahorro financiero, desaceleración del crédito al sector privado, y en general, un ambiente de alta incertidumbre económica, que limitó decisiones de consumo e inversión por parte de los agentes económicos. (p.15)

Por otra parte, la CGR (2019) señala que la inflación se mantuvo en 2.0% a diciembre del 2018. Asimismo, el BCCR (2019) señala que el déficit acumulado del Gobierno Central representó un 6,0% del PIB en el año 2018 mientras que “la razón de la deuda del Gobierno a PIB pasó de 48,7% en 2017 a 53,6% un año después” (BCCR, 2019, p.6).

Sin embargo, a pesar de que se tiene presente que los recursos son limitados y que es necesario utilizarlos de manera eficiente, cada año se observa que esto no se hace de la forma más adecuada. Es debido a lo anterior, que la Contraloría General de la República constantemente se encuentra verificando la utilización correcta de los recursos públicos y generando informes sobre el accionar de las instituciones públicas respecto al uso de estos.

Como se ha señalado en el capítulo anterior, la CGR es la encargada de aprobar el presupuesto de las instituciones públicas descentralizadas. Sin embargo, en los informes *Presupuestos Públicos: Situación y Perspectivas* ha dejado en evidencia que dicha aprobación presupuestaria presenta dificultades y que del total de instituciones que envían el presupuesto para aprobación, solamente una parte de los presupuestos son aprobados totalmente y sin ninguna complicación. Los restantes son aprobados parcialmente o son

improbados; debido a que no cumplen con los requisitos exigidos por la CGR para la respectiva aprobación.

Las razones por las cuales se aprueban parcialmente o se imprueban los presupuestos públicos, son reiterativas en las instituciones, a pesar de que la CGR emite consideraciones y recomendaciones en los informes de fiscalización y presupuestación. Dicha improbación y la aprobación parcial de los presupuestos refleja, en muchas ocasiones, que los presupuestos no se están elaborando en estricto apego a la normativa presupuestaria vigente y que atentan contra el uso eficaz y eficiente de los recursos.

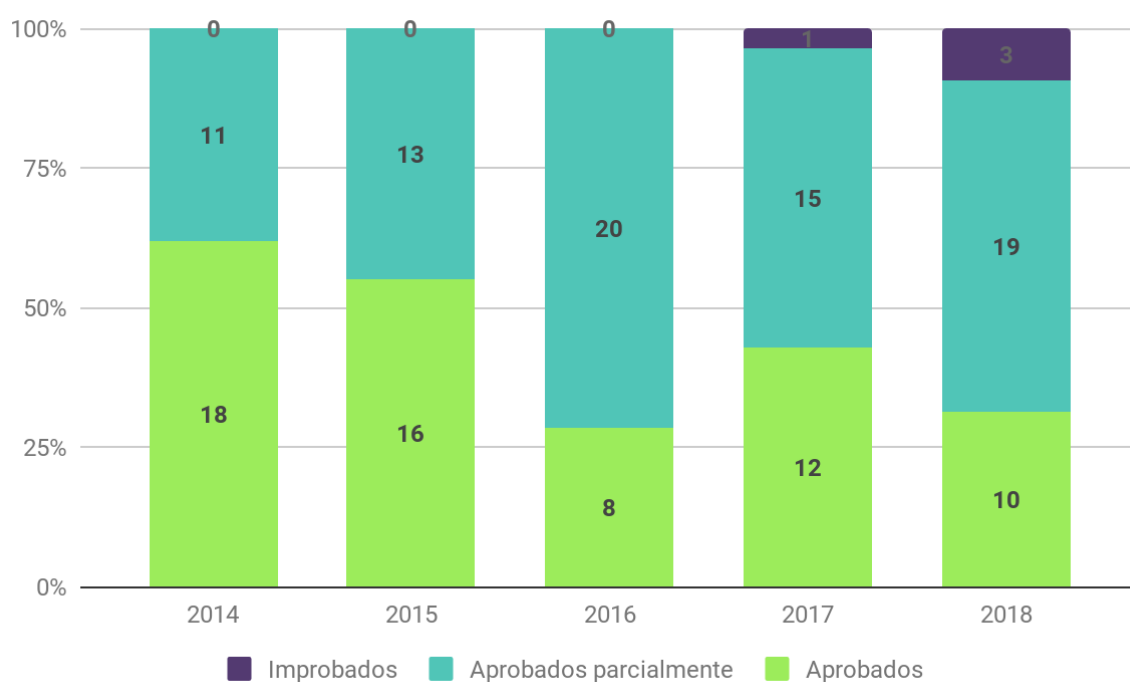
Sumado a lo anterior y de acuerdo con los informes mencionados, se observa que el proceso presupuestario se realiza con fallas y faltantes de información. Estas fallas generan que el presupuesto no sea aprobado en la primera revisión, lo que ocasiona que se generen atrasos en los diferentes proyectos y programas destinados a la población. Es decir, si los presupuestos no se elaboran de manera correcta para ser aprobados en la primera revisión, al final la afectación la sufren los beneficiarios de las actividades que llevan a cabo las instituciones.

Además, cuando un presupuesto es improbadado, este debe ser rectificado y necesariamente debe pasar por el proceso de corrección del incumplimiento correspondiente para posteriormente ser reenviado a revisión por parte de la CGR. Se debe destacar que las improbaciones le generan a la CGR un mayor volumen de trabajo ya que implica volver a revisar los mismos presupuestos y generar nuevos informes.

Para el respectivo Seminario de Graduación, como se señaló en el capítulo 1, el estudio se enfoca en las **instituciones descentralizadas no empresariales**, las cuales no han sido ajenas a la situación descrita anteriormente. En la Figura 6 se puede observar, en valores absolutos, el resumen de la aprobación presupuestaria de las instituciones descentralizadas no empresariales durante el período 2014-2018. En el año 2014 de los 29 presupuestos revisados; 11 fueron aprobados parcialmente, en el 2015 fueron aprobados parcialmente 13, en el 2016 fueron aprobados parcialmente 20, en el 2017 fueron aprobados parcialmente 15 y uno improbadado, mientras que en el 2018 fueron improbadados 3 y aprobados parcialmente 19.

Figura 6

Resumen de la aprobación presupuestaria de las instituciones descentralizadas no empresariales, durante el período 2014-2018. - en valor absoluto -



Fuente: Elaboración propia con base en los informes elaborados por la Contraloría General de la República entre el año 2014-2018.

Debido a esta situación, se decide llevar a cabo el análisis de las falencias presentes en el proceso presupuestario de las instituciones descentralizadas no empresariales, durante el período 2014-2018. Dicho análisis se realiza mediante la revisión documental de literatura sobre presupuestación, así como la recolección y revisión de los informes sobre materia presupuestaria emitidos por la CGR, durante el 2014-2018.

En este proceso de revisión y análisis se consideran 80 instituciones descentralizadas no empresariales y se analizan 105 informes presupuestarios elaborados por la CGR, los cuales son sistematizados en una matriz de múltiple de entrada. Para unificar los resultados obtenidos del proceso se establecen 13 categorías de análisis, las cuales abarcan las falencias encontradas en los informes presupuestarios.

El presente capítulo, se dispone a presentar los resultados obtenidos en el proceso de revisión y análisis de los informes con la finalidad de identificar y agrupar en las categorías de análisis, previamente establecidas, las falencias encontradas. De este modo se pretende establecer posteriormente una guía de buenas prácticas en materia presupuestaria. El objetivo de construir esta guía es que la misma oriente a las instituciones públicas en el

proceso presupuestario, así como que sirva de guía específicamente para la elaboración del proyecto presupuestario que debe ser presentado ante la CGR para la respectiva revisión y aprobación correspondiente.

En la primera parte del capítulo se desglosan las instituciones que formaron parte del análisis, mientras que en la segunda parte se presentan los resultados obtenidos y el análisis de estos. Asimismo, se incluye el análisis de las fases del proceso presupuestario en que se presentan las falencias identificadas.

3.1. Instituciones analizadas

Como se señaló anteriormente, para la presente investigación se eligieron las instituciones descentralizadas no empresariales de nuestro país. Sin embargo, cabe destacar que del estudio se excluyeron las Juntas de Educación y las Juntas Administrativas de Colegios y otras instituciones educativas, esto por un tema de tiempo para la finalización de la investigación.

Omitiendo los 2 grupos de instituciones mencionados anteriormente, para el presente Seminario de Graduación, se analizaron 80 instituciones descentralizadas no empresariales (Ver Tabla 11) y 105 informes emitidos por la CGR durante el 2014-2018. Dichos informes tratan sobre presupuesto inicial, presupuesto extraordinario, liquidación presupuestaria y fiscalización. Asimismo, cabe destacar que, de las 80 instituciones estudiadas, 48 instituciones no cuentan con informes disponibles en la CGR.

Tabla 11

Instituciones descentralizadas no empresariales de Costa Rica

N°	Nombre de la institución
1	Academia Nacional de Ciencias *
2	Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP)
3	Bomberos de Costa Rica
4	Caja Costarricense del Seguro Social
5	Casa Hogar de la Tía Tere *
6	Colegio de Abogados *
7	Colegio de Bibliotecarios de Costa Rica *
8	Colegio de Biólogos de Costa Rica *
9	Colegio de Cirujanos Dentistas de Costa Rica *

10	Colegio de Contadores Privados de Costa Rica *
11	Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica *
12	Colegio de Enfermeras de Costa Rica *
13	Colegio de Farmacéuticos de Costa Rica *
14	Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos *
15	Colegio de Ingenieros Químicos y Profesionales Afines *
16	Colegio de Físicos de Costa Rica *
17	Colegio de Geólogos de Costa Rica *
18	Colegio de Ingenieros Agrónomos de Costa Rica *
19	Colegio de Licenciados y Profesores en Letras, Filosofía, Ciencias y Artes *
20	Colegio de Médicos Veterinarios de Costa Rica *
21	Colegio de Médicos y Cirujanos de Costa Rica *
22	Colegio de Microbiólogos y Químicos Clínicos *
23	Colegio de Optometristas de Costa Rica *
24	Colegio de Periodistas de Costa Rica *
25	Colegio de Profesionales en Ciencias Económicas de Costa Rica *
26	Colegio de Profesionales en Informática y Computación *
27	Colegio de Profesionales en Nutrición *
28	Colegio de Profesionales en Orientación *
29	Colegio de Profesionales en Quiropráctica *
30	Colegio de Profesionales en Ciencias Políticas y Relaciones Internacionales de Costa Rica *
31	Colegio Profesional de Psicólogos de Costa Rica *
32	Colegio de Químicos en Costa Rica *
33	Colegio de Secretariado Profesional de Costa Rica *
34	Colegio de Terapeutas *
35	Federación de Colegios Profesionales Universitarios de Costa Rica *
36	Colegio de Trabajadores Sociales de Costa Rica *
37	Colegio de Profesionales en Criminología de Costa Rica *

38	Colegio Universitario de Cartago (CUC)
39	Colegio Universitario Limón
40	Comisión de Energía Atómica de Costa Rica (CEA) *
41	Comisión Nacional de Asuntos Indígenas (CONAI)
42	Consejo Nacional de Cooperativas (CONACOO) *
43	Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (CONICIT)
44	Consejo Nacional de Rectores (CONARE)
45	Consejo Nacional de Rehabilitación y Educación Especial *
46	Corporación Arrocera Nacional (CONARROZ)
47	Corporación Ganadera
48	Corporación Hortícola Nacional (CHN) *
49	Ente Costarricense de Acreditación (ECA) *
50	Fondo de Desarrollo de la Provincia de Limón (FODELI) *
51	Fondo Nacional de Estabilización Cafetalera (FONECAFE) *
52	Fondo de Apoyo para Educación Superior y Técnica del Puntarenense *
53	Instituto del Café de Costa Rica (ICAFE) *
54	Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (ICODER)
55	Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura (INCOPECA)
56	Instituto Costarricense de Turismo (ICT)
57	Instituto de Desarrollo Rural (INDER)
58	Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM)
59	Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS)
60	Instituto Nacional de Aprendizaje (INA)
61	Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC)
62	Instituto Nacional de Mujeres (INAMU)
63	Instituto Tecnológico de Costa Rica *
64	Junta Administrativa Colegio San Luis Gonzaga *
65	Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)
66	Junta de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional (JUPEMA) *

67	Liga Agrícola Industrial de la Caña (LAICA) *
68	Oficina Nacional de Semillas (ONS)
69	Oficina Nacional Forestal (ONAFI) *
70	Patronato Nacional de la Infancia (PANI)
71	Patronato Nacional de Rehabilitación (PANARE)
72	Programa Integral de Mercadeo Agropecuario (PIMA)
73	Promotora de Comercio Exterior (PROCOMER) *
74	Servicio Nacional de Aguas Subterráneas, Riego y Avenamiento (SENARA)
75	Sistema de Emergencia 9-1-1
76	Superintendencia de Telecomunicaciones (SUTEL)
77	Universidad de Costa Rica (UCR)
78	Universidad Estatal a Distancia (UNED)
79	Universidad Nacional (UNA)
80	Universidad Técnica Nacional (UTN)

Nota: Las instituciones no cuentan con informes de la CGR *

Fuente: Elaboración propia con base en el Clasificador institucional del sector público (2014).

3.2. Análisis de resultados por categoría

Ahora bien, para identificar las falencias presentes en el proceso presupuestario de las instituciones seleccionadas; fue necesario establecer previamente una serie de categorías para facilitar el proceso de identificación y análisis. Las categorías establecidas son las siguientes:

Figura 7

Categorías de análisis

01	Principio plan presupuesto	El presupuesto responde a la planificación institucional de corto, mediano y largo plazo.
02	Principio de universalidad e integralidad	El presupuesto contiene todos los ingresos y gastos originados en la actividad financiera.
03	Principio de Sostenibilidad	Cuenta con medidas que aseguran el financiamiento, durante todo el periodo.
04	Principio de programación	El presupuesto refleja los costos de los objetivos, las metas y los productos que busca alcanzar la institución.
05	Principio de especificación	El presupuesto, en materia de ingresos y gastos, responde a una clasificación generalmente aceptada.
06	Principio de gestión financiera	El presupuesto responde a los principios de economía, eficacia y eficiencia.
07	Principio de especialidad cuantitativa y cualitativa	Las asignaciones presupuestarias de los gastos constituyen el límite máximo de autorizaciones para gastar.
08	Cumplimiento del bloque de legalidad	El presupuesto cumple con el bloque de legalidad interno y externo.
09	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	El presupuesto contiene elementos y criterios para medir los resultados de la ejecución.
10	Uso del Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP)	La Administración registra oportunamente en el SIPP la información que se genere durante el proceso plan-presupuesto.
11	Proceso de liquidación presupuestaria	Responde a la estructura establecida para elaborar informes de ejecución, según la norma N-1-2012-DC-DFOE.
12	Proceso de modificaciones presupuestarias	El proceso de modificaciones presupuestarias responde a lo establecido en la Norma N-1-2012-DC-DFOE.
13	Principio de divulgación	Las actividades son comunicadas de manera oportuna y permanente entre el personal.

Fuente: Elaboración propia basado en norma N-1-2012-DC-DFOE

De los informes revisados y analizados, se identificaron 186 falencias presentes en el proceso presupuestario. Estas falencias tienen una serie de consecuencias a nivel general, entre las cuales se destacan:

- La distribución de los recursos se realiza de forma desordenada, generando a corto plazo un aumento del gasto y a mediano-largo plazo aumento del déficit.
- La eficiencia con que trabajan las instituciones tiende a disminuir, lo anterior ya que se producen más productos/resultados o se producen menos, afectando a la población que necesita recibirlos.
- Además, debido a todo lo anterior se produce un efecto en el aumento de los costos de las políticas públicas, sin que este incremento sea en beneficio de los habitantes sino más bien para compensar las fallas en la elaboración presupuestaria (Marcel, M., Guzmán, M. y Sanginés M., 2013, p.55).

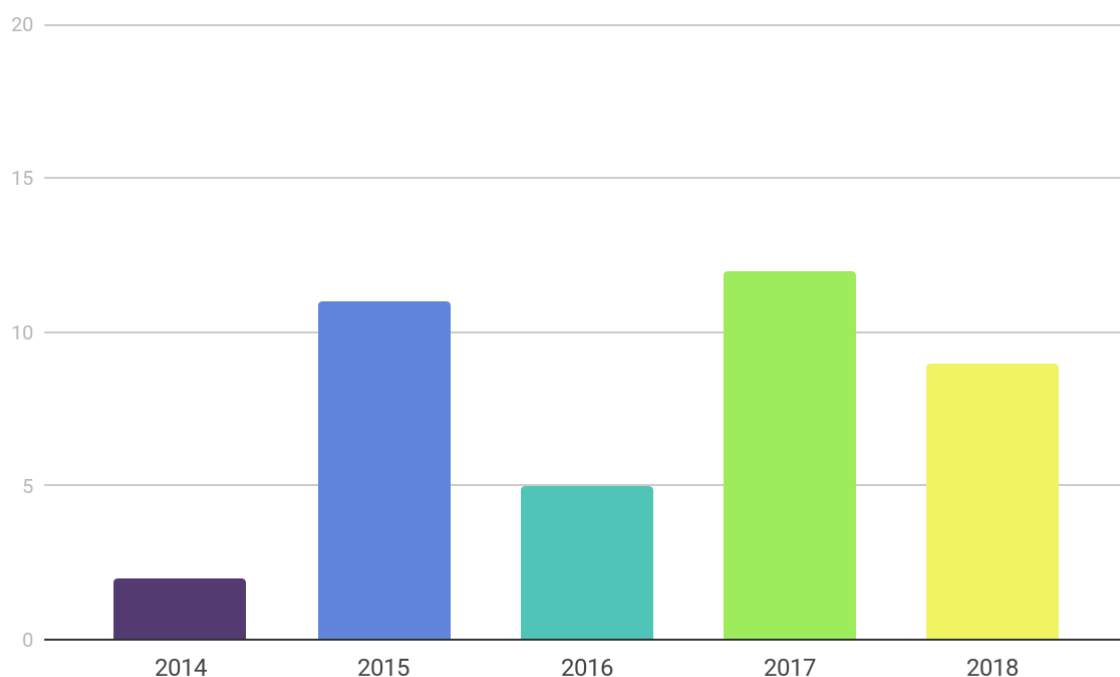
Ahora bien, respecto al principio que más se incumplió durante el período 2014-2018, se identificó que es el **principio de universalidad e integralidad**. Este mismo representa un 20.97% del total de las falencias identificadas, dentro de las principales causas de incumplimiento se encuentran:

- Lo presupuestado no corresponde al total de los gastos de la institución.
- Existen cuentas que no están siendo consideradas dentro del presupuesto.
- Inconsistencias en los montos de las transferencias por parte de entidades públicas.
- Subestimación o sobreestimación de ingresos.
- Sumas presupuestadas mayores a las que se encuentran en el Proyecto de Presupuesto Nacional.
- Inclusión de ingresos o gastos para contratos que no han sido oficializados.
- Estimaciones sin justificación o con modelos erróneos.
- Incluyen recursos que no son factibles de reportar.
- Ingresos sin respaldo.
- Errores en los cálculos.

El principio de universalidad e integralidad se incumplió 39 veces del 2014 al 2018, de las cuales 2 veces fueron en el 2014, 11 veces en el 2015, 5 veces en el 2016, 12 veces en el 2017 y 9 veces en el 2018 (Ver Figura 8).

Figura 8

Número de veces que se incumplió el principio de universalidad e integridad, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

En lo referido a la relación existente entre las fases del proceso presupuestario y el incumplimiento del principio de universalidad e integridad, se identificó que 38 veces se incumplió en la fase de la formulación presupuestaria, producto de que este principio va relacionado a la fase inicial.

Dentro de los motivos por los cuales se incumplió dicho principio se encuentra que lo presupuestado no corresponde al total de gastos de la institución, es decir existen cuentas que no están siendo tomadas en consideración en el presupuesto. Lo anterior se interpone a la finalidad del presupuesto, el cual debe expresar “en términos financieros el plan anual de la institución, mediante la estimación de los ingresos y de los gastos necesarios para alcanzar los objetivos y las metas (...)” (Contraloría General de la República, 2012, p.5).

Es decir, al no incluir dentro del presupuesto todos los gastos del período se está dejando por fuera gastos necesarios para desarrollar ciertas actividades, por ende, se afecta el cumplimiento de los objetivos y metas de las instituciones, así como la prestación de los servicios y/o su accionar. Asimismo, se observa que no existe una relación directa entre el presupuesto y la planificación, ya que como se señala, no se consideran todos los gastos necesarios para alcanzar los objetivos y metas de la planificación institucional.

Otra de las causas de incumplimiento es la inconsistencia detectada en las transferencias realizadas de una institución pública a otra, es decir se determinó que la transferencia real difiere de los montos incluidos en los presupuestos. Por ejemplo, se detectaron inconsistencias en el caso de las transferencias provenientes de la Junta de Protección Social (JPS) hacia el Régimen No Contributivo de Pensiones, es decir la JPS presupuestó una menor cantidad de dinero respecto al que la institución (en este caso la CCSS) incluyó en la sección de ingresos de su presupuesto, esto según lo determinado por la CGR (2014, p.6).

Además, se encontraron inconsistencias en la transferencia que realiza el Gobierno Central al Régimen de Salud, ya que, como lo señala la CGR (2018), el monto estipulado en el presupuesto difiere del incluido en la Ley de Presupuesto de la República N°9632. Asimismo, se detectaron inconsistencias entre las transferencias provenientes de diversas instituciones públicas y lo establecido en la Ley de Presupuesto de Ordinario y Extraordinario de la República, que rige para el ejercicio económico respectivo.

Las diferencias existentes entre las transferencias reales y los montos presupuestados se presentan con frecuencia, lo anterior queda en evidencia en la noticia publicada por CRHoy en donde se señala que la CGR “no aprobó el presupuesto inicial del período 2019 del Fideicomiso Corredor Vial San Ramón-San José y sus radiales, ya que el Consejo Nacional de Viabilidad (CONAVI) no presupuestó más de ₡20 millones que debía transferir a ese proyecto” (Carvajal, 13 diciembre 2018, párrafo 1).

Por último, se identificó que en algunas ocasiones no se aportó la metodología, supuestos y/o justificaciones para respaldar ingresos y gastos incluidos en el presupuesto. Asimismo, se detectaron errores en el cálculo de rubros presupuestarios ya que no siguieron los modelos establecidos, como por ejemplo se determinó un error en el cálculo del Fondo de Capitalización Laboral debido a que no acataron lo estipulado en la Ley de Protección al Trabajador N°7983 (Asamblea Legislativa, 2000).

Ahora bien, la segunda falencia que más se ha presentado durante el período 2014-2018 es el incumplimiento del **principio de especificación**. Este representa un 20.43% del total de falencias identificadas, dentro de las causas por las cuales se incumple dicho principio; se destaca:

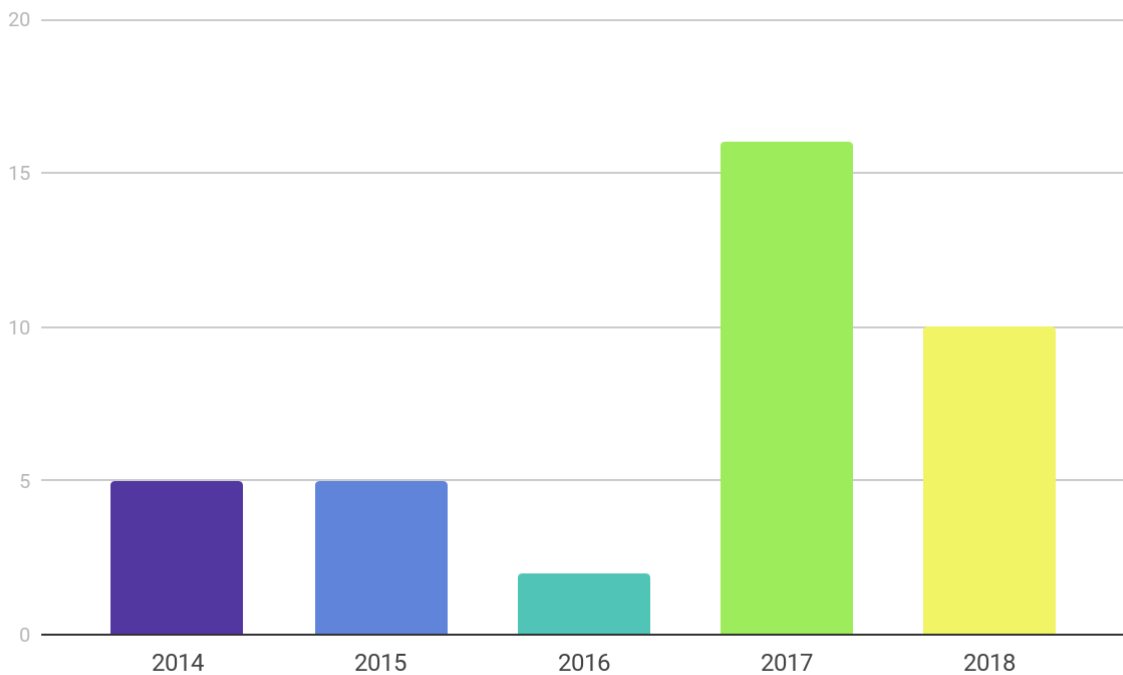
- Mala clasificación del presupuesto, de acuerdo con las partidas presupuestarias definidas por el Ministerio de Hacienda.
- Mala utilización de la partida Cuentas Especiales.
- Financiamiento de gastos con Superávit.

- Gastos no detallados debidamente, lo que impide determinar si se apegan a la clasificación establecida.

Según los datos arrojados por la revisión y análisis realizado, el principio de especificación se incumplió 38 veces, de las cuales 5 veces fueron en el 2014, 5 veces en el 2015, 2 veces en el 2016, 16 veces en el 2017 y 10 veces en el 2018 (Ver Figura 9).

Figura 9

Número de veces que se incumplió el principio de especificación, durante el período 2014 - 2018 -en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

Respecto a la relación existente entre las fases del proceso presupuestario y el incumplimiento del principio de especificación, se determinó que las 38 veces que se incumplió se dio en la fase de la formulación del presupuesto. Lo anterior debido a que las causas de incumplimiento se refieren meramente a la parte de elaboración presupuestaria, es decir los fallos se presentan al momento de clasificar las partidas presupuestarias y los montos.

Como se observa en las causas de incumplimiento; uno de los motivos por los cuales dicho principio se incumple es debido a que las instituciones públicas no aplican una clasificación de partidas presupuestarias correcta, es decir, no cumplen con lo estipulado en el Clasificador por Objeto del Gasto del Sector Público elaborado por el Ministerio de

Hacienda. Cabe mencionar, que el clasificador es una herramienta de gestión financiera y consiste en un “conjunto de cuentas de gastos, ordenadas y agrupadas de acuerdo con la naturaleza del bien o servicio que se esté adquiriendo o la operación financiera que se esté efectuando” (Ministerio de Hacienda, 2018, p.2).

Asimismo, al incumplir con este principio, se ve perjudicada la gestión de los recursos públicos ya que no se lleva a cabo con eficacia y eficiencia, como lo señala el Ministerio de Hacienda (2018). Además, con la utilización del Clasificador por Objeto del Gasto del Sector Público se procura generar información oportuna para “el análisis fiscal y la toma de decisiones de política económica y presupuestaria” (Ministerio de Hacienda, 2018, p.2), aspecto que también se ve perjudicado al incumplir dicho principio.

Otro de los motivos de incumplimiento más importante es la mala utilización de la partida Cuentas Especiales. El Ministerio de Hacienda (2018) determina que dicha partida incluye “gastos de diversa índole que por su naturaleza no pueden ser clasificados en los grupos anteriores y que son destinados para atender los gastos confidenciales de jefes de instituciones públicas, así como para reflejar el equilibrio presupuestario” (p.82).

Sin embargo, en el análisis se determinó que las instituciones utilizan dicha partida presupuestaria de manera sostenida y no solamente para equilibrar ingresos y gastos. Además, al incluir los gastos en la partida Cuentas Especiales se limita la identificación de las características del gasto, es decir los gastos no tienen justificación alguna por ende afecta la asignación eficaz y eficiente de los recursos públicos.

Por último, se detectó que en diversas ocasiones las instituciones públicas clasificaron algunos gastos dentro de la partida “Superávit libre”, sin embargo, en el artículo 7 del Decreto Ejecutivo N°34040 que reforma el artículo 7 del Decreto Ejecutivo N° 32452-H de 29 de junio de 2005 se establece que los recursos pertenecientes a esta fuente de financiamiento son parte del patrimonio y pueden utilizarse en los períodos siguientes para

financiar gastos que se refieran a la actividad ordinaria de éstas, con los cuales se atiende el interés de la colectividad, el servicio público y los fines institucionales, siempre que no tengan el carácter permanente o generen una obligación que requiera financiarse a través del tiempo (Poder Ejecutivo, 2007, párr. 8).

Sin embargo, estos gastos que se clasificaron en “Superávit libre” no coinciden con las características descritas en el artículo 1, por el contrario, se encuentran dentro de las restricciones que se establecen en este Decreto.

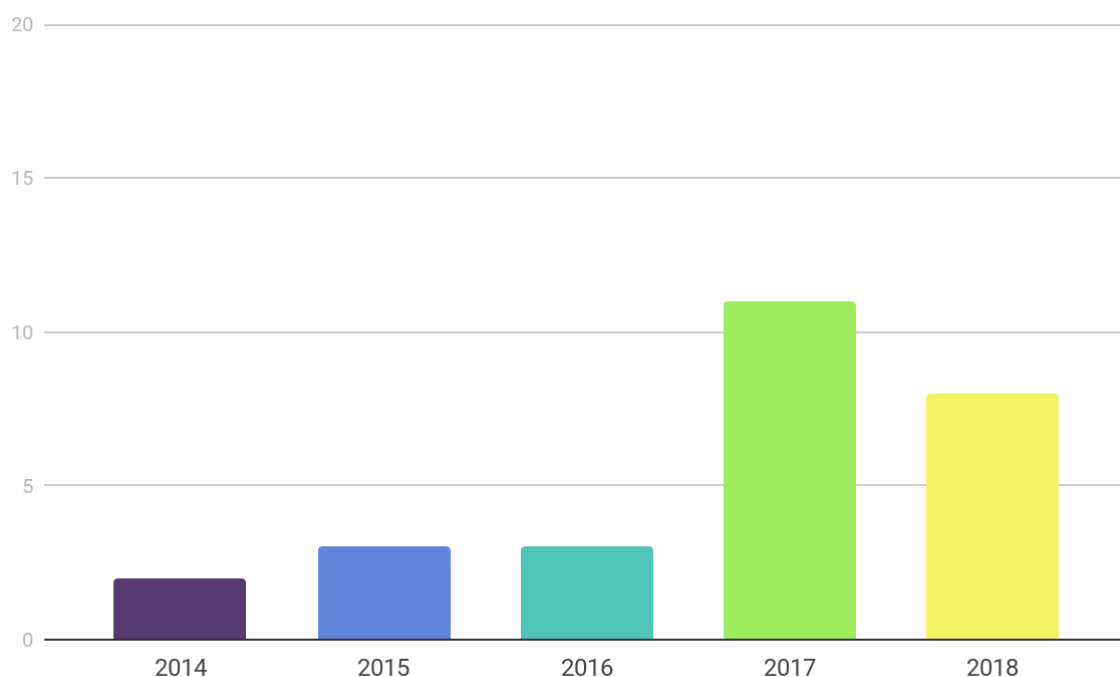
La tercera falencia identificada es el incumplimiento del **bloque de legalidad**, tanto interno como externo. Dicha categoría representa un 14.52% del total de las falencias identificadas, dentro de las causas de su incumplimiento se encuentran:

- Utilización de normativa desactualizada para elaborar el presupuesto.
- Falta de la certificación de verificación de requisitos del bloque de legalidad.
- Falta de fundamento jurídico que respalde los gastos.
- Incumplimiento de la normativa.
- Ausencia de aprobación por parte de la Autoridad Presupuestaria para la creación de puestos de trabajo incluidos dentro de la presupuestación.
- Ausencia de base legal para transferir dinero.
- Ausencia de requisitos para transferir dinero.
- Ausencia de convenios para la transferencia de dinero.
- No se emite el documento presupuestario correspondiente a la CGR.
- No hay integralidad de la normativa relacionada con el proceso presupuestario.
- Los gastos carecen de validez jurídica.
- Presentación no oportuna y omisión de información en los informes de ejecución y liquidación presupuestaria.
- Ausencia de normas legales para definir el destino específico de los recursos.
- Omisión del bloque de legalidad externo.
- Presentación de estados financieros incompletos.

De acuerdo con los datos arrojados por la revisión realizada, el bloque de legalidad fue incumplido 27 veces, de las cuales 2 veces fueron en el 2014, 3 veces en el 2015, 3 veces en el 2016, 11 veces en el 2017 y 8 veces en el 2018 (Ver Figura 10).

Figura 10

Número de veces que se incumplió el bloque de legalidad, durante el período 2014-2018
-en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

Respecto a la relación existente entre las fases del proceso presupuestario y el incumplimiento del bloque de legalidad, se determinó que 24 veces el incumplimiento se presentó en la fase de formulación, 2 veces en la fase de control y 1 vez en la fase de evaluación. Se debe señalar que los bloques de legalidad, interno y externo deben ser tomados en consideración desde el momento en que se formula el presupuesto.

Al incumplir este principio y no contemplar la normativa y/o los lineamientos necesarios para elaborar el proyecto presupuestario, este se formula de manera incorrecta ocasionando que la CGR no lo apruebe y por ende lo envíe a una segunda revisión. Como consecuencia, se genera que se den demoras en los tiempos inicialmente establecidos (Ganzino, 2009, p.82) así como que se dé un gasto mayor de recursos, ya que se están duplicando funciones.

Asimismo, otra de las consecuencias originadas debido al incumplimiento del bloque de legalidad, se relaciona con la afectación que se da en las instituciones a las cuales se les transfiere dinero por medio de leyes. Ya que, en muchas ocasiones, las instituciones no le prestan la atención debida a la normativa en donde se le da sustento jurídico a la transferencia, lo que ocasiona una diferencia entre el monto que debe ser transferido según la normativa y, el monto real que se está transfiriendo.

La consecuencia descrita anteriormente, se respalda con la noticia publicada el 1 de diciembre del 2019 por el Diario Extra, en la cual se señala que la Sala IV detectó vicios de inconstitucionalidad en el presupuesto del país, ya que no se está asignando el 8% del Producto Interno Bruto a la educación, como está estipulado en el artículo 78 de la Constitución Política de Costa Rica. De igual manera, se incumple el fallo de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en el año 2017, el cual obliga a que al Patronato Nacional de la Infancia (PANI) se le destine el 7% del dinero recaudado por el Impuesto sobre la Renta (Granados, 2019, párr. 2-4).

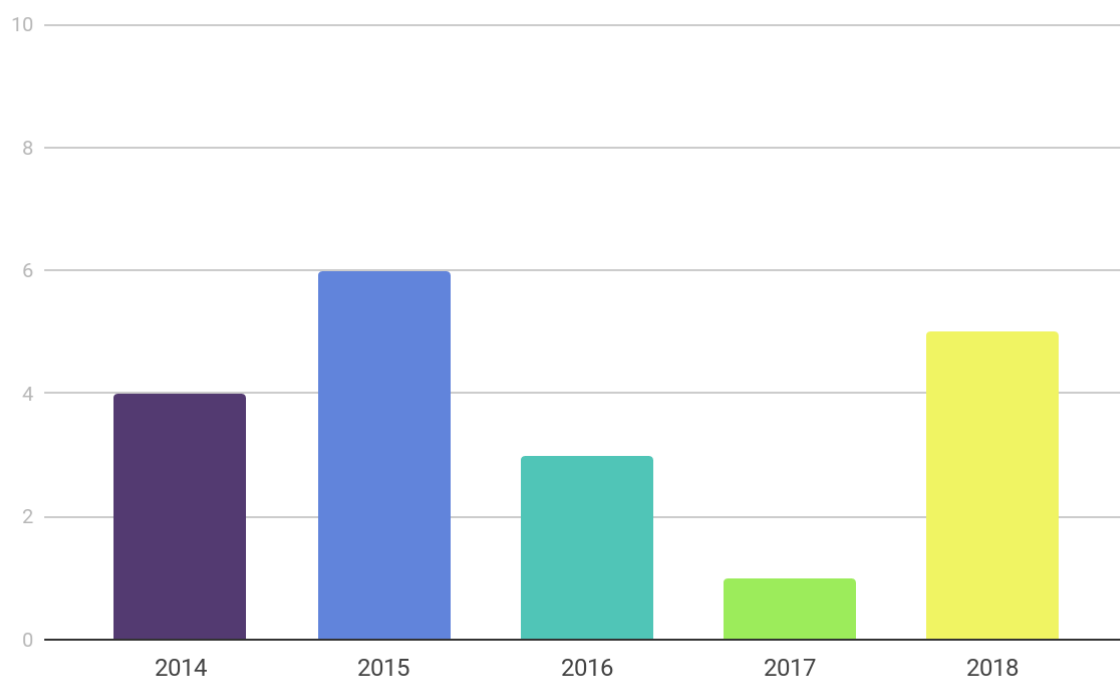
Asimismo, el incumplimiento del **principio de especialidad cualitativa y cuantitativa** representa un 10.22% de las falencias. Las causas que originan dicho incumplimiento son:

- Se excede el límite del gasto de acuerdo con la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.
- No se determina, con la información aportada, las justificaciones del incremento significativo para ciertas partidas como remuneraciones.
- No aportan elementos adicionales que justifiquen un incremento superior a la meta de inflación proyectada por el Banco Central de Costa Rica.

El incumplimiento de este principio se presentó 19 veces, de las cuales 4 veces fueron en el 2014, 6 veces en el 2015, 3 veces en el 2016, 1 vez en el 2017 y 5 veces en el 2018 (Ver Figura 11).

Figura 11

Número de veces que se incumplió el principio de especialidad cuantitativa y cualitativa, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

Respecto a la relación entre el incumplimiento de dicho principio y las fases del proceso presupuestario, se determina que las 19 veces que se incumplió el principio se dio durante la fase de formulación presupuestaria. Lo anterior debido a que, de acuerdo con este principio, las asignaciones presupuestarias constituyen el límite máximo de autorizaciones para gastar y en estos casos, los presupuestos se formularon con montos que exceden las asignaciones.

Como se indica anteriormente, una de las causas de incumplimiento se debe a que el presupuesto institucional supera el límite de gasto definido por la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria. Esto trae consigo un desequilibrio en las finanzas de la institución, debido a que se tienen gastos superiores a los ingresos, lo cual a futuro da pie a una faltante de recursos para los programas, proyectos y/o metas dirigidas en beneficio de la población, así como un aumento en el déficit institucional (Bolaños, 2014, p.iv).

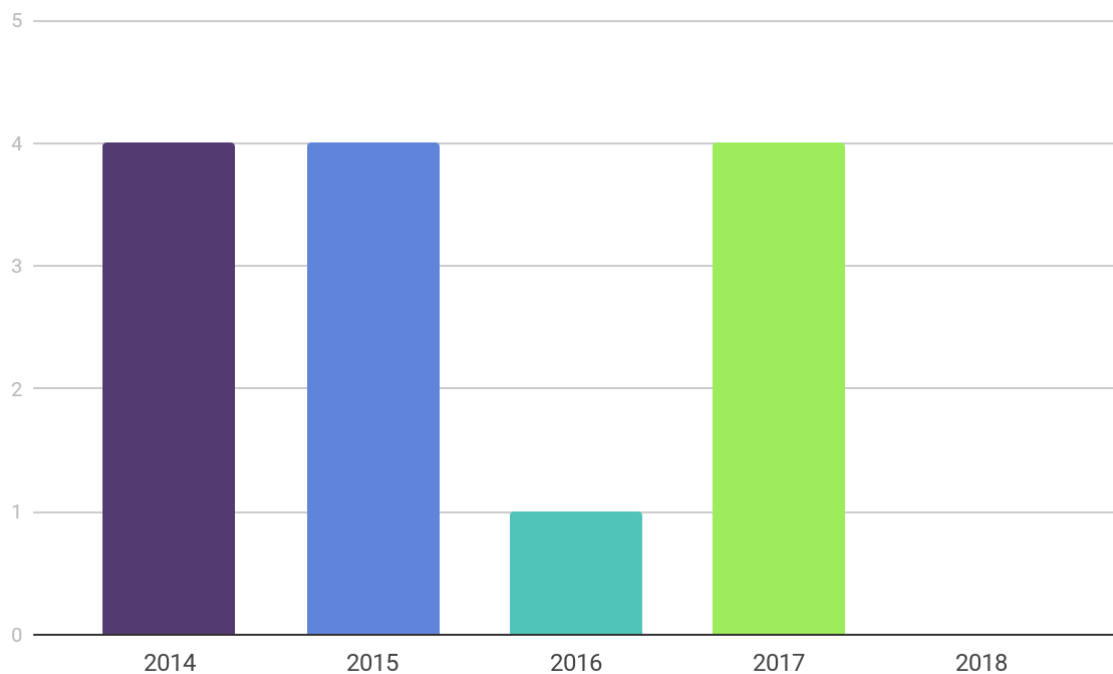
El **principio de programación** representa el 6.99% de los incumplimientos encontrados para el período del 2014 al 2018, las causas de su incumplimiento se derivan de:

- Carencia de metas cualitativas y cuantitativas, en los planes estratégicos institucionales, que puedan ser medidas.
- Recursos no asignados de acuerdo con la razón de ser de la institución.
- No hay relación entre los gastos y la normativa.
- Planificación presupuestaria sin respaldo de objetivos ni metas.
- Creciente acumulación de superávit sin metas ni objetivos asociados.
- El Plan Anual Operativo no está alineado con los objetivos, metas, indicadores y actividades del Plan Nacional de Desarrollo.
- Clasificación del dinero presupuestado no concuerda con la finalidad del fondo.

Este principio se incumplió 13 veces, de las cuales 4 veces se dieron en el 2014, 4 veces en el 2015, 1 vez en el 2016 y 4 veces en el 2017 (Ver Figura 12). Asimismo, el incumplimiento de dicho principio se presentó mayoritariamente en la fase de formulación presupuestaria. Lo anterior debido a que al formular el presupuesto este refleja los objetivos, metas y productos, así como los recursos necesarios para alcanzarlos.

Figura 12

Número de veces que se incumplió el principio de programación, durante el período 2014 - 2018 -en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

La principal consecuencia de este incumplimiento reside en que no se vean reflejados de forma completa e integral los costos de lo establecido en la planificación institucional

(programas, proyectos, metas y objetivos), afectando la consecución de lo programado y el accionar de la institución. Lo anterior, también puede generar un deterioro en la eficiencia de la institución, ya que al no tener claro los costos puede darse que sus actividades aumenten dicho rubro y que al final se termine pagando más de lo que inicialmente debía ser cancelado.

Además, al disminuir la eficiencia institucional se genera un efecto sobre lo planificado, ya que al no hacer un uso eficiente de los recursos y al no tener claro los costos, cabe la posibilidad de que queden objetivos y metas sin presupuesto y, por ende, estos no puedan ejecutarse. Lo anterior se ve reflejado en la publicación de CRHoy del día 31 de julio del 2013, la cual menciona que el Consejo Nacional de Vialidad (CONAVI) gastó en 6 meses el presupuesto total asignado para el año 2013. Dejando en evidencia que los objetivos y las metas esperadas, las cuales fueron planteadas en la segunda mitad del año se quedaron sin presupuesto (Soto, J., 2013, parr.4).

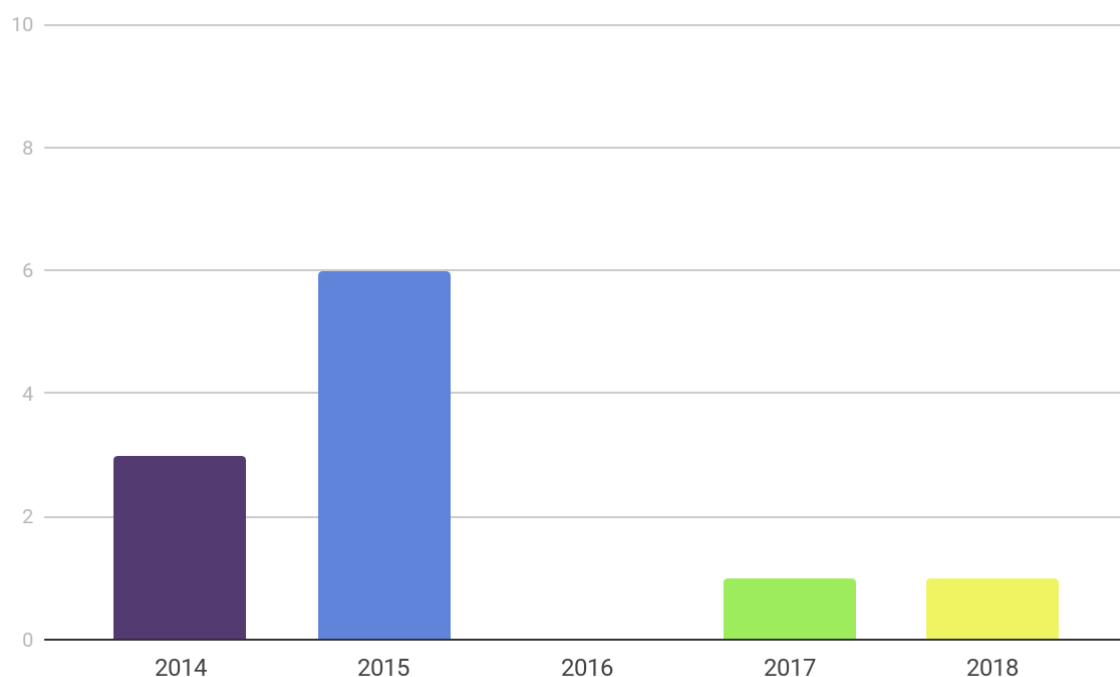
El principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados, representa un porcentaje de incumplimiento de 5.91%. Dentro de las razones de incumplimiento se encuentran:

- Carencia de indicadores de resultados para seguimientos de los objetivos estratégicos y las acciones a corto, mediano y largo plazo.
- Ausencia de mecanismos de control que garanticen continuidad y alineamiento de los proyectos y actividades incluidos en los Planes Operativos Institucionales, con los objetivos estratégicos considerados en el Plan estratégico Institucional.
- Falta de control, supervisión y seguimiento de las metas de los planes, proyectos y programas.
- Los indicadores de eficacia requieren mejoras
- No hay mecanismos de uso eficiente/eficaz de recursos asignados.
- No hay evaluaciones periódicas de impacto de resultados.
- No hay realimentación para la toma de decisiones.

Este último principio fue incumplido 11 veces durante el período estudiado, en el 2014 se incumplió 3 veces, en el 2015 se incumplió 6 veces, en el 2016 ninguna vez y, en el 2017 se incumplió una vez al igual que en el 2018 (Ver Figura 13).

Figura 13

Número de veces que se incumplió el principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

En relación con el incumplimiento del principio y las fases del proceso presupuestario, 5 veces fue incumplido en la fase de control, 5 veces en la fase de evaluación y 1 vez se incumplió en la fase de formulación. Este principio se incumplió mayoritariamente en la fase de control y evaluación debido a que su incumplimiento se relaciona con no considerar criterios para medir resultados, cabe señalar que esta medición se lleva a cabo en las fases de control y evaluación respectivamente.

Respecto a las consecuencias originadas por el incumplimiento de dicho principio, la más clara es la relacionada con la incongruencia entre lo presupuestado y los objetivos establecidos, es decir no se están tomando en consideración los resultados esperados en la presupuestación. Al no existir tal congruencia, los efectos que se desean conseguir con las acciones institucionales no van a ser los deseados y además, cabe la posibilidad de que no existan tales resultados al no contar con el dinero necesario para cumplirlos.

Asimismo, según lo establecido en la Norma N-1-2012-DC-DFOE, cuando hay un débil control del presupuesto, puede ocasionar problemas al momento de recibir la realimentación de este proceso y consecuentemente afectar la rendición de cuentas. Sumado a lo anterior, hay implicaciones en incurrir en gastos innecesarios o no prioritarios para la institución.

La noticia del 18 de marzo del 2018 publicada por La Nación, deja en evidencia que en el país se incumple este principio, al indicar que para el 2017 el Ministerio de Educación Pública (MEP) presupuestó la compra de una serie de bienes entre los que destacan: implementos deportivos, accesorios para los baños escolares, programas de computación y diversos materiales relacionados con las escuelas, los cuales al final del periodo presupuestario no fueron adquiridos por la entidad (Cerdas, D., 2018, párr. 1).

Lo anterior refleja una problemática, ya que al no contar con indicadores o instrumentos con los cuales las instituciones puedan ir controlando su presupuesto y verificando la ejecución de este, así como midiendo su avance, es difícil que se genere información útil para la toma de decisiones y para mejorar la gestión.

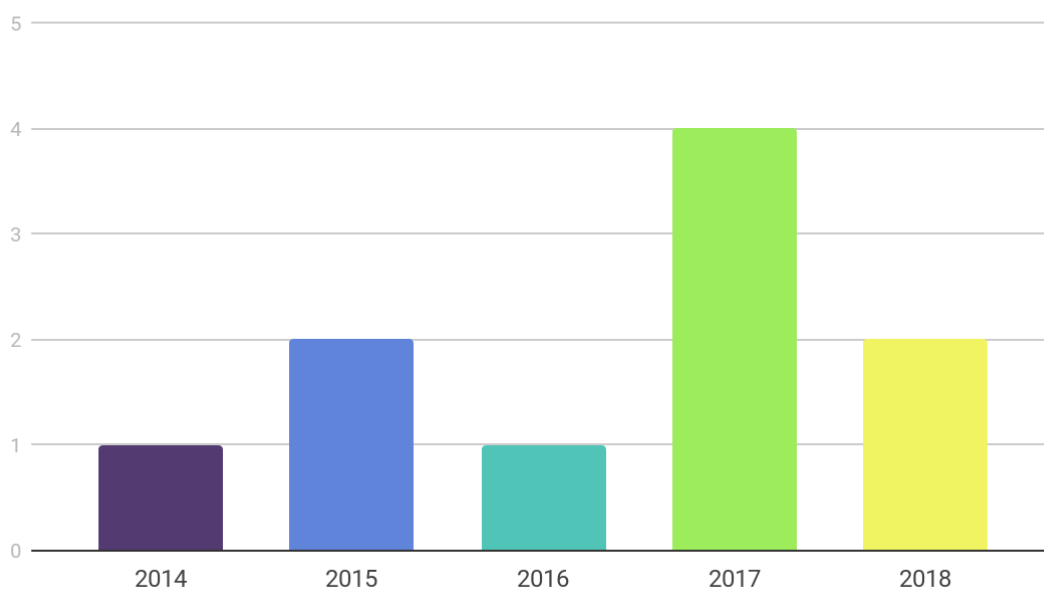
El **principio de plan-presupuesto** representa un porcentaje de incumplimiento de 5.38% del total de las falencias identificadas. Las causas de incumplimiento son las siguientes:

- No existe vinculación entre el plan y el presupuesto.
- La asignación de recursos no se encuentra respaldada con la planificación definida.
- No se cuenta con un mecanismo de control que permita asegurar la vinculación entre la ejecución física y financiera del plan-presupuesto.
- Los recursos propuestos no tienen asociados actividades ni metas en la planificación institucional a corto, mediano y largo plazo.

Durante el período 2014-2018 el principio plan-presupuesto se incumplió 10 veces, de las cuales una vez se incumplió en el 2014, 2 veces en el 2015, una vez en el 2016, 4 veces en el 2017 y 2 veces en el 2018 (Ver Figura 14).

Figura 14

Número de veces que se incumplió el principio plan-presupuesto, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

Respecto al incumplimiento del principio y las fases presupuestarias, el mismo se incumplió todas las veces en la fase de formulación presupuestaria. Lo anterior debido a que el presupuesto debe de realizarse paralelamente con la planificación, la cual debe de ser formulada desde el inicio de del proceso presupuestario.

En relación con las consecuencias de esta falla, Sotelo (2008) citado por Bonari y Gaspari (2014), indican que, al no existir esta coherencia entre lo planificado y presupuestado, no es posible determinar los resultados que se desean conseguir en la gestión institucional. Además, señalan que la presupuestación y la planificación carecen de viabilidad al no tener claros los criterios utilizados para consignar los recursos por utilizar.

Esta falencia fue demostrada por el diario CrHoy, el cual publica el 9 de diciembre del 2019 que el presupuesto nacional 2020 presenta debilidad en la congruencia con respecto al Plan Nacional de Desarrollo y de Inversión Pública 2019-2022. Además, este problema abarca los diferentes planes institucionales y sectoriales del país (Ruíz, G., 2019, párr. 1).

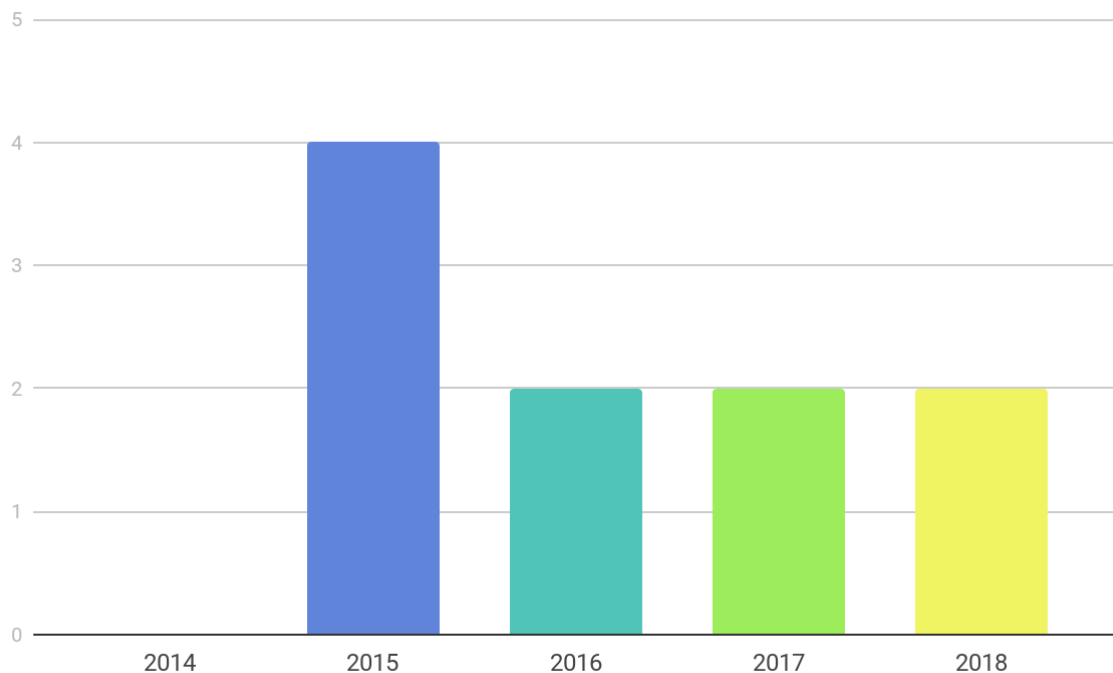
En lo referido al **proceso de liquidación presupuestaria**, este ha presentado fallos en un 5.38% del total de las falencias detectadas. Los cuales se deben a:

- Inconsistencias en la elaboración de la liquidación presupuestaria del período.
- Ausencia del manual de procedimientos del proceso de la liquidación presupuestaria.
- Debilidades en el registro contable de la ejecución presupuestaria y en el proceso de ejecución de partida de bienes duraderos.
- Incumplimiento de que un tercero independiente revise la liquidación presupuestaria.

Con respecto a los datos arrojados por la revisión y análisis realizado, el proceso de liquidación presupuestaria se incumplió 10 veces, de las cuales 4 veces fueron en el 2015 y 2 veces respectivamente en el 2016, 2017 y 2018 (Ver Figura 15).

Figura 15

Número de veces que el proceso de liquidación presupuestaria presentó debilidades, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

En lo que respecta a la relación existente entre las fases del proceso presupuestario y el incumplimiento del proceso de liquidación presupuestaria, se determinó que 3 veces presentó fallos en la fase de formulación, 2 veces en la fase de ejecución, 4 veces en la fase de control y 1 vez en la fase de evaluación.

En primer lugar, se destaca que de acuerdo con la norma N-1-2012-DC-DFOE es responsabilidad de cada institución “establecer los mecanismos y procedimientos

necesarios para garantizar razonablemente la confiabilidad, pertinencia, relevancia y oportunidad de la información contenida en la liquidación presupuestaria para que sirva de apoyo en la toma de decisiones y en la rendición de cuentas (4.3.17). Es decir, si las instituciones no poseen un manual de liquidación presupuestaria, se entorpece el proceso de liquidar el presupuesto y por ende no se suministra, a la CGR la información necesaria para la rendición de cuentas y la toma de decisiones.

Además, de acuerdo con la misma norma N-1-2012-DC-DFOE, los resultados de la liquidación presupuestaria muestran un resumen a nivel institucional que refleje la totalidad de los ingresos recibidos y el total de gastos ejecutados en el periodo para al final conocer el resultado financiero de la ejecución del presupuesto, es decir un superávit o un déficit. Lo anterior a la vez se traduce en el resultado de las realizaciones de los objetivos y metas previamente establecidos para cada uno de los programas. (4.3.19)

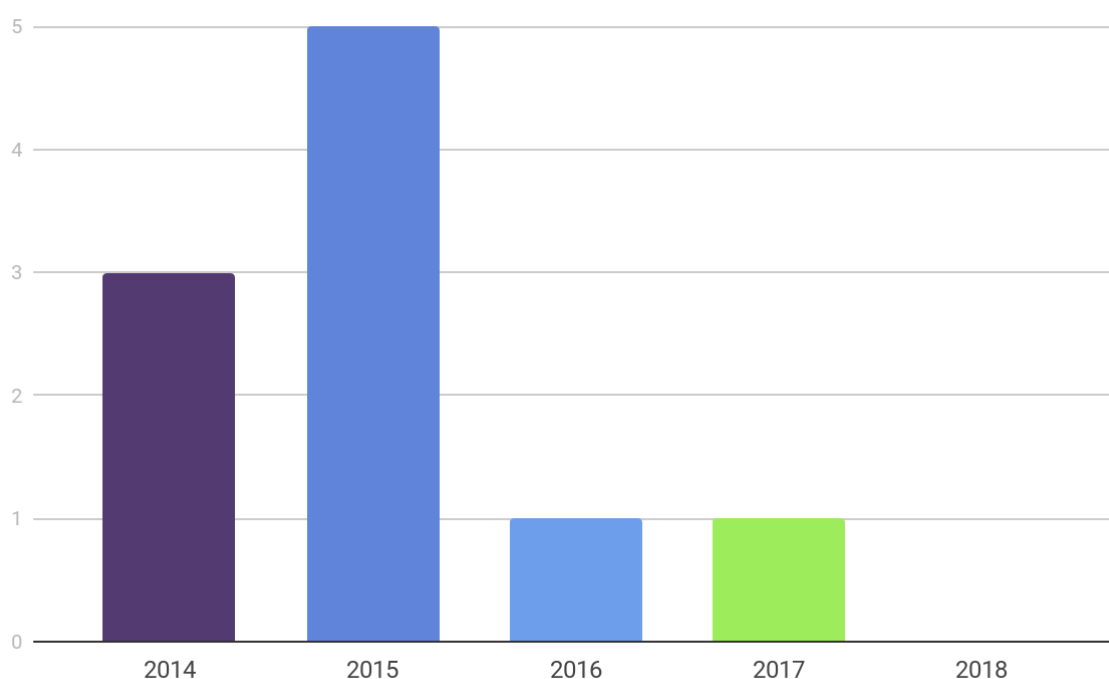
El **principio de gestión financiera** representa un 5.38% de las falencias, algunas de las causas son:

- Mala asignación de recursos, en la mayoría de los casos relacionada a la duplicidad.
- Incumplimiento de la asignación y el uso de los recursos públicos en términos de economía, eficiencia y eficacia.
- Los gastos presupuestados ya han sido incluidos en el presupuesto inicial del año anterior.
- No tomaron en cuenta provisiones por otros gastos relacionados con proyectos de la entidad.
- Poco porcentaje de ejecución de los objetivos del Plan Estratégico Institucional.
- Bajos niveles de ejecución física y financiera.
- Atrasos en la ejecución de obras.
- Subejecución presupuestaria.

Este último principio ha sido incumplido 10 veces durante el período estudiado, en el 2014 se incumplió 3 veces, en el 2015 se incumplió en 5 ocasiones y, en el 2016 y 2017 se incumplió 1 vez respectivamente (Ver Figura 16).

Figura 16

Número de veces que se incumplió el principio de gestión financiera, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

En lo referido a las fases del proceso presupuestario, 5 veces se incumplió en la fase de formulación presupuestaria, 4 veces en la fase de ejecución y 1 vez en la fase de control. Esto se debe a que, de acuerdo con el principio, el presupuesto debe plantear un uso eficiente y eficaz de los recursos orientando los mismos a cumplir con los intereses generales de la sociedad.

A pesar de que esta falencia **no es de las que se presentan más a menudo**, se resalta que de acuerdo con Andrea Salas (entrevistada por CRhoy en 2018), se debe hacer un buen uso del presupuesto y utilizarlo de manera adecuada para generar un buen impacto, asimismo, señala que para hacer un uso óptimo del presupuesto este debe ser formulado correctamente. Además, los incumplimientos a esta categoría, como lo son la duplicidad en la asignación de recursos, la asignación de recursos ineficiente e ineficaz o no contemplar todos los gastos asociados en la ejecución de proyectos, finalmente inciden en el bienestar generado para la población y en la consecución de objetivos.

Lo anterior se puede ejemplificar con el Patronato Nacional de la Infancia (PANI), el cual ha sido catalogado como inoperante por no tener una ejecución estratégica de su presupuesto. Lo anterior de acuerdo con Semanario Universidad (2019), el cual señala:

Según la Contraloría, el presupuesto del PANI aumentó desde el 2016, año en el que la institución recibió por primera vez el dinero correspondiente al 7% de la recaudación del impuesto sobre la renta. (párr. 2)

En tres años, el presupuesto de la institución aumentó en 119%. En el 2015, el PANI recibió ¢22.365 millones y, para el 2018, el Poder Ejecutivo le giró ¢49.012 millones. (párr. 3)

En tres años, las oficinas locales aumentaron de 41 (2015) a 52 (2018). Sin embargo, el aumento no las hizo más eficientes. Las metas operativas de denuncias fueron incumplidas por 17 oficinas en el 2015 y, en comparación, fueron incumplidas por 32 de ellas durante el 2018. (párr. 8)

Con los datos anteriores se puede observar que la ejecución presupuestaria del PANI no responde a los principios de economía, eficiencia y eficacia; y que el hecho de que aumente la asignación presupuestaria de una institución no implica que la misma vaya a tener mayores o mejores resultados. Además, de acuerdo con la misma noticia, la inoperancia de la institución finalmente afecta la atención a la población:

Estas debilidades pudieron incidir en que niños, niñas y adolescentes bajo condiciones de abandono y de maltrato familiar no hayan contado con la atención integral que requieren, dada la incapacidad de atender oportunamente las denuncias que se reciben en algunas oficinas locales, la falta de creación de cupos en alternativas de protección y la poca claridad con la que se ejecutaron los proyectos de promoción y prevención que no permite conocer sus efectos reales (párr. 9).

En conclusión, como se puede observar en la noticia anterior; cuando una institución incumple el principio de gestión financiera, el cual determina que el uso de los recursos debe realizarse de acuerdo a principios de economía, eficiencia y eficacia, se presenta un detrimento en el servicio prestado y por lo tanto, se ven directamente perjudicados los beneficiarios.

El **proceso de modificaciones presupuestarias** presentó debilidades, del total de falencias identificadas esta categoría representa un 1.61%. Dentro de las causas se encuentran:

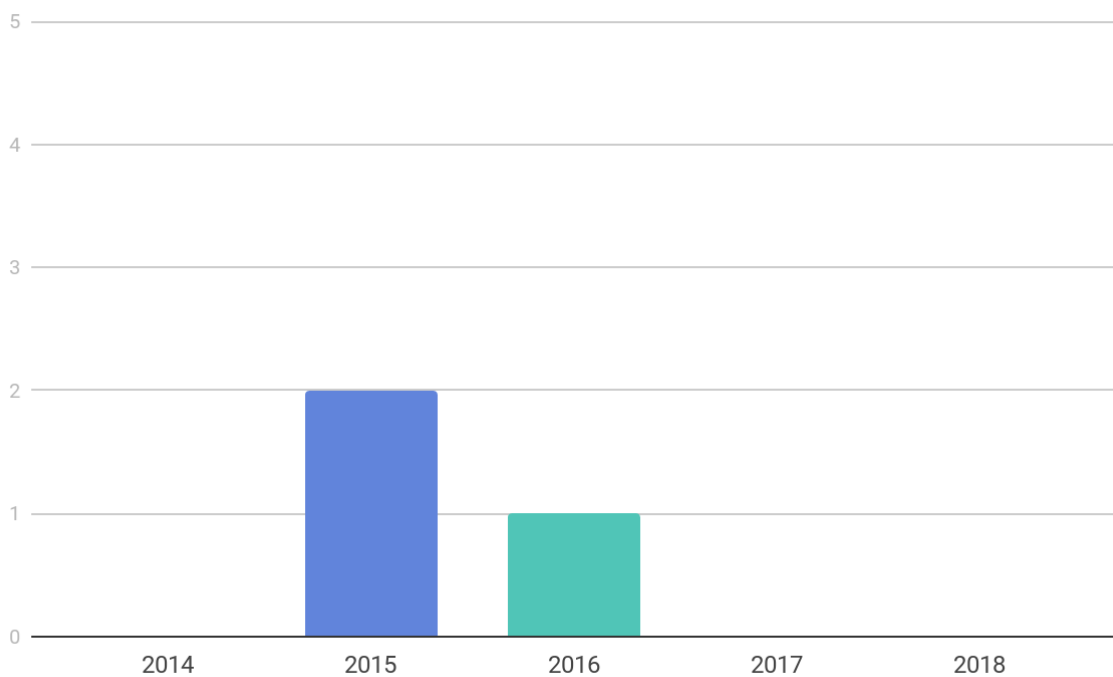
- No realizaron las modificaciones correspondientes luego de que estas fueran indicadas.

- Existen debilidades en los mecanismos de control para las modificaciones presupuestarias.
- Falta de regulación interna en el tema de modificación presupuestaria.

El proceso se incumplió 3 veces, en donde 2 veces fue en el 2015 y 1 vez en el 2016 (Ver Figura 17). En lo referido a las fases del proceso presupuestario, una vez se incumplió en la fase de formulación presupuestaria y 2 veces en la fase de control.

Figura 17

Número de veces que el proceso de modificaciones presupuestarias presentó debilidades, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo con la norma N-1-2012-DC-DFOE, las modificaciones presupuestarias deben ser formuladas, aprobadas, ejecutadas, controladas y evaluadas, con estricto apego al bloque de legalidad y con la normativa técnica establecida en esta resolución (4.3.12). Es decir, si las instituciones no cuentan con un bloque de legalidad interno que regule las modificaciones presupuestarias y su incorporación en los Planes Anuales Operativos de acuerdo con la norma, la CGR no va a aprobar estas modificaciones y por ende se generan atrasos en la ejecución presupuestaria.

Además, cabe destacar que de acuerdo con la norma N-1-2012-DC-DFOE, en su inciso 4.3.13 se establece claramente que es responsabilidad del jerarca de cada institución regular aspectos específicos de las modificaciones presupuestarias, algunos de estos son:

- El procedimiento que se debe seguir para realizar la aprobación interna.
- Los mecanismos que aseguren que las modificaciones presupuestarias se ajustan a las regulaciones establecidas en esta resolución y al resto del bloque de legalidad aplicable.
- El sistema para evaluar y revisar periódicamente los mecanismos y procedimientos empleados en la formulación y la aprobación interna de las modificaciones, con el fin de realimentar el proceso presupuestario.
- Cualquier otro aspecto que resulte pertinente.

Es decir, los incumplimientos en el proceso de modificación presupuestaria encontrados en la revisión de informes se deben a que los jefes de las instituciones no cumplen efectivamente con los deberes, mencionados anteriormente, que les asigna la norma.

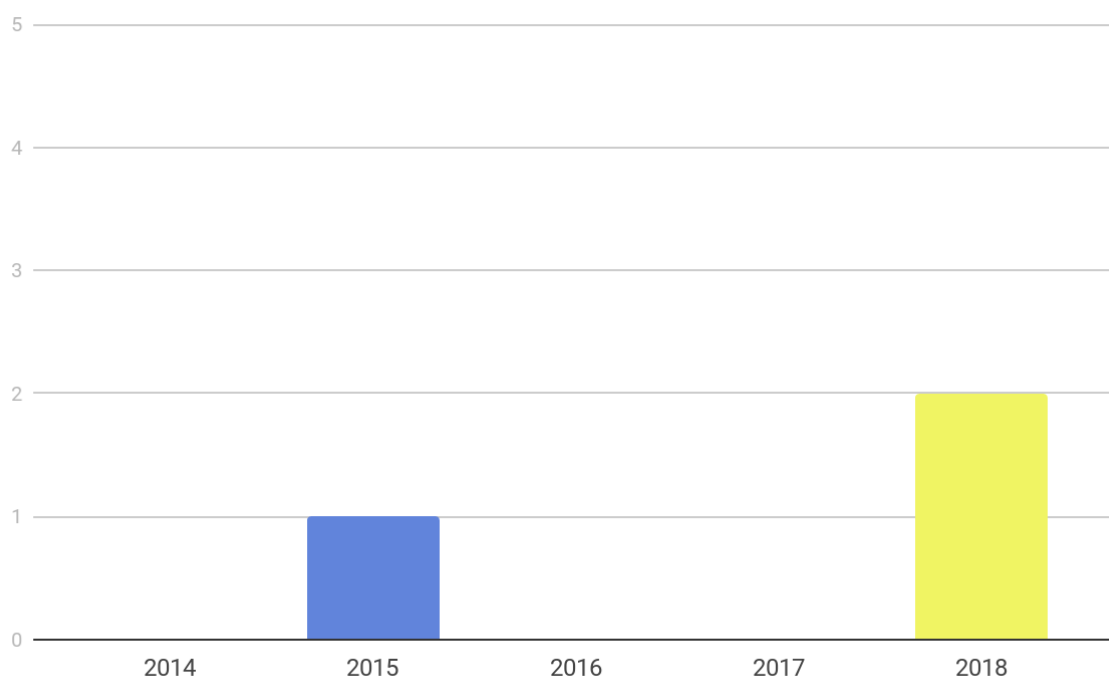
En lo referido al **principio de sostenibilidad**, este se ha incumplió en el 1.61% de los casos. Este incumplimiento se debe a que:

- No presupuestaron la totalidad de los recursos económicos necesarios para el sustento de la gestión.
- No ha sido posible dar contenido presupuestario en su totalidad, a una parte de los gastos.

El principio de sostenibilidad se incumplió 3 veces, una vez en el 2015 y 2 veces en el 2018 (Ver Figura 18). En lo referido a las fases del proceso presupuestario, las 3 veces se incumplió en la fase de formulación presupuestaria. Esto se debe a que al momento de formular el presupuesto; se debe asegurar que el mismo incluya el financiamiento necesario para todo el ejercicio económico de la institución.

Figura 18

Número de veces que se incumplió el principio de sostenibilidad, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-



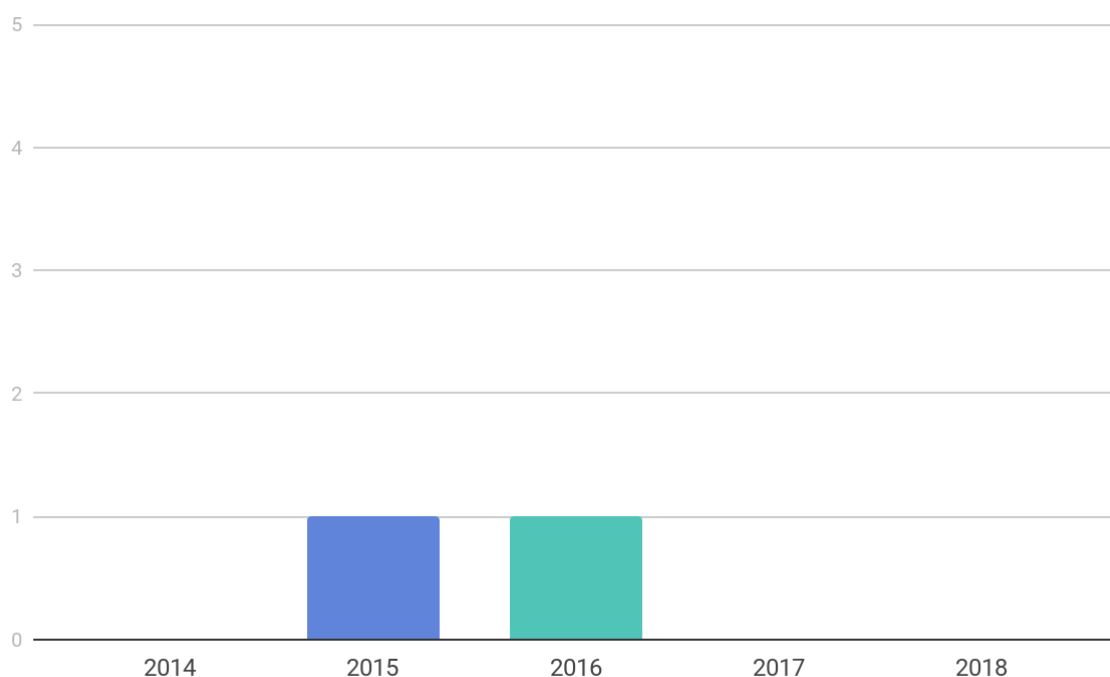
Fuente: Elaboración propia

Al incumplir con este principio, las instituciones se exponen a la posibilidad de no poder realizar sus actividades, tareas o que se den atrasos en proyectos debido a que el monto presupuestado es insuficiente para cubrir los gastos durante todo el año. Se debe destacar que, en el periodo de estudio, este principio se incumplió pocas veces, sin embargo, no es una falta menor ya que una institución no debería presupuestar incumpliendo el principio de sostenibilidad, ni tampoco debería comenzar a ejecutar proyectos sin tener seguridad de que tendrá el financiamiento disponible para sostenerlos y completarlos.

El uso del **Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP)** se ha visto incumplido en un 1.08%. Lo anterior debido a que se ha detectado el registro parcial del superávit en el este sistema y no su totalidad, es decir, se está dando un faltante de la información. Asimismo, dicha falencia se presentó una vez en el 2015 y una vez en el 2016 (Ver Figura 19). Por otra parte, se presentaron en la fase de ejecución y control del proceso presupuestario.

Figura 19

Número de veces que el uso del SIPP presentó deficiencias, durante el período 2014-2018 - en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

A pesar de que el SIPP se utilizó inadecuadamente solamente en 2 ocasiones, durante el período de estudio, es necesario prestar atención a este comportamiento y evitar que se repita nuevamente. Lo anterior debido a que es sumamente importante que en el SIPP se realicen los registros de manera adecuada ya que este sistema contiene información de los presupuestos, planes y su ejecución, de los entes y órganos sujetos a ser fiscalizados por la CGR (Contraloría General de la República, 2019). Además, su objetivo es promover la eficiencia y la transparencia en el uso de los recursos. Asimismo, al no realizar los registros de manera adecuada se entorpece el ejercicio de la potestad de fiscalización de la CGR (párr. 10).

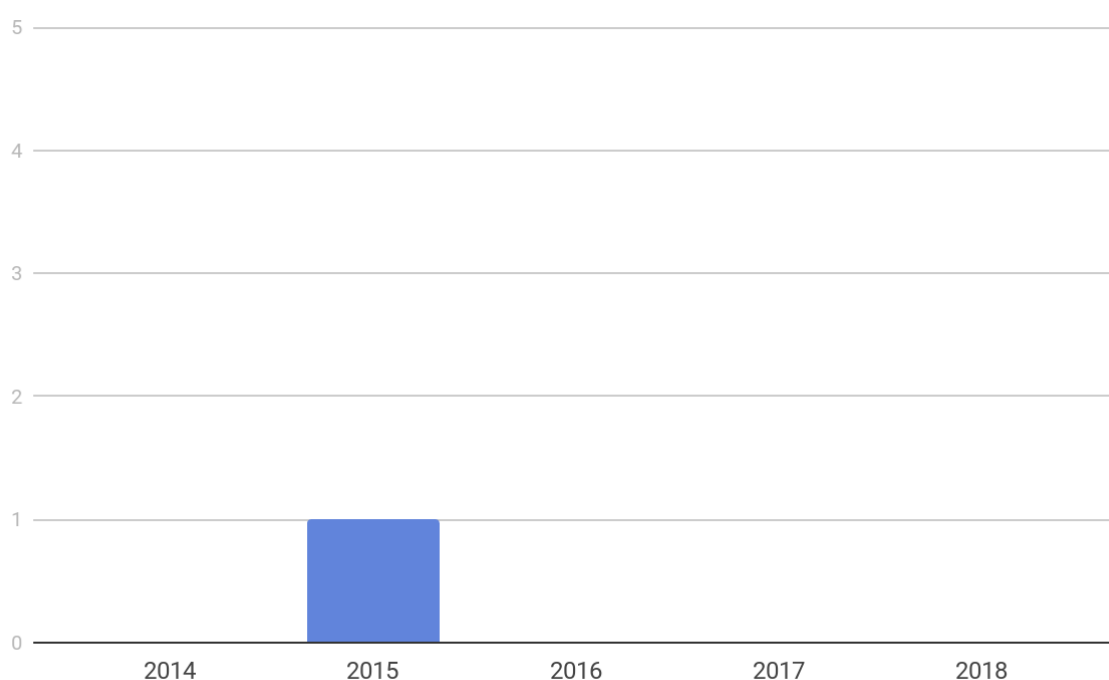
De acuerdo con el artículo Buenas prácticas en Costa Rica: Sistema de Información sobre Presupuestos Públicos, SIPP. (Argüello, A y Mora, J., 2005), “El SIPP permite registrar los presupuestos iniciales, presupuestos extraordinarios y sus modificaciones, así como la ejecución presupuestaria trimestral que también se remiten a la CGR, en su versión física, por parte de los entes y órganos sujetos a su fiscalización presupuestaria” (p. 138); y su importancia reside en que permite sistematizar la información y realizar las consultas descritas a continuación:

- Los documentos presupuestarios, a manera de resumen, con los montos totales de los recursos que contienen.
- El cuadro de los ingresos y egresos por tipo de documento (presupuestado o ejecución real) y desglosados por cuentas.
- El cuadro de los egresos por tipo de documento (presupuestado o ejecución real), desglosados por cuentas y por programas presupuestarios.
- El cuadro de los egresos por tipo de documento (presupuestado o ejecución real), desglosados por cuentas y por programas presupuestarios de los gobiernos locales (en su fase inicial).
- El cuadro comparativo de una cuenta de egresos e ingresos, por tipo de documento (presupuestado o real), por año, en todos los presupuestos públicos que contiene el SIPP. (p. 137)

Por último, el **principio de divulgación** se incumplió en un 0.54% del total de las falencias identificadas. Lo anterior se debe a la ausencia de un proceso de comunicación y divulgación interna; de los documentos de gestión presupuestaria aprobados. Esta falencia se presentó 1 vez en el 2015 (Ver Figura 20), asimismo, el incumplimiento se presentó en la fase de ejecución.

Figura 20

Número de veces que se incumplió el principio de divulgación, durante el período 2014-2018 -en valor absoluto-



Fuente: Elaboración propia

En uno de los casos en los que se presentó esta falencia, la CGR recomendó al INEC en el informe DFOE-SAF-IF-00005-2015 diseñar, aprobar y comunicar un proceso institucional de comunicación y divulgación de los documentos de gestión presupuestaria que se aprueben para ese instituto (p. 12). A pesar de que la falencia se identifica como un incumplimiento al principio de divulgación, se destaca que para mejorar la CGR recomienda a la institución robustecer su bloque de legalidad interno.

Lo anterior, va en contra de los lineamientos establecidos para la presupuestación costarricense y en los cuales se indica que: “El presupuesto aprobado debe tener una divulgación conveniente y oportuna, de tal manera que sea conocido por quienes lo deben ejecutar, controlar y evaluar, y estar disponibles para los interesados” (Rojas, A., 2017, p.43). Además, se destaca que el hecho de que los colaboradores tengan conocimiento del presupuesto aprobado para la institución facilita la adecuada gestión de este.

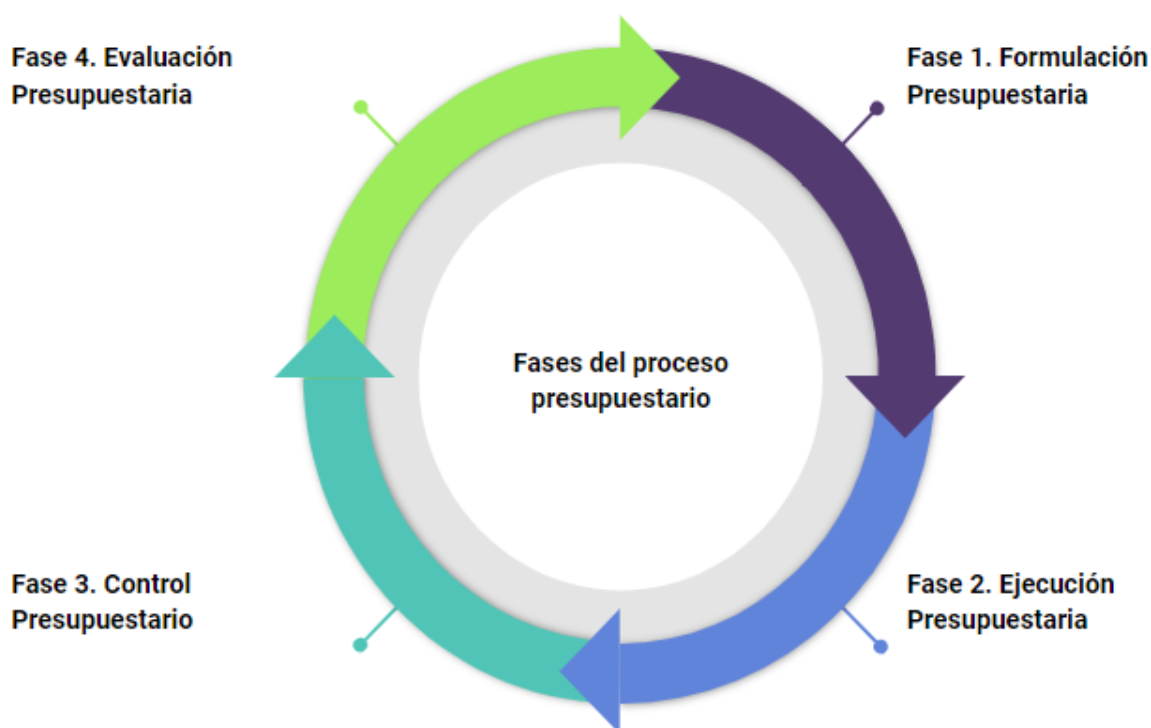
3.3. Análisis de resultados por fase del proceso presupuestario

Las 186 falencias identificadas en el proceso presupuestario han sido agrupadas en 13 categorías de análisis y categorizadas de acuerdo con las fases del proceso presupuestario. Respecto a las fases del proceso presupuestario, en el capítulo 2 se señala que, según lo establecido en la Norma N-1-2012-DC-DFOE, el proceso presupuestario se compone de 5 fases (formulación, aprobación, ejecución, control y evaluación).

Sin embargo, para el presente análisis se decidió considerar la fase de aprobación dentro de la fase de formulación presupuestaria. Esto debido a que en la fase de aprobación la institución solo se encarga del bloque de legalidad interno previo a someter el presupuesto a revisión por parte de la CGR y los bloques de legalidad internos exceden el alcance de la presente investigación. Por lo tanto, las fases consideradas en el análisis resultaron ser las siguientes: formulación, ejecución, control y evaluación presupuestaria (Ver Figura 21).

Figura 21

Fases del proceso presupuestario

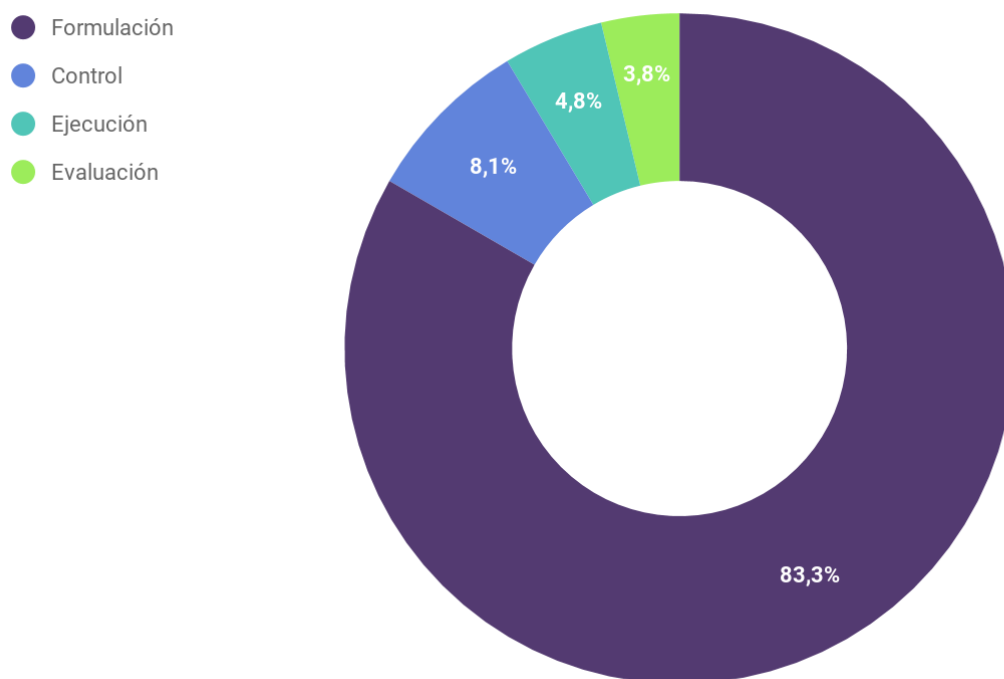


Fuente: Elaboración propia con base en la Contraloría General de la República (2012, p.17).

De acuerdo con el análisis realizado, se determinó que el 83.33% de las falencias corresponden a la etapa de formulación, el 4.84% a la etapa de ejecución, el 8.06% a la etapa de control y finalmente el 3.76% a la etapa de evaluación (Ver Figura 22).

Figura 22

Porcentaje de falencias presentes en el proceso presupuestario, según las fases del proceso presupuestario



Fuente: Elaboración propia

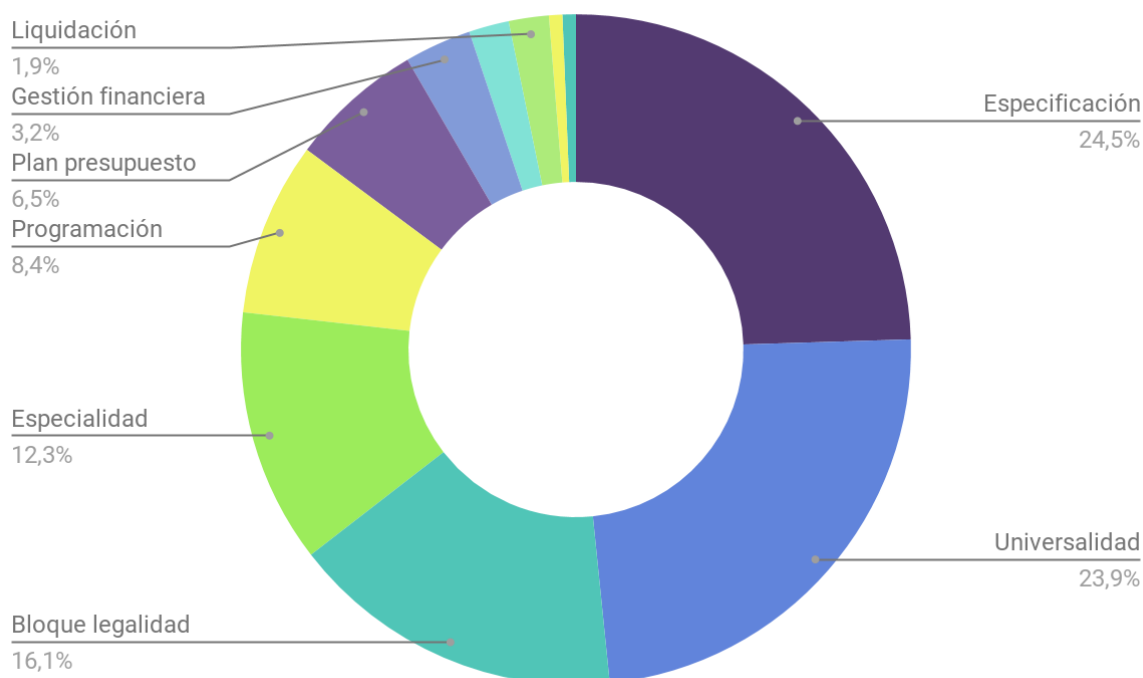
En lo referido a la **fase de formulación**, del 83.33% total de las falencias, un 24.5% corresponde al principio de especificación, 23.9% corresponde al principio de universalidad e integralidad, 16.1% corresponde bloque de legalidad, 12.3% corresponde al principio de especialidad cuantitativa y cualitativa, 8.4% al principio de programación, 6.5% corresponde al principio plan presupuesto, 3.2% corresponde al principio de gestión financiera, 1.9% corresponde respectivamente al principio de sostenibilidad y proceso de liquidación presupuestaria. Por último, el principio del presupuesto como instrumento para medir resultados y el proceso de modificaciones presupuestarias corresponden a 0.6% (Ver Figura 23).

A pesar de que la mayoría de las falencias se dan desde la formulación del presupuesto, esto no indica que no haya fallas en las otras fases del proceso presupuestario. Las fallas y errores que ocurren en las fases de ejecución control y evaluación (como lo son la falta de alineación entre planes y presupuestos, la falta de objetivos y metas claramente definidos, así como la carencia de indicadores que permitan medir el avance y la calidad de la ejecución presupuestaria), son consecuencia de falencias a la hora de formular el presupuesto. Por lo tanto, resulta necesario fortalecer los conocimientos de los funcionarios

que formulan presupuestos con la finalidad de que los mismos sean elaborados adecuadamente, siguiendo lo establecido en la normativa y lo emitido por la CGR. De este modo la Contraloría General de la República podría aprobarlos en su primera revisión, lo que facilita tanto el trabajo de la CGR como el inicio de la ejecución del presupuesto por parte de las instituciones.

Figura 23

Composición de la fase de formulación presupuestaria, de acuerdo a las categorías de análisis -en porcentaje-



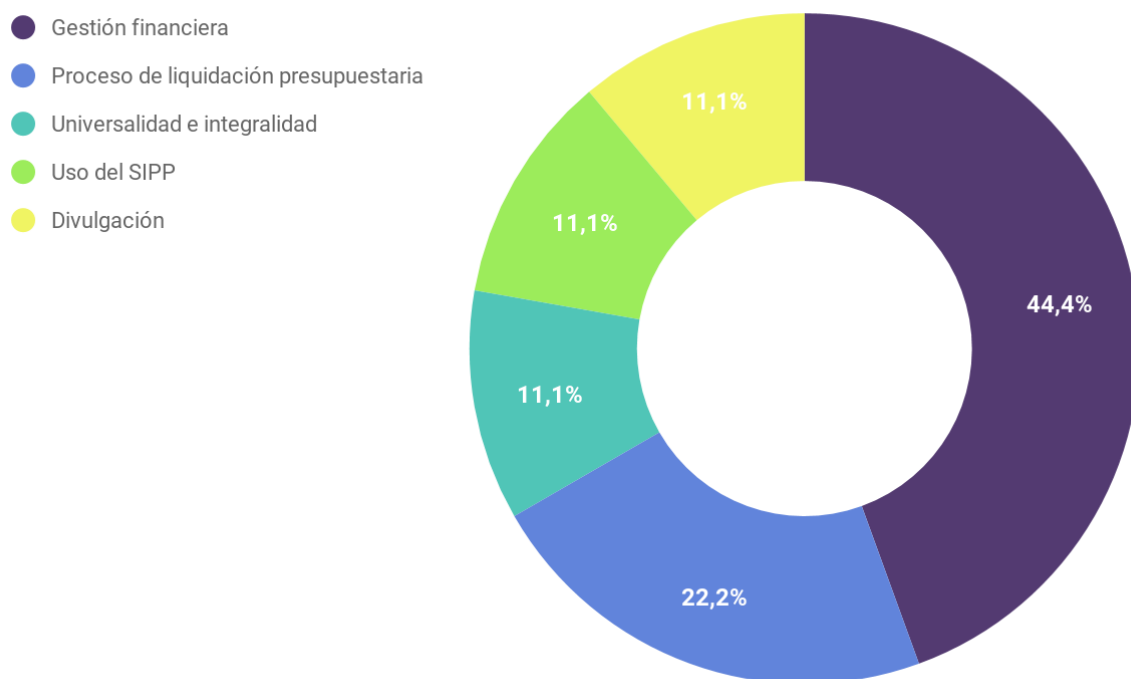
Fuente: Elaboración propia

En el gráfico anterior se puede observar que dentro de la fase de formulación los principios que más se incumplieron son el de Especificación con un 24.5% y el de Universalidad e Integralidad con un 23.9%. Es decir, en la fase de formulación la mayor cantidad de fallos se dan al momento de especificar las partidas y subpartidas presupuestarias o al hacer un mal uso de estas. Además, también se identificaron fallos debido a la existencia de inconsistencias en las transferencias y en el origen de los fondos.

En lo referido a la **fase de ejecución**, del 4.84% total de las falencias, un 44.4 % corresponde al incumplimiento del principio de gestión financiera, 22.2% corresponde al proceso de liquidación presupuestaria y 11.1% corresponde al incumplimiento, respectivamente, del principio de universalidad e integralidad, del uso correcto del SIPP y del principio de divulgación (Ver Figura 24).

Figura 24

Composición de la fase de ejecución presupuestaria, de acuerdo a las categorías de análisis -en porcentaje-



Fuente: Elaboración propia

En primer lugar, se debe destacar que, con respecto a la fase de formulación, la fase de ejecución presentó una menor cantidad de falencias a partir de los informes revisados. En segundo lugar, se resalta que el 44.4% de las falencias encontradas en esta fase son incumplimientos al principio de gestión financiera. Es decir, cerca de la mitad de las falencias de la fase de ejecución se encuentran relacionadas con una ejecución ineficiente o ineficaz de los recursos presupuestados por las instituciones.

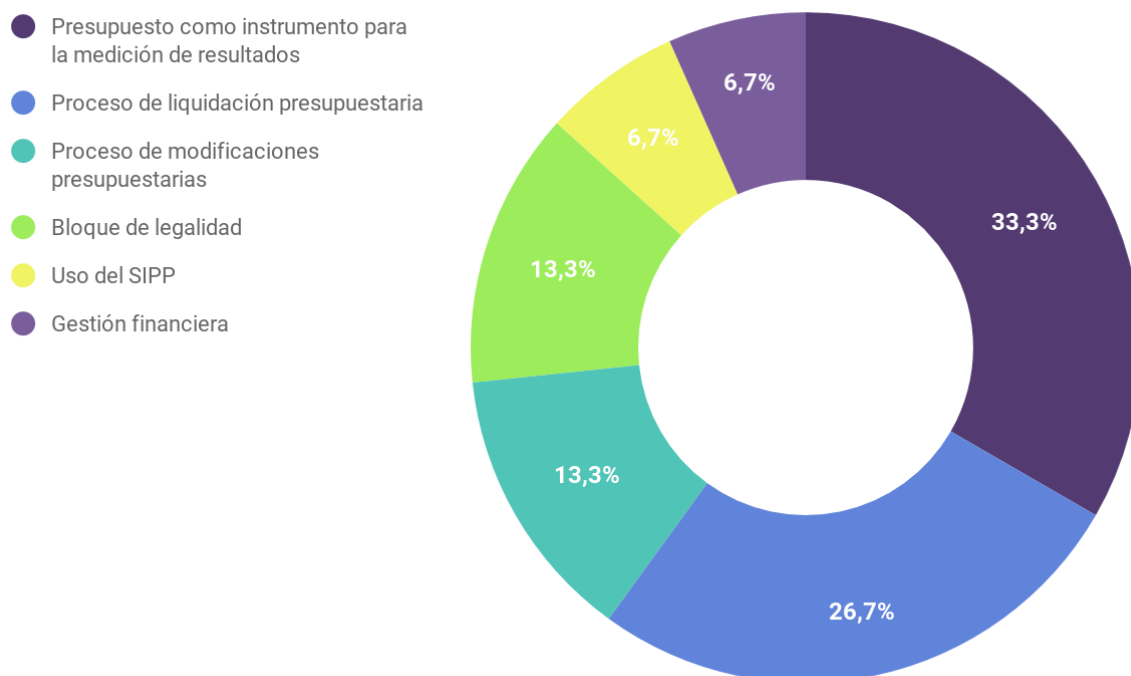
La subejecución, ejecución ineficiente o ineficaz del presupuesto no solo queda como un registro de montos con gestión financiera inadecuada, sino que, como se mencionó en el análisis de las falencias en el punto 2 de este capítulo, finalmente se traduce en menor atención de las instituciones a la población o una atención de menor calidad y finalmente se incumple con el objetivo del Estado, procurar el bienestar general de toda la población.

En lo referido a la **fase de control**, del 8.06% total de las falencias, un 33.3% corresponde al incumplimiento del principio del presupuesto como instrumento para medir resultados, 26.7% corresponde al proceso de liquidación presupuestaria, 13.3% corresponde al incumplimiento del bloque de legalidad y al proceso de modificaciones presupuestarias. Por

último, un 6.7% corresponde al incumplimiento del principio de gestión financiera y del uso del SIPP (Ver Figura 25).

Figura 25

Composición de la fase de control presupuestaria, de acuerdo a las categorías de análisis - en porcentaje-



Fuente: Elaboración propia

Es decir, en la fase de control la mayoría de los incumplimientos son al principio del presupuesto como indicador para medir resultados y al proceso de liquidación presupuestaria, ya que en conjunto suman el 60% de los incumplimientos en esta fase. Lo anterior indica que hay debilidades en la construcción estratégica de los presupuestos, ya que, si estos no funcionan como instrumentos para medir resultados o no incluyen instrumentos para medir resultados, el presupuesto no sería más que un listado de ingresos y gastos que una institución espera tener en determinado período.

Es necesario retomar la importancia de que, especialmente en esta fase, el presupuesto esté alineado con los objetivos de la institución con el fin de que la misma pueda controlar a lo largo del año cómo va su ejecución de presupuesto, qué objetivos está alcanzando y cuáles son los resultados que está obteniendo.

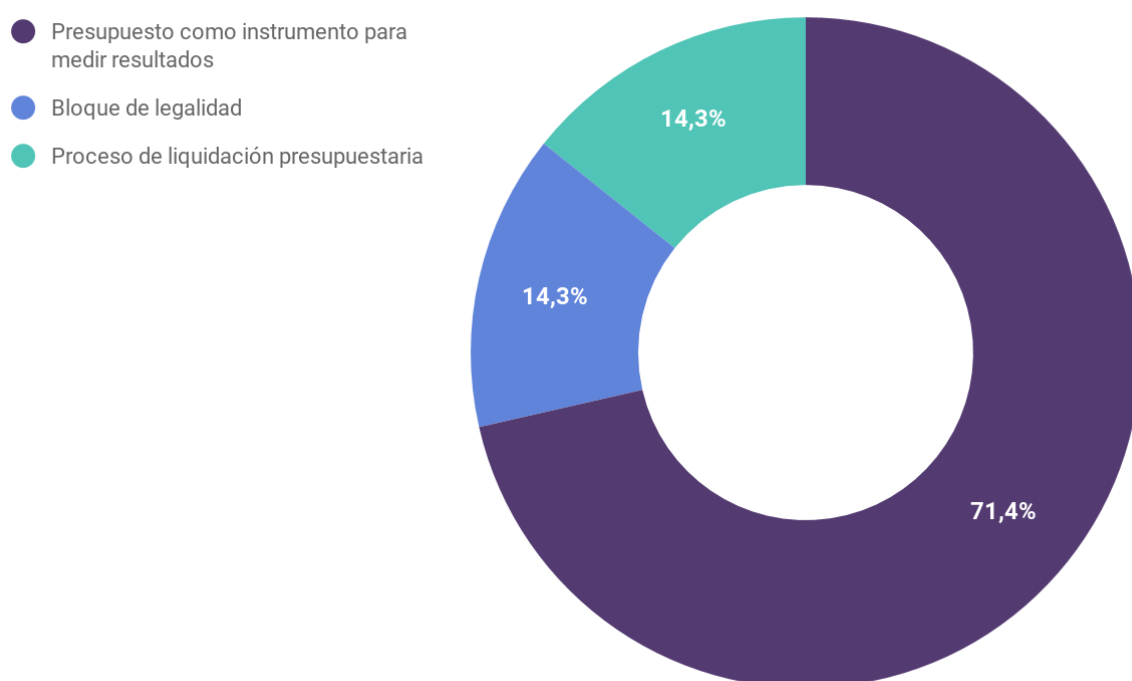
En cuanto al proceso de liquidación presupuestaria, se observó en el apartado anterior de este capítulo, que los incumplimientos a ese principio se pueden atribuir a un

incumplimiento de deberes asignados a los jefes de las instituciones en la norma N-1-2012-DC-DFOE.

En lo referido a la **fase de evaluación**, del 3.76% total de las falencias, un 71.4% corresponde al incumplimiento del principio del presupuesto como instrumento para medir resultados y 14.3% corresponde, respectivamente, al incumplimiento del bloque de legalidad y de proceso de liquidación presupuestaria (Ver Figura 26).

Figura 26

Composición de la fase de evaluación presupuestaria, de acuerdo a las categorías de análisis -en porcentaje-



Fuente: Elaboración propia

Por último, en esta fase se destaca que el 71.4% de las falencias encontradas son incumplimientos al principio del presupuesto como instrumento para medir resultados. Lo anterior se debe a que, de acuerdo con la revisión de los informes, los presupuestos que incumplieron no contienen metas, indicadores de resultados y/o indicadores de evaluación.

Asimismo, se identificó que en algunos casos el plan a mediano plazo de la institución tampoco contiene metas ni indicadores. Sin un adecuado proceso de evaluación ni los instrumentos necesarios para medir resultados, no se pueden obtener datos de cumplimiento de objetivos y por lo tanto, tampoco se dispone de la información necesaria y pertinente para la toma de decisiones.

3.4. Validación con experto

Con la finalidad de tener una visión más integral acerca de los problemas que se manifiestan en el proceso presupuestario de las instituciones descentralizadas no empresariales, se llevó a cabo una entrevista con el Señor Rodrigo Paniagua fiscalizador de la Contraloría General de la República.

De acuerdo con la entrevista realizada al experto, se obtuvieron los siguientes productos acerca de las falencias más importantes presentes en cada fase del proceso presupuestario, causas y consecuencias de esas falencias y la curva de aprendizaje de las instituciones en cuanto al proceso de presupuestación:

3.4.1. Falencias por fase

En cuanto a las falencias por fase, estas se destacan de la siguiente manera:

Formulación

- Se debe alinear la presupuestación con la planificación de manera tal que los objetivos, metas e indicadores se vean reflejados en los ingresos, gastos y programación física. Es decir, el presupuesto es la expresión financiera de un plan.
- Existe desvinculación entre planes y presupuestos. Esto se puede observar en que las instituciones elaboran presupuestos extraordinarios sin justificar el motivo del ajuste monetario financiero ni el respectivo impacto en la planificación.
- Se espera que exista una relación positiva entre recursos económicos y el impacto. Es decir, entre mayor presupuesto, mayor impacto deberían generar las instituciones. Sin embargo, don Rodrigo Paniagua expresa que no hay asociación directa entre los presupuestos y los impactos.
- Existe sobreestimación o subestimación en los proyectos. Las instituciones solicitan presupuestos extraordinarios sin realizar la ejecución y el monitoreo adecuados. Por lo tanto, la mayoría de las instituciones terminan el año con superávit.
- Desde el punto de vista de gestión financiera, no está mal tener superávit. Las instituciones requieren disponer de un monto en caso de emergencia y para iniciar actividades el año siguiente. Sin embargo, este monto debe ser controlado.
- En las instituciones se da una especialización en las unidades de planificación y de presupuestación sin que estas estén alineadas ni trabajen de manera articulada. Esto genera “divorcios” o disyuntivas que se reflejan en la desvinculación plan-presupuesto. Por lo tanto, se debe establecer un binomio de plan-presupuesto que permita construir una cadena de valor y a través de ella articular las actividades de

manera tal que generen resultados e impactos que finalmente culminan en la generación de valor público. Todo esto utilizando de manera óptima los recursos.

Aprobación interna

- Existe desconocimiento, ausencia o vacíos en el bloque de legalidad interno que regula la aprobación interna. Específicamente se hace referencia a lineamientos, directrices y política que regulan el proceso.

Ejecución

- En la fase de ejecución se identifica que no hay uniformidad en los registros de la información. Por ejemplo, algunas instituciones registran base efectivo y otras base devengo a pesar de que las normas técnicas de la CGR indican que se debe de tener solo una base de registro.
- Además, la presupuestación debería de basarse en sistemas de contabilidad presupuestaria. Estos deben ser automatizados y centralizados.

Control

- Existe ausencia de indicadores de gestión que permitan controlar la ejecución del presupuesto. En algunos casos los indicadores sí existen, pero no son adecuados.
- Hay casos en los que la misma persona es responsable de registrar, revisar y aprobar el presupuesto. Esto no es adecuado debido a que representa una debilidad de control y auditoría. Estas funciones deben ser realizadas por diferentes personas.

Evaluación

- No se generan análisis de información que permita evaluar adecuadamente el cumplimiento de la planificación institucional, metas y objetivos planteados.
- Esta etapa es el reflejo de la formulación. Si un presupuesto no se formula adecuadamente, tampoco se puede evaluar correctamente.
- En cuanto a los indicadores, estos se elaboran de manera tal que carecen de utilidad para la realimentación de la institución. Actualmente, estos indicadores se especializan, principalmente, en la eficacia y no contemplan la eficiencia, calidad, economía, efecto e impacto.
- Percepción errónea de la evaluación debido a que en las instituciones se percibe que una mala calificación va a perjudicarlos y no lo ven como un proceso que los ayude a mejorar la gestión de la institución

3.4.2. Causas

En cuanto a las principales causas de las falencias presupuestarias mencionadas durante la entrevista, destacan las siguientes:

- Desconocimiento de la materia presupuestaria por parte de los encargados.
- Falta de preparación técnica (el proceso presupuestario es complejo y necesita cierto conocimiento y experiencia).
- El cambio de autoridades con cada proceso electoral. El hecho de que cambien las autoridades con cada periodo electoral representa una fuga de conocimiento y de talento humano. La CGR debe capacitar al nuevo personal.
- La complejidad de la estructura del sector público costarricense. Las instituciones se organizan de maneras distintas. Esto representa un reto para que la CGR apruebe y audite el proceso presupuestario.

3.4.3. Consecuencias

El experto, además, menciona una serie de consecuencias derivadas de los problemas presupuestarios, entre las cuales sobresalen:

- Como consecuencia de las fallas en el proceso presupuestario, quienes realizan estas labores incurren en ilegalidades al no cumplir con los bloques de legalidad.
- Riesgo de fraude o corrupción. Hay dinero de por medio, el cual genera tentaciones y si no existe un control adecuado esto puede materializarse.
- El uso de los recursos no es óptimo porque se incumplen los principios de eficacia, eficiencia, calidad y economía.
- Afectación en la prestación de servicios o en la generación de valor público. Finalmente, esto incide en la calidad de vida de los ciudadanos y el bienestar general.

3.4.4. Curva de aprendizaje

- Con respecto a la curva de aprendizaje de las instituciones, el experto sostiene que las instituciones han mejorado levemente el proceso presupuestario a partir de las recomendaciones de los informes emitidos por la CGR. Sin embargo, él afirma que constantemente las instituciones reinciden en los mismos errores año con año. Es decir, sí hay aprendizaje, pero este ha sido lento.
- Lo anterior, ya que los informes no traen disposiciones y por ende este proceso de mejora es autodidacta. Es decir, es responsabilidad de cada institución ver en qué

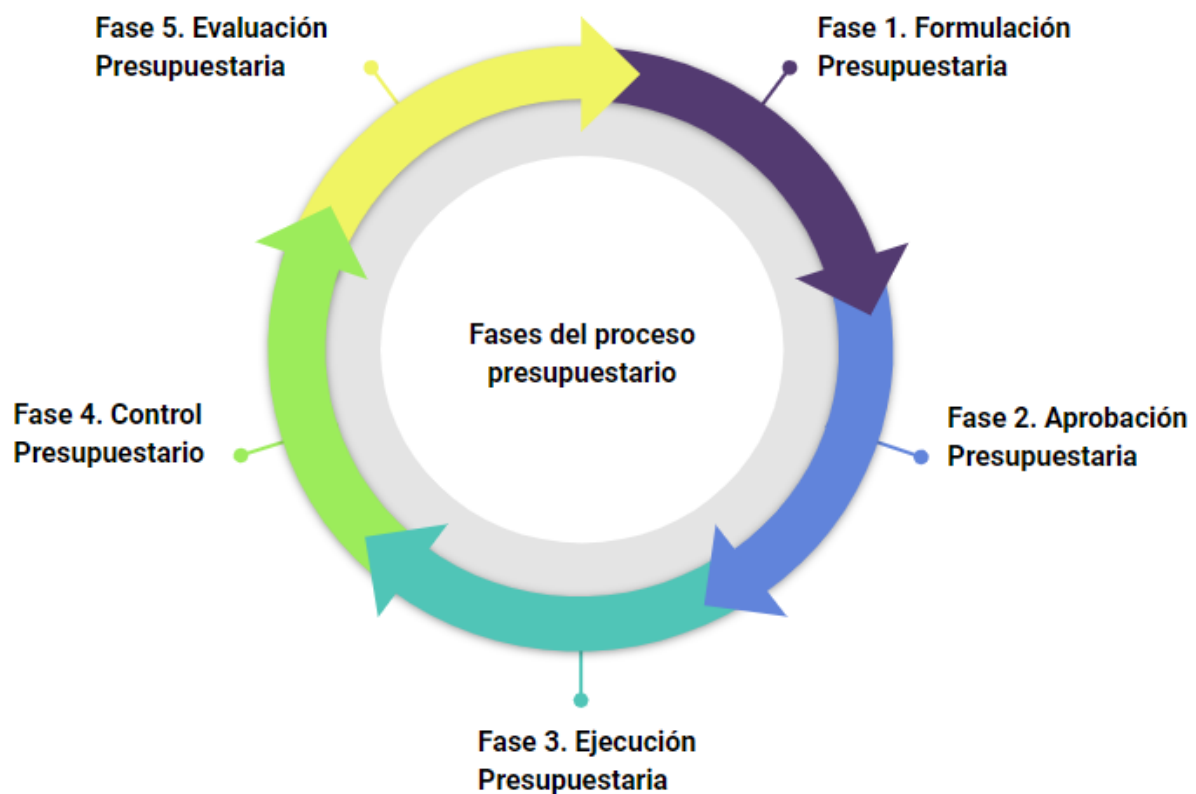
se falla y aplicar las medidas correctivas para no reincidir en los mismos errores para futuros presupuestos.

Capítulo 4. Guía de buenas prácticas presupuestarias aplicable al sector público descentralizado costarricense

El proceso presupuestario es el conjunto de fases “mediante el cual se formula, aprueba, ejecuta, controla y evalúa la gestión institucional, en sus dimensiones físicas y financieras, de conformidad con el bloque de legalidad” (Poder Ejecutivo, 2006, p.3). Este se compone de 5 fases (Ver Figura 27) respectivamente: formulación, aprobación, ejecución, control y evaluación presupuestaria.

Figura 27

Fases del proceso presupuestario



Fuente: Elaboración propia con base en la Contraloría General de la República (2012, p.17).

Es en este proceso donde se formula y se pone en ejecución el presupuesto, este último entendido como un “instrumento que expresa en términos financieros el plan anual operativo de cada institución, mediante la estimación de los ingresos probables y los egresos necesarios para cumplir con los objetivos y las metas de los programas presupuestarios establecidos” (Poder Ejecutivo, 2006, p.3).

En nuestro país la presupuestación no se realiza de la misma forma para todas las instituciones, por el contrario, existen dos procesos diferentes, uno para establecer el

presupuesto del Gobierno Central y otro para establecer el presupuesto del sector público descentralizado, de los restantes entes u órganos públicos, estatales, no estatales, empresas públicas y sujetos de derecho privado que administren o custodien fondos públicos por cualquier título. El presupuesto del Gobierno Central es propuesto por el Poder Ejecutivo y aprobado por la Asamblea Legislativa, mientras que el presupuesto de las instituciones descentralizadas es propuesto por cada institución, revisado y aprobado por la CGR.

La presente guía se centra en las buenas prácticas presupuestarias aplicables al sector público descentralizado costarricense. Asimismo, esta es diseñada con la finalidad de orientar y coadyuvar a las instituciones en el proceso presupuestario, ya que en muchas ocasiones este no se realiza de manera adecuada debido a una falta de información o de conocimiento por parte de los encargados del proceso presupuestario.

4.1. Buenas prácticas presupuestarias aplicables al sector público descentralizado costarricense

Las buenas prácticas presupuestarias son una serie de recomendaciones y líneas de acción que pueden ser aplicadas en las diferentes fases del proceso presupuestario. Con las buenas prácticas, establecidas en dicho documento, se busca que sirvan de guía durante el proceso presupuestario y que, además, que coadyuven a que este proceso se realice de forma correcta y apegada a la normativa. Las buenas prácticas presupuestarias establecidas por fase son las siguientes:

4.1.1. Formulación presupuestaria

La **fase de formulación presupuestaria** se compone por un “conjunto de normas y procedimientos sistemáticos, coordinados y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo para la elaboración del presupuesto institucional” (CGR, 2012, p.18).

El producto esperado en dicha fase es la elaboración del proyecto presupuestario (sea este ordinario, extraordinario o una modificación). En este proyecto se deben especificar “los clasificadores de ingresos y gastos vigentes, estar agrupado según las categorías programáticas y contener todos los elementos que rige el presupuesto de acuerdo con lo establecido en este marco normativo” (CGR, 2012, p.21).

Con la finalidad de obtener los mejores resultados en la fase de formulación, se estableció una serie de buenas prácticas y recomendaciones que las instituciones pueden seguir para que esta fase sea más provechosa. Dentro de las **buenas prácticas** a seguir se encuentran:

Aspectos generales

- El presupuesto tiene **vigencia** anual, se extiende del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. Por lo tanto, es importante tener presente que solamente se puede incluir, en el proyecto presupuestario, los ingresos y gastos del ejercicio económico respectivo.
- El presupuesto es un documento único, el cual debe ser entendible y comprensible por toda persona que necesite dicha información para la toma de decisiones.
- El presupuesto debe contener al menos una sección de ingresos, una sección de gastos y una sección de información complementaria en caso de que esta sea necesaria para comprender los ingresos y gastos descritos.
- El presupuesto debe elaborarse siguiendo la técnica de presupuestación por programas, esto según lo estipulado en la Norma N-1-2012-DC-DFOE.
- Al tratarse de fondos públicos, los recursos financieros incluidos en el presupuesto deben administrarse y gestionarse siguiendo los principios de eficacia, eficiencia y economía. Asimismo, la utilización de estos recursos debe orientarse a atender las necesidades de la población y a la generación de bienestar general.
- Es necesario que los funcionarios encargados del proceso presupuestario se encuentren capacitados en el manejo del Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP). Como recomendación, las instituciones deben capacitar a los colaboradores y poner a su disposición el “Manual del Usuario del Módulo de Presupuesto del Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP)”. Este último se encuentra disponible en el siguiente link: <https://cgfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/sipp/manual-sipp-presupuesto.pdf>
- En lo que respecta a la divulgación, lo acontecido durante el proceso presupuestario debe ser comunicado a todo el personal de la institución. Como recomendación para ello, sería de gran utilidad que las instituciones diseñen un proceso institucional de comunicación y divulgación de la información en materia presupuestaria.
- Con este proceso de divulgación no se busca solamente comunicar la información a todos los funcionarios de la institución, sino que se busca asegurar el compromiso de los funcionarios y propiciar la participación de todos los departamentos en el desarrollo del proyecto presupuestario.

- El presupuesto debe fungir como un instrumento que ayude a medir los resultados de la institución. Por ende, es necesario que la institución diseñe indicadores para medir el desempeño de la ejecución presupuestaria y de dicho modo, verificar el estado y cumplimiento de los objetivos, metas, programas y proyectos establecidos en la planificación institucional. Asimismo, estos indicadores deben facilitar la rendición de cuentas sobre la utilización de los recursos y los resultados alcanzados.

Marco Legal

- Antes de elaborar el proyecto presupuestario es imprescindible conocer y considerar el **bloque de legalidad** bajo el cual se encuentra inmersa la institución. Este bloque de legalidad se divide en el interno y el externo.
- El bloque de legalidad interno es el referido a las políticas y normativa emitida por los jefes de la institución. Mientras que el bloque externo se refiere a las políticas y normativa que emiten los entes u órganos competentes en materia presupuestaria, por ejemplo, la Contraloría General de la República, el Ministerio de Hacienda, etc.
- Es necesario verificar que la normativa que se está utilizando, para elaborar el proyecto presupuestario, se encuentre vigente y actualizada. Lo anterior debido a que se ha observado que en muchas ocasiones la normativa ha sido reformada y las instituciones no se enteran, por ende, al momento de presentar el proyecto ante la CGR es improbadado debido a que no consideran aspectos incluidos en la normativa actualizada.
- Es importante recordar que las instituciones descentralizadas se rigen bajo el derecho público, por ende, solamente pueden hacer lo que se encuentra estipulado en la ley. Es en este punto donde radica la importancia de considerar y acatar el marco legal que rige a las instituciones públicas.

Marco Estratégico

- Las instituciones públicas solamente pueden desarrollar las actividades que se encuentren dentro de su margen de acción, por ende, al momento de elaborar el proyecto presupuestario, es indispensable tener presente el **marco estratégico y jurídico** de la institución. Esto con el objetivo de verificar que lo que se está proponiendo realmente sea parte del campo de acción de la institución.
- Es importante que las instituciones realicen un análisis del entorno y una valoración de los riesgos que se encuentran presentes o que se pueden materializar en la

institución. Lo anterior con el objetivo de tener un panorama más acertado sobre qué puede suceder y así, elaborar el presupuesto de una forma más consciente y considerando todos los aspectos que puedan incidir durante el ejercicio económico.

- El presupuesto debe reflejar en su totalidad la **planificación institucional**, es decir el presupuesto es la planificación traducida en términos monetarios. Es importante señalar que cada actividad, objetivo, meta, programa y/o proyecto debe contar con la asignación presupuestaria respectiva para que pueda desarrollarse y cumplirse adecuadamente.
- En el caso de las instituciones que cuentan con actividades vinculadas con planes sectoriales, regionales, municipales y/o nacionales, también deben tomar en consideración dichas actividades dentro del presupuesto institucional. Es decir, la institución debe alinear la planificación sectorial, regional, municipal y/o nacional, con la presupuestación de la institución.
- Por último, al momento de diseñar el presupuesto es importante señalar las unidades o funcionarios **responsables** de la ejecución de cada actividad, objetivo, meta, proyecto y/o programa. Para esto, una recomendación es diseñar una matriz de múltiple entrada en donde se establezca el objetivo, meta, actividad, proyecto y/o programa, el monto asignado para llevarlo a cabo y el responsable de la ejecución y/o correcto uso de ese monto asignado.

Marco financiero

- El presupuesto debe incluir la **totalidad** de los ingresos y gastos originados en la institución durante el ejercicio económico respectivo. Por ende, es de gran importancia establecer e implementar métodos estadísticos y económicos que ayuden a estimar los rubros, de ingresos y gastos, de manera más exacta.
- Respecto a los gastos, estos deben encontrarse dentro del límite de gasto autorizado.
- En el caso de los proyectos o programas, deben considerarse todos los rubros que se deriven de estos; por ejemplo, contrataciones externas que se deben realizar como los servicios profesionales.
- Es necesario verificar que las transferencias realizadas de una institución a otra coincidan con lo estipulado en los presupuestos. Es decir, se debe asegurar que la

transferencia real coincida con la transferencia estipulada en el presupuesto de la institución o en la normativa respectiva que le da fundamento jurídico.

- El presupuesto debe incluir la totalidad de los gastos e ingresos necesarios para dar sustento a la gestión del período. Por lo tanto, este presupuesto debe **asegurar el financiamiento** de la institución durante todo el ejercicio económico.
- Debe diseñarse manteniendo un equilibrio entre los ingresos, los gastos y las fuentes de financiamiento. Lo anterior con la finalidad de asegurar que durante el ejercicio económico los gastos no sobrepasen los ingresos, es decir que la totalidad de los gastos tengan asignado contenido presupuestario.
- Es importante señalar que la sostenibilidad financiera es indispensable para cualquier entidad o institución, más en el caso específico de las instituciones descentralizadas las cuales tienen un límite específico para realizar variaciones presupuestarias. Estas solamente pueden solicitar 3 presupuestos extraordinarios y 5 modificaciones presupuestarias.
- Otro aspecto necesario de considerar es verificar que las partidas presupuestarias no hayan sido presupuestadas en periodos anteriores. Es decir, que dentro del presupuesto del periodo no existan gastos de periodos anteriores.
- Al diseñar el proyecto presupuestario, es necesario recordar que se debe utilizar una clasificación de partidas presupuestarias universal, generalmente aceptada, aplicable a todas las instituciones públicas de nuestro país y que abarque todas las transacciones que se presentan en estas.
- En lo que respecta a dicha clasificación de partidas presupuestaria, las instituciones deben basarse en los clasificadores presupuestarios elaborados por el Ministerio de Hacienda.
- Para los gastos deben regirse por el *Clasificador por Objeto del Gasto del Sector Público*, el cual es una herramienta de gestión financiera que facilita la elaboración de presupuesto de manera uniforme y la generación de información oportuna para la toma de decisiones.
- En lo referido a los ingresos, deben regirse por lo estipulado en el *Clasificador de Ingresos del Sector Público*; el cual es un instrumento que contribuye a agrupar los recursos de la institución de forma homogénea y ordenada.

- Por último, es necesario prestar suma atención a naturaleza de las partidas presupuestarias, establecidas en los Clasificadores de ingresos y gastos del Ministerio de Hacienda. Lo anterior debido a que en muchas ocasiones las partidas presupuestarias son empleadas de forma errónea. Por ejemplo; un caso que se ve con frecuencia es el mal empleo de las partidas “**Cuentas especiales**” y “**Superávit Libre**”, las cuales las utilizan de manera sostenida para financiar gastos y realmente esa no es su naturaleza.

4.1.2. Aprobación presupuestaria

La fase de aprobación presupuestaria comprende la discusión y análisis de la “viabilidad técnica, legal y administrativa del presupuesto inicial o de sus variaciones y la emisión del acto de aprobación por parte de las instancias internas que corresponda y la externa competente” (CGR, 2012, p.22). En este punto es importante recordar que el presupuesto de las instituciones descentralizadas no empresariales debe ser aprobado tanto a nivel interno como a nivel externo, a continuación, se señalan algunas buenas prácticas a seguir en ambas aprobaciones:

Aprobación interna

- Es importante recordar que la aprobación interna del presupuesto inicial y sus variaciones le corresponde al jerarca de la institución. Dicha aprobación debe realizarse mediante un acto administrativo que le da validez jurídica al presupuesto.
- En este punto los jefes deben verificar que los recursos públicos establecidos en el proyecto presupuestario se encuentran directamente dirigidos a la planificación institucional. Es decir, que dichos recursos se orientan al cumplimiento de los objetivos, metas, programas y proyectos de la institución.
- Para verificar si el documento presupuestario cumple con el bloque de legalidad bajo el cual se rige, los jefes deben contar con herramientas que les permita determinar si el presupuesto cumple con todos los requerimientos. Para lo anterior, el jefe debe guiarse por los documentos publicados por la CGR, en el caso específico el documento con el cual deben guiarse es la *“Certificación de verificación de requisitos del bloque de legalidad presupuestario que deben cumplir el presupuesto inicial y sus variaciones de los entes y órganos públicos sujetos a la aprobación presupuestaria de la Contraloría General de la República”*. Este se encuentra disponible en la sección de aprobación presupuestaria de la CGR, en el

siguiente link: <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/aprob-presup/instituciones/02-modelo-certific-presup-instituciones.pdf>

Aprobación externa

- La aprobación externa le compete a la Contraloría General de la República, es mediante esta fase que el presupuesto adquiere su validez y eficacia jurídica.
- En este punto el jerarca y demás personas competentes, deben verificar los requisitos necesarios para presentarlos ante la CGR. Lo anterior según lo indicado en la Norma N-1-2012-DC-DFOE, específicamente del inciso 4.2.6 en adelante.
- En lo que respecta a la aprobación externa, es importante que los jefes de la institución se orienten bajo las *“Indicaciones para la formulación y remisión a la Contraloría General de la República del presupuesto institucional”* emitidas por la CGR. Estas últimas se encuentran disponibles en la siguiente dirección electrónica: <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/aprobpresup/instituciones/01-instrucciones-instituciones.pdf>
- En lo referido a verificar el cumplimiento del bloque de legalidad, los jefes de la institución pueden guiarse con el *“Modelo de guía interna de verificación de requisitos del bloque de legalidad que deben cumplirse en la formulación del presupuesto inicial y sus variaciones, de las entidades y órganos públicos sujetos a la aprobación presupuestaria de la Contraloría General de la República”*. Este último se encuentra disponible en la siguiente dirección electrónica: <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/aprob-presup/instituciones/03-guia-interna-presup-instituciones.docx>
- Para verificar el cumplimiento de los requisitos alusivos a la alineación plan-presupuesto, deben guiarse por el *“Modelo de guía interna para la verificación de requisitos que deben cumplirse en los planes de las entidades y órganos públicos sujetos a la aprobación presupuestaria de la Contraloría General de la República”*. Este último se encuentra disponible en la siguiente dirección electrónica: <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/aprob-presup/instituciones/03-guia-interna-plan-instituciones.docx>
- Respecto a las fechas para presentar el presupuesto ante la CGR, en caso del presupuesto inicial se debe presentar a más tardar el 30 de septiembre, del año anterior al de su vigencia. En el caso de los presupuestos extraordinarios se deben

presentar entre el 1° de enero y el último día hábil del mes de setiembre del año que rige el presupuesto.

4.1.3. Ejecución presupuestaria

La **fase de ejecución presupuestaria** abarca:

las actividades administrativas y operaciones económico-financieras, que permiten recaudar o recibir los ingresos y utilizarlos en los gastos presupuestados en el ejercicio respectivo para el cumplimiento de la planificación anual de la institución, considerando las orientaciones establecidas para el mediano y largo plazo (...) (CGR, 2012, p.34).

El producto esperado en esta fase es contar con un presupuesto ejecutado y alcanzar los objetivos y metas “definidos para la ejecución de cada programa presupuestario” (CGR, 2012, p.43). Asimismo, al igual que en la fase anterior, se establece una serie de buenas prácticas a seguir con el objetivo de obtener los mejores resultados en la fase de ejecución presupuestaria. Dentro de las **buenas prácticas** a seguir se encuentran:

- La fase de ejecución es responsabilidad exclusiva de la Administración y las asignaciones presupuestarias aprobadas constituyen el límite de acción para la utilización de los recursos.
- En lo que respecta al **marco legal**, como se señaló en la fase de formulación presupuestaria, las instituciones públicas se rigen por el derecho público por ende deben ejecutar el presupuesto siguiendo la normativa, procesos y procedimientos establecidos tanto en el bloque de legalidad interno como en el bloque de legalidad externo.
- En lo que respecta a los lineamientos y criterios que rigen la adecuada gestión de los ingresos y gastos de la institución, deben ser establecidos por el jerarca, subordinados y demás colaboradores que tengan responsabilidades en materia presupuestaria.
- Mantener y revisar la vigencia del fundamento jurídico para las obras en ejecución, por ejemplo, en el caso de contratos y licitaciones. De manera que el presupuesto que se está ejecutando esté destinado a proyectos y actividades que cuentan con vigencia y respaldo.
- Es importante recordar que desde la fase de formulación se señaló que la planificación y la presupuestación deben diseñarse en conjunto, por lo tanto, la fase

de ejecución presupuestaria debe **responder** a la planificación institucional previamente establecida.

- Cabe señalar que el **presupuesto es anual**, por lo tanto, solamente se puede ejecutar para los gastos del ejercicio económico actual. En casos especiales cuando queden compromisos pendientes al finalizar el año económico, se puede ejecutar el presupuesto siempre y cuando cuenten con una autorización o respaldo legal.
- La institución **no debe perder de vista** que el presupuesto es el reflejo de lo planificado, por lo tanto, cada recurso incluido debe orientarse a cubrir los objetivos, metas, proyectos y programas establecidos en la planificación institucional.
- Es indispensable que las instituciones aseguren la **congruencia** entre la cantidad de dinero que se requiere para el cumplimiento de los objetivos, metas, proyectos y programas, y el dinero disponible para ejecutar con el que cuenta la institución.
- En el caso de las instituciones que cuentan con metas ligadas a planes sectoriales, regionales, nacionales o municipales, también deben tener en cuenta que la ejecución presupuestaria debe encontrarse 100% ligada a dichos planes, por ende, deben ir ejecutándose paralelamente. Lo anterior con la finalidad de asegurar que cada objetivo y meta planteada cuente con los recursos necesarios para ser alcanzadas.
- Otro aspecto importante de señalar es que las partidas presupuestarias deben ejecutarse en el **tiempo** que fue estimado previamente. Lo anterior debido a que si se dan retrasos en el tiempo de ejecución se pueden ver afectados los beneficiarios de los bienes y servicios que presta la institución o, se pueden dar atrasos en las obras que se estén llevando a cabo.
- Por lo anterior, es necesario tener un cronograma, con el cual se visualice el progreso de la ejecución presupuestaria, estimando los posibles retrasos que se puedan presentar a lo largo del periodo presupuestario.
- Es importante no perder de vista hacia donde se deben canalizar los recursos y **apegarse al presupuesto inicial**, ya que una mínima desviación de estos hacia una actividad que no es prioritaria puede desencadenar un desequilibrio en las finanzas de la institución y dejar sin atender temas prioritarios.

- Debemos recordar que el presupuesto debe de basarse en los objetivos y no en los procesos, por lo tanto, debe **destinar los recursos a los fines** y no a los medios para alcanzarlos (Ramkumar V. y Shapiro I., s.f., p.19).
- A pesar de que se señala que se debe ejecutar el presupuesto según lo planificado, es importante recordar que esto se debe hacer siguiendo los principios de eficacia, eficiencia y economía. Además, debemos recordar que los recursos públicos son limitados y las necesidades de la población cada vez son mayores, por ende es indispensable que se haga un uso racional de los mismos.
- Muchas veces al hablar de hacer un uso racional de los recursos, se cae en el error de considerar que entre menos dinero gaste la institución es mejor y por ende, se está ahorrando dinero. Sin embargo, en el caso de las instituciones públicas la subejecución del presupuesto puede significar una reducción en la cantidad de servicios prestados, una disminución en la calidad de los servicios brindados, programas o proyectos sin recursos para su funcionamiento, entre otros. Por lo tanto, es necesario que las instituciones presten suma atención a los motivos por los cuales se está dando la subejecución y tomen medidas al respecto.
- Respecto al cumplimiento de los objetivos, metas, programas y proyectos, recuerde que es indispensable registrar el avance y darles seguimiento a los **indicadores** de resultados previamente establecidos. Lo anterior debido a que esta información es necesaria para verificar si realmente los recursos ejecutados se ven reflejados en el avance de la planificación, además dicha información es de gran utilidad para la toma de decisiones de la institución.
- Recordemos que los indicadores son instrumentos que sirven para medir el progreso y generar datos útiles para la toma de decisiones. Por medio de estos indicadores, es posible llevar un control del proceso presupuestario, por lo tanto, desde la fase de planificación es necesario que estos indicadores se elaboren de forma correcta y que realmente midan los aspectos como eficiencia, eficacia y economía.
- Recuerde que todas las **transacciones** y operaciones financieras que se lleven a cabo en la institución deben quedar registradas, por lo tanto, es necesario contar con un sistema de contabilidad presupuestaria adecuado, exacto y oportuno.
- Asimismo, es importante recordar que los registros contables de la ejecución presupuestaria deben mantenerse actualizados, esto de acuerdo con la Norma N-1-2012-DC-DFOE de la CGR.

- En caso de ser necesario y debido a variaciones en el entorno, la institución puede realizar ajustes al presupuesto previamente establecido (**variaciones presupuestarias**), esto con el objetivo de adecuar el presupuesto para poder cumplir las metas y objetivos institucionales.
- Recuerden que solamente existen 2 mecanismos legales para realizar variaciones en el presupuesto, los cuales son los **presupuestos extraordinarios** y las **modificaciones presupuestarias**. Estos se encuentran definidos en la Norma N-1-2012-DC-DFOE de la CGR y deben realizarse siguiendo lo establecido en el bloque de legalidad correspondiente.
- Dichas variaciones deben ser justificadas y vinculadas con la planificación institucional. Además, recuerden que en caso de aplicar variaciones se debe ajustar tanto la programación de la ejecución física como la programación de la ejecución financiera.
- Es importante señalar que las instituciones solamente pueden variar el presupuesto extraordinario 3 veces y puede realizar 5 modificaciones presupuestarias, lo anterior durante el año del ejercicio económico respectivo. Además, la CGR (2012) señala que el monto máximo que “se redistribuya sumando las cinco modificaciones presupuestarias mencionadas, no podrá exceder el 25% del monto total del presupuesto inicial más los presupuestos extraordinarios aprobados” (p.36).
- Las instituciones deben suministrar la **información de la ejecución** del presupuesto a la Contraloría General de la República. Dicha información deberán suministrarla trimestralmente, dentro de los 15 días hábiles posteriores al vencimiento de cada trimestre. Además, es importante recordar que el medio por el cual se suministra dicha información es mediante el Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP).
- La información sobre **ejecución presupuestaria** que debe suministrar a la CGR mediante el SIPP es la siguiente:

Tabla 12*Información sobre ejecución presupuestaria*

Información	Descripción
1 <i>Instrumento o mecanismo que confirme la oficialidad de la información incorporada al sistema.</i>	<p>El jerarca de la institución debe confirmar la oficialidad de la información que se presenta ante la CGR.</p>
2 <i>Resultados de la ejecución presupuestaria</i>	<p><i>Ejecución financiera:</i> Los ingresos recibidos y los gastos ejecutados durante el trimestre y agrupados según las clasificaciones vigentes</p> <p><i>Ejecución física:</i> Avance en el cumplimiento de los objetivos y metas de los programas presupuestarios en función de los indicadores establecidos.</p> <p>Para proyectos de inversión pública que superen el monto mencionado en la norma 4.2.14, deben indicar el nombre del proyecto, el monto total presupuestado, las metas programadas, el monto de gasto ejecutado, así como el avance en el logro de las metas. Esto con corte al 30 de junio y 31 de diciembre.</p>
3 <i>Información complementaria</i>	<p>Comentarios generales sobre aspectos relevantes de la ejecución presupuestaria.</p> <p>Con respecto a la ejecución de las partidas de gastos que se señalan a continuación, se debe remitir la información que se detalla:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Remuneraciones: debe incluir el detalle de plazas, dietas, incentivos salariales y demás información que se solicite en el inciso 4.2.15 de la Norma N-1-2012-DC-DFOE. • Transferencias: debe detallar las transferencias

giradas durante el trimestre respectivo.

Amortización e interés de la deuda: debe detallar el saldo, la amortización e intereses cancelados, durante el trimestre, de los préstamos con los que cuenta la institución. Además, de la información que se solicite en el inciso 4.2.15 de la Norma N-1-2012-DC-DFOE.

Fuente: Elaboración propia en base a la Contraloría General de la República (2012).

- Por último, es importante recordar que en la fase de ejecución presupuestaria se lleva a cabo la **liquidación presupuestaria**, es decir, se debe realizar el cierre de las cuentas del presupuesto al finalizar el ejercicio económico. Esto se hace con el objetivo de tener el resultado de la ejecución presupuestaria, tanto a nivel financiero como a nivel de cumplimiento de metas y objetivos.
- Cabe mencionar que dicha liquidación debe ser revisada por personal independiente al que ejecutó las funciones de registro respectivo. Este personal debe verificar la razonabilidad de los resultados obtenidos y la aplicación de las políticas y metodologías correspondientes.
- Las instituciones deben suministrar la **información de la liquidación presupuestaria** a la Contraloría General de la República. En el caso de las municipalidades a más tardar el 15 de febrero del año posterior a la vigencia del presupuesto y en el caso de las demás instituciones, a más tardar el 16 de febrero del año posterior a la vigencia del presupuesto. Además, es importante recordar que el medio por el cual se suministra dicha información es mediante el Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP).
- La información sobre liquidación presupuestaria que debe incorporar al SIPP es la siguiente:

Tabla 13

Información sobre liquidación presupuestaria

Información	Descripción
1 <i>Instrumento o mecanismo que confirme la oficialidad de la información y compruebe que el</i>	El jerarca de la institución debe confirmar la oficialidad de la información que se presenta ante la CGR.

	<p><i>jerarca conoció o aprobó la liquidación presupuestaria.</i></p>
<p>2 <i>Resultados de la liquidación presupuestaria</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Resumen de la totalidad de los ingresos recibidos y el total de gastos ejecutados en el periodo. • Detalle del superávit específico según la normativa que lo justifica. • Monto del superávit libre o déficit. • Detalle de los componentes del superávit específico. • Resultado del cumplimiento de los objetivos y metas previamente establecidos.
<p>3 <i>Información complementaria</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Comentarios generales sobre la liquidación de ingresos y gastos. Así como comentarios respecto a la desviación de los objetivos y metas establecidos en la planificación. • Informe que demuestre la congruencia entre el resultado de la liquidación del presupuesto y la información reflejada en los estados financieros al 31 de diciembre del periodo respectivo. • Estados financieros con corte al 31 de diciembre. • Demás información que el área de fiscalización considere necesaria.

Fuente: Elaboración propia en base a Contraloría General de la República (2012).

- Por último, es importante dar a conocer, de forma periódica, a toda la institución la información referente a la ejecución presupuestaria. Esta información debe ser fehaciente, concreta, oportuna y útil para la toma de decisiones y rendición de cuentas.

4.1.4. Control presupuestario

La **fase de control presupuestario** se compone por un “conjunto de normas y procedimientos sistemáticos y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo que se aplican para garantizar razonablemente el cumplimiento eficiente, efectivo y económico del presupuesto institucional (...)” (CGR, 2012, p.43).

Según lo señalado por la CGR (2012), dentro de los productos esperados en esta fase se encuentra la identificación de desviaciones entre lo ejecutado y lo aprobado, la detección de deficiencias en la gestión del subsistema de presupuesto y del proceso presupuestario, así como la desvinculación entre lo planificado y lo presupuestado. Para cumplir con esos productos se establecen las siguientes recomendaciones:

- La institución debe contar con controles que permitan la ejecución del presupuesto apegado a su respectivo bloque de legalidad.
- El proceso de control físico y financiero de la ejecución del plan-presupuesto institucional se debe realizar de manera periódica, esto con el fin de detectar anomalías respecto a lo planificado. Esto último con la finalidad de poder corregir dichas anomalías a tiempo y así lograr alcanzar los objetivos de la institución.
- Es de suma importancia tomar en cuenta que para todos los casos en los que se registren inconsistencias, se deberá de determinar sus causas y corregirlas a la brevedad posible (CGR, 1988).
- No olvide que debe contar con controles que se apliquen de forma previa, concomitante y posterior a la ejecución presupuestaria, esto se encuentra establecido en el inciso 4.4.4 de la Norma N-1-2012-DC-DFOE.
- Recuerde que los mecanismos de control deben encontrarse a cargo de funcionarios, por lo tanto, les corresponde a los jefes designar a la responsabilidad a dichos funcionarios.
- En esta fase es necesario monitorear constantemente que las metas, objetivos, programas y proyectos cuenten con el presupuesto necesario para desarrollarse y además, que se estén ejecutando adecuadamente. Esto se debe realizar mediante

el monitoreo de los indicadores previamente establecidos en la institución, los cuales deben basarse en la eficiencia, eficacia, calidad, economía y resultados.

- La información arrojada por los indicadores debe fungir como una herramienta que permita la realimentación y la toma de decisiones más acertada, en busca de mejores resultados para la institución.
- En caso de que las partidas presupuestarias agoten sus recursos antes de lo planificado inicialmente o en caso de que las metas y objetivos asociados no hayan sido alcanzados, se deben determinar las causas que lo originaron, analizar la situación específica y buscar soluciones alternas ante la falta de financiamiento
- En caso de que exista o se prevea un faltante de dinero para el cumplimiento de las metas, objetivos, programas y/o proyectos, es necesario comunicar la situación de manera prudente y a tiempo.
- Se debe mantener un registro de información relevante, actualizada y certera sobre cómo se va desarrollando la ejecución del presupuesto. Este registro debe ser claro y contener información fidedigna de modo que se pueda utilizar para la toma de decisiones.
- También, es importante verificar que el fundamento jurídico para los distintos proyectos y contratos, se encuentren vigentes. En caso de que la fecha de vigencia sea próxima a vencer, indicarlo a los responsables para realizar las renovaciones correspondientes.
- Por último, respecto a los controles del proceso de liquidación presupuestaria, es importante:
 - Verificar los mecanismos de control utilizados en la liquidación presupuestaria.
 - Hay que recordar que la liquidación debe de pasar por un tercero independiente de la institución para su revisión.
 - Generar información fidedigna, confiable y de calidad en los informes de control para su análisis.

4.1.5. Evaluación presupuestaria

La **fase de evaluación presupuestaria** se compone por un “conjunto de normas y procedimientos sistemáticos y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo,

mediante los cuales se analiza y valora en forma sistemática, objetiva y oportuna los resultados físicos y financieros de la administración de los ingresos y la ejecución de los programas presupuestarios, con criterios de eficiencia, eficacia, economía y calidad” (CGR, 2012, p. 45).

Dentro de los productos esperados en esta fase se encuentra la elaboración, semestralmente, de informes que contengan los “resultados del análisis de la ejecución física y financiera del presupuesto, valorada objetivamente y bajo criterios de eficiencia, eficacia, economía y calidad; según lo planificado y del valor público generado por la institución” (CGR, 2012, p.49). Además, en esta fase se deben incluir las acciones y medidas correctivas necesarias para mejorar el proceso presupuestario de la institución. A continuación, se describen algunas de las buenas prácticas a realizar en esta etapa:

- Es importante recordar que las instituciones públicas se deben de regir por la legalidad, por lo tanto, el proceso de evaluación presupuestaria se debe realizar de acuerdo a la normativa que rige la institución y bajo los lineamientos emitidos por la CGR en temas de evaluación presupuestaria.
- Esta fase, según lo estipulado en el inciso 4.5.3 de la Norma N-1-2012-DC-DFOE, debe encontrarse a cargo del jerarca de la institución y demás colaboradores según su ámbito de su competencia.
- Se debe valorar cualitativa y cuantitativamente la ejecución física y financiera del presupuesto. De igual manera se debe valorar el cumplimiento de los objetivos, metas, programas y proyectos con respecto al presupuesto aprobado.
- Cabe señalar que en esta fase se debe verificar que tanto los ingresos como los gastos generados durante el período, fueron congruentes con lo que se planificó y presupuestó inicialmente.
- En caso de que se realicen modificaciones presupuestarias, se debe justificar el motivo de la modificación y qué impacto tiene esta en la planificación. Posteriormente, la institución debe tomar el motivo de esta modificación como insumo para que en próximos ejercicios presupuestarios no se realicen las mismas omisiones y el presupuesto contemple todos los ingresos y gastos adecuadamente desde el inicio.
- La información sobre liquidación presupuestaria que debe incorporar al SIPP es la siguiente:

Tabla 14*Información sobre evaluación presupuestaria*

Información	Descripción
1 <i>Instrumento o mecanismo que confirme la oficialidad de la información y compruebe que el jerarca conoció o aprobó la liquidación presupuestaria.</i>	El jerarca de la institución debe confirmar la oficialidad de la información que se presenta ante la CGR.
2 <i>Información sobre la evaluación presupuestaria</i>	<ul style="list-style-type: none">• Comportamiento de la ejecución de los ingresos y gastos, así como las limitaciones presentadas.• Resultado de la ejecución presupuestaria (superávit o déficit).• Principales desviaciones que afecten el cumplimiento de los objetivos, metas, programas y proyectos.• Desempeño de la institución en el cumplimiento de los objetivos y en el uso de los recursos públicos, según los principios de eficacia, eficiencia, economía y calidad.• Situación económico-financiera de la institución según la información contenida en los estados financieros.• Propuesta para la mejora continua de la institución, la cual debe contener medidas y acciones correctivas.
3 <i>Información complementaria</i>	<ul style="list-style-type: none">• Cualquier información que el área de fiscalización considere necesaria.

Fuente: Elaboración propia en base a Contraloría General de la República (2012).

- Se debe recordar que, cuando se realiza la formulación presupuestaria, los gastos no deben superar el límite máximo autorizado.
- Para los casos en lo que los gastos superaron el límite autorizado, es necesario determinar las posibles causas de ello, con el fin de conocer la raíz del desfase en los gastos y en la medida de lo posible evitar que esto vuelva a suceder en años posteriores.
- Una vez finalizado el ejercicio presupuestario, se debe evaluar si se logró ejecutar la totalidad del presupuesto, si este alcanzó las metas propuestas al inicio del año y si se generaron los resultados propuestos. Para ello, se toma como base los principios de eficiencia, eficacia y economía. Esto permite recabar información valiosa para obtener un diagnóstico de la ejecución el presupuesto.
- Asimismo, se debe recordar que dicha información debe ser veraz, de calidad y pertinente con el fin de que sea útil para la toma de decisiones y para la mejora continua de la institución.
- Se debe analizar si la información recabada cumple con los requisitos mencionados anteriormente, y si no los cumple, entonces se deben generar nuevas herramientas que permitan mejorar los criterios de medición de resultados para evaluaciones futuras.
- Las instituciones deben suministrar a la CGR informes acumulativos semestralmente acerca de los resultados de la evaluación presupuestaria. Estos informes deben contemplar los períodos del 1ero de enero al 30 de junio y del 1ero de julio al 31 de diciembre. La fecha de entrega del primer informe es a más tardar el 31 de julio del año en vigencia y la del segundo informe a más tardar el 16 de febrero del año posterior de vigencia del presupuesto.
- Al final de año, cuando ya se ha realizado la liquidación presupuestaria y para mejorar este proceso, es importante realizar un estudio sobre las debilidades encontradas a lo largo del periodo sobre esta liquidación. Los resultados de este estudio se deben utilizar como insumo para mejorar los futuros ejercicios presupuestarios.
- Una vez concluido el ejercicio presupuestario, se debe realizar la divulgación correspondiente con el fin de cumplir con la transparencia y rendición de cuentas tanto para los propios funcionarios como para la ciudadanía y entes competentes en la materia.

Capítulo 5: Conclusiones y Recomendaciones

5.1. Conclusiones

El presente capítulo se dispone para presentar las conclusiones y recomendaciones obtenidas respecto al análisis de las falencias presentes en el proceso presupuestario de las instituciones descentralizadas no empresariales, durante el período 2014-2018.

A nivel general de la investigación, se concluye lo siguiente:

- El panorama macroeconómico de nuestro país es complejo, se caracteriza por una desaceleración económica creciente, un incremento del déficit fiscal, un aumento del desempleo y un incremento en la deuda pública.
- Se torna necesario un manejo eficiente de los recursos públicos, ya que estos son limitados, enfrentamos un panorama macroeconómico difícil y las necesidades de la población cada vez son mayores.
- A pesar de que es necesario un manejo eficiente de los recursos, en el presente estudio se detectaron diversas fallas en proceso presupuestario, las cuales, por el contrario, no contribuyen a mejorar el manejo de los recursos.
- Las falencias detectadas afectan el desempeño del aparato estatal, la prestación de los bienes y servicios públicos, representan doble trabajo al tener que revisar presupuestos que fueron aprobados parcialmente.
- La Contraloría General de la República año tras año genera informes sobre Presupuesto Ordinario, Extraordinario, Fiscalización y Liquidación Presupuestaria, sin embargo, se evidencia que las fallas siguen presentándose en el proceso presupuestario.
- El análisis demuestra que los informes emitidos por la CGR no tienen el alcance debido y no se da realimentación adecuada a las instituciones, por ende, se falla en lo mismo, presupuesto tras presupuesto.
- Existe normativa en materia presupuestaria, como lo son las Normas Técnicas sobre Presupuestos Públicos, sin embargo, las instituciones no las acatan correctamente y por ende no formulan presupuestos que cumplan a cabalidad con la normativa.
- Es necesario contar con una herramienta o documento que guíe a las instituciones en cada fase del proceso presupuestario.

Respecto al objetivo específico 1 denominado “*Describir los modelos de presupuestación por programas y por resultados utilizados en el sector público descentralizado costarricense*”, se concluye lo siguiente:

- En cuanto a la presupuestación por programas, esta se basa en la *Ley para el Equilibrio Financiero del Sector Público [6955]* a partir del año 1984. Esta ley contempla que la formulación de los presupuestos públicos debe realizarse de acuerdo con las categorías programáticas.
- Luego, a partir del 2007, los Lineamientos Técnicos y Metodológicos para la Elaboración del Plan Operativo Institucional: Planificación y Programación Presupuestaria orientada a Resultados para las Instituciones Públicas indican que tanto la planificación como el presupuesto deben orientarse al cumplimiento de resultados.
- Más adelante, con respecto a la presupuestación por programas, se establece que su aplicación se basa en el Manual de Normas Técnicas *sobre Presupuesto N-1-2012-DC-DFOE*. Estas normas indican que se deben establecer categorías programáticas para asignar recursos a los distintos programas de la institución. Del mismo modo, este modelo de presupuestación requiere que la asignación de recursos cumpla con principios de eficiencias, eficacia y economía.
- Actualmente ambos modelos coexisten y son utilizados debido a que ni la ley 6955 ni el manual N-1-2012-DC-DFOE indican que exclusivamente se deba utilizar un modelo. Entonces, tanto la presupuestación por programas como la presupuestación para resultados tienen fundamento legal en documentos vigentes.
- El hecho de que coexistan varios modelos de presupuestación genera una coyuntura compleja que no permite estandarizar el proceso de presupuestación y por ende la CGR debe revisar y aprobar presupuestos formulados de manera distinta.

Respecto al objetivo específico 2 denominado “*Identificar las falencias en el proceso presupuestario, a partir de la revisión documental de los informes de la Contraloría General de la República*” y el objetivo específico 3 denominado “*Categorizar las falencias identificadas, a partir de la revisión documental de los informes de la Contraloría General de la República, de acuerdo a las etapas del proceso presupuestario*”, se concluye que:

- Durante el período 2014-2018, el porcentaje de presupuestos aprobados en primera instancia no supera el 70% del monto propuesto por las instituciones descentralizadas no empresariales (Ver Figura 6).

- De los 105 informes revisados y analizados, 100 corresponden a Informes de Presupuesto Inicial, 54 corresponden a Informes de Fiscalización, 24 corresponden a Informes de Presupuesto Extraordinario y 8 a Informes de Liquidación Presupuestaria. Todos estos informes han sido emitidos por la Contraloría General de la República, durante el período 2014-2018.
- Se identificaron 186 falencias presentes en el proceso presupuestario, durante el período 2014-2018. Dichas falencias se clasificaron en 13 categorías de análisis, respectivamente: principio plan presupuesto, principio de universalidad e integralidad, sostenibilidad, programación, especificación, gestión financiera, especialidad cuantitativa y cualitativa, cumplimiento del bloque de legalidad, presupuesto como instrumento para medir resultados, uso del SIPP, divulgación, proceso de liquidación y modificaciones presupuestarias.
- El año 2017 es el que presenta una mayor cantidad de falencias registradas, con un total de 52. Seguido del año 2015, en el cual se registraron 51 falencias en el proceso presupuestario, mientras que el 2016 refleja las menores cifras de falencias ya que solamente se identificaron 20.
- Respecto a las falencias que registran más incidencias, en primer lugar se encuentra el incumplimiento del **principio de universalidad e integralidad**. Se identificó que este representa un 20.97% de las falencias identificadas, es decir se incumplió 39 veces durante el período en estudio. Dentro de las principales causas de incumplimiento se identificó que lo presupuestado no corresponde al total de gastos de la institución, inconsistencias en las transferencias realizadas entre instituciones y, subestimación o sobreestimación de ingresos/gastos.
- La segunda falencia que más se presentó es el incumplimiento del **principio de especificación**, la cual representa un 20.43% del total de las falencias identificadas. Dentro de las principales causas de incumplimiento se identificó la mala clasificación del presupuesto, la mala utilización de la partida Cuentas Especiales y gastos no detallados debidamente.
- La tercera falencia que registra más incidencias es el incumplimiento del **bloque de legalidad**, la cual representa un 14.52% del total de las falencias identificadas. Dentro de las causas de incumplimiento se encuentra el incumplimiento del bloque y el uso de normativa desactualizada.

- Estas tres falencias tienen aspectos en común, ya que no solamente han tenido más incidencia durante el período en estudio, sino que la mayor cantidad de veces se registraron en el año 2017 y además, mayoritariamente se presentaron en la fase de formulación presupuestaria.
- En general, se determina que las falencias con más incidencias giran en torno a que el presupuesto no contiene todos los gastos e ingresos relacionados al periodo y además, que estos dos rubros no son clasificados de acuerdo a la clasificación generalmente aceptada.
- El incumplimiento del uso del SIPP, del principio de sostenibilidad y de divulgación, son las 3 falencias que se registraron una menor cantidad de incidencias durante el período en estudio. Las causas de incumplimiento giran en torno al registro de información incompleta en el SIPP, a la falta de contenido presupuestario y a la ausencia de un proceso de comunicación.
- Adicionalmente, las falencias fueron clasificadas según la fase del proceso presupuestario en que se presentaron. Respectivamente las fases consideradas son formulación presupuestaria, ejecución presupuestaria, control y evaluación presupuestaria.
- La fase de **formulación presupuestaria** es la que registra una mayor cantidad de falencias presentes durante el período en estudio. En dicha fase se presentó el 83.33% de las falencias registradas, dentro de las que más se presentaron se encuentra el incumplimiento del principio de especificación, universalidad e integralidad y, el incumplimiento del bloque de legalidad.
- Se determinó que, si la formulación presupuestaria no se lleva a cabo de manera correcta, las demás etapas del proceso presupuestario se pueden ver perjudicadas y presentar fallas. Lo anterior debido a que la formulación es la etapa inicial y en ella se establece la ruta a seguir durante el proceso presupuestario, por ende, si no se encuentra bien formulada se afecta todo el proceso en general.
- Por lo tanto, es necesario que las instituciones cuenten con los conocimientos y herramientas necesarias para formular los presupuestos adecuadamente.
- La **fase de ejecución** registra la incidencia del 4.84% total de las falencias. Dentro de las que más se presentaron se encuentra el incumplimiento del principio de gestión financiera, el incumplimiento del proceso de liquidación presupuestaria y el incumplimiento del principio de universalidad e integralidad.

- En lo referido a la **fase de control** registra la presencia de falencias en un 8.06%. Dentro de las que más se presentaron se encuentra el incumplimiento del principio del presupuesto como instrumento para medir resultados, el incumplimiento del proceso de liquidación presupuestaria y el incumplimiento del bloque de legalidad.
- Se determinó que las fallas presentes en la fase de formulación aluden a un problema en la formulación de indicadores que permitan medir los resultados de la ejecución presupuestaria. Estos indicadores son indispensables para supervisar el proceso presupuestario y verificar el estado de este, ya sea en la cantidad de presupuesto ejecutado como en el de cumplimiento de los resultados.
- Por último, en la **fase de evaluación** se presentaron el 3.76% total de las falencias. Dentro de las que más se presentaron se encuentra el incumplimiento del principio del presupuesto como instrumento para medir resultados, el incumplimiento del bloque de legalidad y el incumplimiento del proceso de liquidación presupuestaria.
- En cuanto a la evaluación, se evidenció que algunas instituciones no cuentan con procesos de realimentación, por ende, la información que se genera en la fase de evaluación no está teniendo la utilidad ni el alcance debido. Es importante recordar que la realimentación es sumamente útil para mejorar el proceso presupuestario y evitar cometer los mismos errores año tras año.
- De acuerdo con la entrevista realizada al experto, Rodrigo Paniagua, se concluye lo siguiente:
 - Los cambios de autoridad en las instituciones implican una pérdida de conocimiento debido a que se reinicia un proceso de aprendizaje y de capacitación a nivel institucional en lo que refiere a la presupuestación.
 - Es responsabilidad de las instituciones acatar las recomendaciones brindadas por la CGR y además revisar los motivos por los cuales el presupuesto no fue aprobado en su totalidad para registrar y corregir esos errores. Es decir, las instituciones deben ser más autodidactas para que por sí mismas mejoren su proceso de formulación presupuestaria.
 - La CGR ha estado trabajando en establecer disposiciones o recomendaciones más concretas para que las instituciones las utilicen como

insumos para que los siguientes presupuestos se elaboren de manera correcta.

Por último, respecto al objetivo específico 4 denominado “*Establecer una guía de buenas prácticas presupuestarias aplicables al sector público descentralizado costarricense*”, se concluye que:

- Se deben realizar mejoras en el proceso presupuestario para procurar la mayor eficiencia en el uso de los recursos públicos.
- Es de gran utilidad contar con un documento o herramienta estándar que guíe a todas las instituciones en el proceso presupuestario para que la elaboración del presupuesto sea adecuada. Esto generaría los siguientes 2 beneficios:
 - La institución obtenga una aprobación total de su presupuesto y pueda comenzar a ejecutar sus tareas cuanto antes para cumplir con sus planes y objetivos.
 - Mayor eficiencia en la utilización de los recursos de la CGR debido a que no tendría que revisar varias veces el presupuesto para la misma institución para el mismo período.
- La guía facilita que los presupuestos se elaboren de manera apegada a la normativa vigente y que por ende cumplan con el bloque de legalidad. Esto se debe a que la guía presenta de manera concreta, concisa, fiable y resumida la información emitida en materia presupuestaria.
- La guía es una herramienta de fácil comprensión que cualquier funcionario puede hacer utilizar si eventualmente tiene que colaborar en la consecución de alguna etapa presupuestaria. Es decir, los funcionarios pueden apoyarse en esta guía para seguir los lineamientos establecidos en la normativa y generar un producto adecuado.

5.2. Recomendaciones

Por último, cabe señalar que a modo general se establecen las siguientes recomendaciones:

- Que los dictámenes de aprobación presupuestaria emitidos por la CGR contengan disposiciones de carácter obligatorio, esto con el objetivo de que las instituciones corrijan los errores cometidos en las distintas fases de presupuestación.
- Que en relación con el Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP), las instituciones deban cumplir responsablemente con los manuales y guías de manera que la información de ingresos y gastos de la entidad, sea registrada adecuadamente. Lo anterior, coadyuva a que las instituciones cumplan con el principio de transparencia y rendición de cuentas ya que cualquier persona interesada puede acceder a esta información de manera ágil y sencilla.
- Que la CGR brinde a las instituciones, periódicamente, sesiones de capacitación y material didáctico en materia presupuestaria. Lo anterior, con el objetivo de dotarlas de conocimientos y herramientas que les permitan realizar adecuadamente las tareas del proceso presupuestario de acuerdo con la normativa vigente.
- Que el Ministerio de Hacienda y la CGR unan esfuerzos y utilicen herramientas para el manejo de los datos y tecnologías de la información, como lo son *big data*, minería de datos y estadísticas predictivas para la toma de decisiones.
- Que se estandarice el modelo de presupuestación en la normativa vigente con el fin de que todas las instituciones realicen el proceso presupuestario utilizando el mismo modelo. Lo cual facilitaría los procesos de revisión, aprobación y auditoría que realiza la CGR.

En cuanto a las recomendaciones específicas, estas se encuentran en la *Guía de Buenas Prácticas Presupuestarias Aplicable al Sector Público Descentralizado Costarricense*. Cabe señalar que se elaboró una versión de esta guía con diseño gráfico, la cual puede ser consultada en el Anexo 4.

Referencias Bibliográficas

- Argüello, A y Mora, J. (2005). Buenas prácticas en Costa Rica: Sistema de Información sobre Presupuestos Públicos, SIPP. *Revista Centroamericana de Administración Pública*, (48-49), 127-139. Recuperado de: https://publicaciones.icap.ac.cr/images/PDF-REVISTA/revista-48-49/jaime_mora.pdf
- Asamblea Legislativa. (1949). Constitución Política de Costa Rica. Dada en el Salón de Sesiones de la Asamblea Nacional Constituyente, Palacio Nacional, el 07 de noviembre de 1949. Costa Rica. Recuperado de <http://pdba.georgetown.edu/Parties/CostaRica/Leyes/constitucion.pdf>
- Asamblea Legislativa. (1951). Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos. [1279]. Diario Oficial La Gaceta N°188, 27 de mayo de 1951. San José, Costa Rica. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=597&nValor3=640&strTipM=TC
- Asamblea Legislativa. (1984). Ley para el Equilibrio Financiero del Sector Público. [6955]. Diario Oficial La Gaceta, 02 de marzo de 1984. San José, Costa Rica. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo
- Asamblea Legislativa. (27 de setiembre de 1988). Manual de Normas Técnicas sobre Presupuesto que deben Observar las Entidades, Órganos Descentralizados, Unidades Desconcentradas y Municipalidades, sujetos a la Fiscalización de la Contraloría General de la República. Diario Oficial La Gaceta N°183, 27 de setiembre de 1988. San José, Costa Rica. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=49399&nValor3=52823&strTipM=TC
- Asamblea Legislativa (4 de noviembre de 1994). Ley Orgánica de la Contraloría General de la República [7428]. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param2=NRTC&nValor1=1&nValor2=21629&strTipM=TC
- Asamblea Legislativa. (18 de febrero del 2000). Ley de Protección al Trabajador [7983]. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=43957

Asamblea Legislativa (2001). Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos. [8131]. Diario Oficial La Gaceta N°198, 16 de octubre de 2001. San José, Costa Rica. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=47258

Asamblea Legislativa (2006). Reglamento a la Ley de Administración Financiera de la República y presupuestos Públicos [32988]. Diario Oficial La Gaceta N°74, 18 de abril del 2006. San José, Costa Rica. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=56874&nValor3=114763&strTipM=TC

Asamblea Legislativa (2017). Gestión para resultados en el desarrollo dirigido al sector público (GpRD). [Directriz N° 093]. Diario Oficial La Gaceta N°231, 06 de diciembre de 2017. San José, Costa Rica. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=85438&nValor3=110467&strTipM=TC

Asamblea Legislativa (2019). Reforma artículo 176 de la Constitución Política (Principios de sostenibilidad fiscal y plurianualidad). Diario Oficial La Gaceta N°147, 07 de junio del 2019. San José, Costa Rica. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=89352&nValor3=117245&strTipM=FN

Banco Central de Costa Rica. (2019). Programa Macroeconómico 2019-2020. Recuperado de https://activos.bccr.fi.cr/sitios/bccr/publicaciones/DocPoliticaMonetariaInflacin/Programa_Macroeconomico_2019-2020.pdf

Bolaños, G. (2014). *Planificación presupuestaria en la Administración Pública costarricense: Su implicancia en el desarrollo nacional* (Tesis de doctorado, Universidad de Costa Rica). Recuperado de <http://repositorio.uned.ac.cr/reuned/bitstream/120809/1603/1/PLANIFICACION%20PRESUPUESTARIA%20EN%20LA%20ADMINISTRACION%20COSTARRICENSE.pdf>

Bonari, D. y Gaspari, J. (2014). La vinculación entre la planificación y el presupuesto. Recomendaciones para su implementación. Recuperado de <https://www.cippecc.org/wp-content/uploads/2017/03/1348.pdf>

Carvajal, E. (13 de diciembre del 2018). Contraloría no aprueba presupuesto inicial de proyecto San Ramón- San José. *Crhoy.com*. Recuperado de <https://www.crhoy.com/nacionales/contraloria-no-aprueba-presupuesto-inicial-de-proyecto-san-jose-san-ramon/>

Cerdas, D. (18 de marzo del 2018). MEP cerró el 2017 con la peor ejecución presupuestaria de los últimos 10 años. *La Nación*. Recuperado de <https://www.nacion.com/el-pais/educacion/mep-cerro-el-2017-con-la-peor-ejecucion/V7Y4KRFWAFHQZB6AMZRAXZG3SU/story/>

Contraloría General de la República. (2020). Antecedentes. Recuperado de <https://www.cgr.go.cr/01-cgr-transp/antecedentes-historicos.html>

Contraloría General de la República. (2012). Normas Técnicas sobre Presupuesto Público N-1-2012-DC-DFOE. Recuperado de <http://ocu.ucr.ac.cr/images/ArchivosOCU/Leyes/NormasTecnicasPresupuestoPublico.pdf>

Contraloría General de la República (2014). Presupuestos Públicos 2014: Situaciones y perspectivas. Recuperado de <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/informes-pp/presupuestos-publicos-2014.pdf>

Contraloría General de la República. (8 de diciembre del 2014). Informe DFOE-SOC-0966. Recuperado de https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2014/SIGYD_D_2014021973.pdf

Contraloría General de la República (2015). Presupuestos Públicos 2015: Situaciones y perspectivas. Recuperado de <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/informes-pp/presupuestos-publicos-2015.pdf>

Contraloría General de la República (2016). Presupuestos Públicos 2016: Situaciones y perspectivas. Recuperado de <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/informes-pp/presupuestos-publicos-2016.pdf>

Contraloría General de la República (2017). Presupuestos Públicos 2017: Situaciones y perspectivas. Recuperado de

<https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/informes-pp/presupuestos-publicos-2017.pdf>

Contraloría General de la República (2018). Presupuestos Públicos 2018: Situaciones y perspectivas. Recuperado de <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/informes-pp/presupuestos-publicos-2018.pdf>

Contraloría General de la República (2019). Presupuestos Públicos: Situación y Perspectivas. Recuperado de <https://drive.google.com/file/d/1rqOCLHw94KkUmg3B9IEkZSQli5MGPxKN/view>

Contraloría General de la República. (2019). SIPP. Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos. Recuperado de: <https://cgrweb.cgr.go.cr/apex/f?p=102:1:0:>

Contraloría General de la República (1988). Manual de Normas Técnicas sobre Presupuesto que deben Observar las Entidades, Órganos Descentralizados, Unidades Desconcentradas y Municipalidades, sujetos a la Fiscalización de la Contraloría General de la República Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=49399&nValor3=52823&strTipM=TC

Díaz, N. (21 de noviembre del 2019). Contralora: “PANI es inoperante porque no ha tenido ejecución estratégica”. *Semanario Universidad*. Recuperado de: <https://semanariouniversidad.com/pais/contralora-pani-es-inoperante-porque-no-ha-tenido-ejecucion-estrategica/>

Dirección General de Presupuesto Nacional (2019). Ley de Presupuesto Nacional. Recuperado de https://www.hacienda.go.cr/docs/5c10131628834_Folleto%20LEY%20de%20presupuesto%20Nacional%202019.pdf

Ganzino, A. (2009). *La planificación presupuestaria y su incidencia en la información financiera de la fundación Pastaza en el periodo 2009*. (Tesis de grado, Universidad Técnica de Ambato). Recuperado de <https://repositorio.uta.edu.ec/bitstream/123456789/2055/1/TA0246.pdf>

Granados, G. (1 de diciembre del 2019). Ejecutivo defiende presupuesto ilegal. *Diario Extra*. Recuperado de <http://www.diarioextra.com/Noticia/detalle/406784/ejecutivo-defiende-presupuesto-ilegal>

- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la investigación: Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernández Collado y Pilar Baptista Lucio* (6a. edición.). México D.F.: McGraw-Hill. Recuperado de <https://www.uca.ac.cr/wp-content/uploads/2017/10/Investigacion.pdf>
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2010). *Metodología de la investigación: Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernández Collado y Pilar Baptista Lucio* (5ta. edición). México D.F.: McGraw Hill.
- Marcel, M., Guzmán, M. y Sanginés M. (2013). *Presupuestos para el Desarrollo de América Latina*. Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado de <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Presupuestos-para-el-desarrollo-en-Am%C3%A9rica-Latina.pdf>
- Martner, G. (1978). *Planificación y presupuesto por programas*. México. Recuperado de: <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/1582>
- Martner, R. (2008). *Planificar y presupuestar en América Latina*: Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social – ILPES. Chile. Recuperado de https://www.cepal.org/ilpes/publicaciones/xml/8/32578/SYC_51.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2010). De las Instituciones al Ciudadano: La Reforma del Presupuesto por Resultados en el Perú. Dirección General del Presupuesto Público. Recuperado de: https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/1/41751/mayra_ugarte_Presupuesto_por_Resultados_Peru_doc.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2019). Plataforma digital única del Estado Peruano. Presupuesto por Resultados. Recuperado de: <https://www.gob.pe/843-ministerio-de-economia-y-finanzas-presupuesto-por-resultados>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2019). *Qué es PpR?* Recuperado de: <https://www.mef.gob.pe/es/presupuesto-por-resultados/ique-es-ppr>.
- Ministerio de Hacienda, Ministerio de Planificación y Política Económica. (2018). Guía metodológica para fortalecer el proceso de revisión y ajuste de las estructuras programáticas del presupuesto de Costa Rica en el marco de la gestión para resultados en el desarrollo. Recuperado de: https://www.hacienda.go.cr/docs/5ae72ac0798bc_Guia%20de%20estructuras%20programaticas.pdf

Ministerio de Hacienda (2014). Clasificador institucional del sector público. Recuperado de https://www.hacienda.go.cr/docs/53fcef8832a0_CLASIF%20INSTITUCIONAL%20DEL%20SECTOR%20PUBLICO%202014.doc

Ministerio de Hacienda (2007). Lineamientos Técnicos y Metodológicos para la Elaboración del Plan Operativo Institucional: Planificación y Programación Presupuestaria orientada a Resultados para las Instituciones Públicas. Recuperado de https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://www.hacienda.go.cr/docs/57168ea464424_Lineamientos%20POI%202017.docx

Ministerio de Hacienda (2017). Costa Rica. Posición e impulso fiscal 1993-2016. Recuperado de https://www.hacienda.go.cr/docs/5aaffb7dbd608_crpoeim.pdf

Ministerio de Hacienda. (2018). Clasificador por Objeto del Gasto del Sector Público. Recuperado de https://www.hacienda.go.cr/docs/5aff4d4d06eca_Objeto%20de%20Gasto.pdf

Ministerio de Planificación y Política Económica (2016). Marco conceptual y estratégico para el fortalecimiento de la Gestión para Resultados en el Desarrollo en Costa Rica. Recuperado de https://www.hacienda.go.cr/docs/5b61d2fe3e3ba_Marco%20conceptual%20y%20estrategico%20para%20el%20fortalecimiento%20de%20la%20GpRD%20en%20Costa%20Rica.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2018). Estudios Económicos de la OCDE: Costa Rica 2018. Recuperado de <https://www.oecd.org/eco/surveys/Costa-Rica-2018-Estudios-Economicos-de-la-OCDE.pdf>

Poder Ejecutivo (4 de diciembre del 2006). Criterios y Lineamientos Generales sobre el Proceso Presupuestario del Sector Público [Decreto Ejecutivo N° 33446]. Recuperado de https://www.hacienda.go.cr/docs/5852a815b6c46_DE%2033446-H-Crit%20y%20lin%20grles%20del%20proc%20presup%20del%20SP-Art.32-LAFPP.pdf

Poder Ejecutivo. (22 de octubre del 2007). Reforma Lineamientos que regulan la aplicación del artículo 6 de la Ley N° 8131, considerando la clase de Ingresos del Sector Público denominada Financiamiento [Decreto N°34040] Recuperado de https://www.google.com/url?q=http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1%3DNRTC%26nValor1%3D1%26nValor2%3

[D61400%26nValor3%3D69658%26strTipM%3DTC&sa=D&ust=1579028605953000
&usq=AFQjCNHuPbPa5IOIc0Zt_cMkKBbF5mnlhQ](https://www.google.com/search?q=D61400%26nValor3%3D69658%26strTipM%3DTC&sa=D&ust=1579028605953000&usq=AFQjCNHuPbPa5IOIc0Zt_cMkKBbF5mnlhQ)

Ramkumar V. y Shapiro I. (s.f.). *Guía para la Transparencia en los Documentos Presupuestarios del Gobierno: ¿Por qué son importantes y qué deben incluir?* International Budget Partnership. Washington, Estados Unidos. Recuperado de <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Guide-to-Transparency-in-Government-Budget-Reports-Why-are-Budget-Reports-Important-and-What-Should-They-Include-Spanish.pdf>

Robinson, M y Last, D. (2009). *Notas técnicas y manuales sobre gestión financiera pública. Un modelo básico de presupuestación por resultados.* Fondo Monetario Internacional. Recuperado de: https://blog-pfm.imf.org/files/fad-technical-manual-1_spanish-translation.pdf

Rojas, A. (2017). *Análisis y propuesta de la etapa de formulación del presupuesto del Ministerio de educación Pública para el año 2002.* (Tesis de Maestría, Universidad de Costa Rica). Recuperado de <https://core.ac.uk/download/pdf/92977848.pdf>

Ruíz, G. (9 de diciembre del 2019). Contraloría señala débil vínculo de presupuesto con planes estratégicos. *CrHoy.com*. Recuperado de <https://www.crhoy.com/sin-categoria/contraloria-senala-debil-vinculo-de-presupuesto-con-planes-estrategicos/>

Soto, J. (31 de julio del 2013). Diputados alzan la voz por supuestas anomalías en presupuesto extraordinario. *Crhoy.com*. Recuperado de <https://archivo.crhoy.com/diputados-alzan-la-voz-por-supuestas-anomalias-en-presupuesto-extraordinario/nacionales/>

Universidad de Costa Rica (2020). Escudo. [Figura]. Recuperado de <https://www.google.com/url?sa=i&source=images&cd=&ved=2ahUKEwi50dmIoKnnAhWKylkKHcLJAqEQjB16BAgBEAM&url=https%3A%2F%2Fwww.ucr.ac.cr%2Facerca-u%2Fhistoria-simbolos%2Fsimbolos.html&psig=AOvVaw3WfzeYIAcoxbIVIUtdFgZm&ust=1580402448823744>

Anexos

Anexo 1

Tabla Resumen

<i>Institución</i>	<i>Fecha</i>	<i>Tipo de informe</i>	<i>Fase de proceso</i>	<i>Falencia</i>	<i>Descripción de Falencia</i>
<i>Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP)</i>	2015	Fiscalización	Formulación	Principio de programación	Carencia de metas cualitativas y cuantitativas en el PEI que puedan ser medidas.
			Control	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	Carencia de indicadores de resultados para seguimientos de los objetivos estratégicos y las acciones a corto, mediano y largo plazo.
				Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	Ausencia de mecanismos de control que garanticen continuidad y alineamiento de los proyectos y actividades incluidos en los Planes Operativos Institucionales (POI), con los objetivos estratégicos considerados en el PEI.
			Ejecución	Mala ejecución presupuestaria/objetivos	Poco porcentaje de ejecución de los objetivos del PE.
			Formulación	Principio de universalidad e integridad	Los recursos presupuestados no corresponden al costo total.
				Principio de universalidad e integridad	No se incluyen en estos, remuneraciones del personal a cargo de los proyectos.
			Ejecución	Mala ejecución presupuestaria/objetivos	Bajos niveles de ejecución física y financiera.
				Mala ejecución presupuestaria/objetivos	Atrasos en la ejecución de obras.
			Evaluación	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	No hay indicadores de evaluación.

<i>Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS)</i>		Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Inconsistencias en la transferencia proveniente de la JPS, para el régimen no contributivo de pensiones.
	2018	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Inconsistencia en el aporte por Transferencia del Gobierno Central al Régimen de Salud, relacionado con la Ley General de Control de Tabaco.
				Principio de universalidad e integridad	Inconsistencia en la transferencia corriente proveniente de la Junta de Protección Social al Régimen No Contributivo de Pensiones.
				Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Se estima el 3% anual para los aumentos salariales, y no se aportaron elementos que justifiquen un incremento superior a la meta de inflación proyectada por el Banco Central de Costa Rica.
<i>Colegio Universitario de Limón</i>	2017	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Se imprueba la incorporación de ingresos y su aplicación en el presupuesto de egresos por ¢5,3 millones que corresponden a la diferencia entre el monto presupuestado por el CUNLIMON como recursos provenientes del Gobierno Central y lo incorporado por el Ministerio de Educación Pública en su presupuesto 2018.
				Principio especificación	Reclasificar partida presupuestaria.
	2014	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de programación	Los recursos no están asignados de acuerdo con la razón de ser de la institución.
				Principio especificación	Mal uso de las Cuentas especiales, uso de manera sostenida.
				Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Exceso en el límite del gasto de acuerdo con la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.

<i>Comisión Nacional de Asuntos Indígenas (CONAI)</i>	2016	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Se imprueba la provisión para aumentos salariales propuesta por encima del 4% sobre las remuneraciones, por cuanto no se aportaron elementos adicionales que justifiquen un aumento mayor a ese porcentaje que el Banco Central ha proyectado como posible incremento en el costo de vida en el año 2017.
				Principio especificación	Reclasificar una subpartida (En relación con el gasto por contribuciones patronales a fondos de pensiones y otros fondos de capitalización, se debe ubicar correctamente cada subpartida de conformidad con los porcentajes establecidos).
				Principio de universalidad e integridad	Darle contenido presupuestario al pago del Seguro de riesgos del trabajo.
	2018	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación	No se puede financiar con superávit pago de combustibles y lubricantes.
<i>Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (CONICIT)</i>	2016	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Exceso en el límite del gasto de acuerdo con la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.
	2017	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de programación	No hay relación entre los gastos y la normativa.
				Principio de universalidad e integridad	Se imprueba la suma de ¢104,7 millones en el ingreso por Transferencia corriente del Ministerio de Ciencia, Tecnología y Telecomunicaciones, así como su aplicación, por cuanto ese Ministerio presupuestó como transferencia para ese Consejo el monto de ¢1.030,4 millones.
				Principio especificación	Lo gastos no se pueden financiar con superávit.

	2018	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Los ingresos que financien un presupuesto sean probables o posibles de realizar, lo cual no se alcanza en este caso.
				Principio plan-presupuesto	No se vincula el presupuesto con el plan.
				Principio de sostenibilidad	No presupuestó para el año 2019, la totalidad de los recursos económicos necesarios para el sustento de la gestión.
				Principio de sostenibilidad	No ha sido posible darle contenido presupuestario en su totalidad, a una parte de los gastos.
<i>Corporación Ganadera</i>	2015	Fiscalización	Control	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	Falta de control, supervisión y seguimiento de planes, proyectos y programas (de las metas).
			Formulación	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	Los indicadores de eficacia requieren mejoras.
			Control	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	Falta de control presupuestario.
				Principio de divulgación	La información disponible sobre el proceso de presupuestación no permitió asegurar razonablemente el comportamiento de la ejecución presupuestaria.
			Formulación	Principio de sostenibilidad	Los ingresos difieren de los gastos.
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2014	Fiscalización	Evaluación	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	No hay mecanismos de uso eficiente/eficaz de recursos asignados a las entidades deportivas.
			Formulación	Principio de gestión financiera	Mala asignación de recursos (Duplicidad).
			Evaluación	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	No hay evaluaciones periódicas de impacto de resultados.

				Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	No hay realimentación.
	2015	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación	Limita la acción de identificar las características del gasto. Clasifica una alta suma en Cuentas Especiales.
			Formulación	Principio plan-presupuesto	No hay asignación de recursos respaldada con la planificación definida.
			Formulación	Principio de programación	Planificación presupuestaria sin respaldo de objetivos ni metas.
				Principio de gestión financiera	No se promueve la asignación y el uso de los recursos públicos en términos de economía, eficiencia y eficacia.
	2017	Presupuesto Inicial		Principio especificación	No se puede financiar transferencias corrientes a asociaciones con superávit.
			Formulación	Principio de universalidad e integridad	Diferencia entre lo presupuestado en el Presupuesto Nacional y lo del Instituto.
	2016	Fiscalización	Control	Incumplimiento del bloque de legalidad	La liquidación presupuestaria se hizo con procedimientos y normativa desactualizada, incompleta y no se ajusta a los lineamientos de la CGR.
			Control	Debilidades en las modificaciones presupuestarias	Las modificaciones presupuestarias no se modificaron en el PAO.
				Uso del SIPP	El registro en el SIPP no permite asegurar que la información registrada en ese sistema corresponde a la aprobada en las respectivas modificaciones presupuestaria.
	2016	Fiscalización	Evaluación	Incumplimiento del bloque de legalidad	No se está observando la Normativa actualizada de la CGR en temas de elaboración y presentación de la liquidación presupuestaria y las modificaciones.
<i>Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura (INCOPECA)</i>	2015	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Suma presupuestada es mayor a la que está en el Proyecto de Presupuesto Nacional.

	2017	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación	Se presupuestaron con recursos de Superávit Libre servicios que no corresponden.
		Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación	Mala clasificación de partidas presupuestarias.
	2018	Presupuesto Inicial		Principio especificación	Mala clasificación de partida presupuestaria.
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2015	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	No fue suministrada la Certificación de verificación de requisitos del bloque de legalidad.
				Principio especificación	La Junta Directiva aprobó este presupuesto extraordinario sin contar con el detalle de los ingresos y egresos al nivel de los clasificadores oficiales respectivos.
	2016	Fiscalización	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Subestimación de los ingresos.
				Principio de programación	Creciente acumulación de superávit sin metas ni objetivos asociados.
			Evaluación	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria	Inconsistencias en la elaboración de la liquidación presupuestaria del período 2014.
			Formulación	Principio de anualidad	La subpartida del salario escolar se registró en diciembre y no al momento del pago en enero de 2015.
			Formulación	Principio plan-presupuesto	No se cuenta con un mecanismo de control que permita asegurar la vinculación entre la ejecución física y financiera del plan-presupuesto.
				Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria	Falta de manuales presupuestarios que describan las etapas de ejecución y liquidación presupuestaria.
				Principio de universalidad e integridad	La subestimación de ingresos.

			Ejecución	Mala ejecución presupuestaria/objetivos	Subejecución presupuestaria.
	2017	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Un contrato no ha sido formalizado por lo que no se asegura la ejecución de un gasto.
				Principio de universalidad e integridad	Las explicaciones de los supuestos utilizados en el modelo matemático son insuficientes (estimaciones).
	2018	Presupuesto Inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	No hay fundamento jurídico para el gasto porque el convenio para la construcción no existe (no hay respaldo).
				Incumplimiento del bloque de legalidad	Edificios, por la suma de ¢796 millones correspondientes al Mercado PIMA y a la Delegación de Policía Turística en Papagayo, en vista que incumplen con el artículo 7 de la Ley n.º 6750 y sus reglamentos, al no presupuestar simultáneamente la subpartida de piezas y obras de colección; siendo que ambas obras son edificaciones nuevas para atención al público, sobrepasan los ¢10 millones y además se prevén terminar en el periodo 2019.
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2014	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de programación	Dinero que no se está asignando de acuerdo a la razón de ser de la institución.
				Principio especificación	Mal uso de las cuentas.
	2015	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	No se aportan justificaciones suficientes que establezcan la razonabilidad de las proyecciones hechas (impuestos).
				Principio de universalidad e integridad	El FODESAF incluyó menos dinero a la transferencia que la presupuestada por el INDER.
			Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	El monto del gasto supera el máximo del límite de gasto presupuestario autorizado por la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.	

				Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	No se logró determinar con la información aportada las justificaciones del incremento significativo para Remuneraciones.
	2016	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Dentro del Presupuesto de la República 2016 se incorporó una transferencia menor al monto presupuestado por el Instituto.
				Principio especificación	Mal uso de la cuentas, debe de ir en otra categoría del Clasificador Oficial del Objeto del Gasto.
	2016	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	No se aportó base legal que sustente una transferencia.
	2017	Presupuesto Inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	No hay aprobación de la Autoridad Presupuestaria para creación de puestos de trabajo.
				Incumplimiento del bloque de legalidad	El Centro que requiere el dinero no tiene Personería Jurídica y no pudo recibir los fondos.
				Incumplimiento del bloque de legalidad	No hay un convenio firmado con el IICA para la transferencia de dinero.
				Incumplimiento del bloque de legalidad	Una Fundación no cumple con los requisitos básicos para hacer un convenio (necesario para trasladar fondos).
	2018	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	El monto presupuestado en el Presupuesto Nacional es menor al presupuestado por el INDER.
				Principio especificación	Mala clasificación en una cuenta del Clasificador Institucional del SP.
<i>Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM)</i>	2014	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Los recursos no son factibles de recaudar (impuestos).
				Principio de programación	Reserva de los recursos estimados en ingresos para asignar posteriormente a gastos.

	2015	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de universalidad e integridad	No considera a la fecha los referidos recursos para ese Instituto.
	2017	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	No se remite el documento presupuestario correspondiente a la CGR.
	2018	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación	Mal uso de la cuenta "Superávit Libre".
		Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Sobreestimación del Ingreso.
			Formulación	Principio de universalidad e integridad	La propuesta de gastos no está debidamente respaldada en recursos que sean factibles de recibir por parte de la institución.
<i>Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS)</i>		Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Excede el monto lo aprobado en el Presupuesto extraordinario N.º 1-2018.
<i>Instituto Nacional de Aprendizaje (INA)</i>	2015	Fiscalización	Control	Debilidades en las modificaciones presupuestarias	Debilidades en los mecanismos de control para las modificaciones presupuestarias.
			Ejecución	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria	Debilidades en el registro contable de la ejecución presupuestaria y en el proceso de ejecución de partida de bienes duraderos.
			Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	Necesidad de integrar la normativa relacionada con el proceso de ejecución presupuestaria.
	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	No se suministró una base legal para unos gastos.	
			Principio de programación	PAO no está alineado con los objetivos, metas, indicadores y actividades del PND.	
			Principio especificación	Reclasificar cuentas.	
<i>Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC)</i>	2014	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de gestión financiera	Se presupuestó una transferencia del Gobierno Central que el Ministerio de Cultura ya había presupuestado en el Presupuesto Nacional.
	2015	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	El gasto excede el máximo fijado por la STAP.

		Fiscalización		Principio de universalidad e integridad	Diferencia entre la transferencia hecha por el Gobierno Central y lo presupuestado por el INEC.	
				Formulación	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria	Ausencia del manual de procedimientos del proceso de la liquidación presupuestaria.
				Ejecución	Principio de divulgación	Ausencia de un proceso de comunicación y divulgación interna de documentos de gestión presupuestaria aprobados.
	2017	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Una transferencia al INEC no ha sido presupuestada por la otra entidad.	
<i>Instituto Nacional de la Mujer (INAMU)</i>	2014	Fiscalización	Formulación	Principio plan-presupuesto	Los recursos propuestos no tienen asociados actividades ni metas en la planificación institucional a corto, mediano y largo plazo.	
				Principio especificación	Mal uso de las "Cuentas Especiales".	
	2017	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación	Mal uso de la cuenta "Superávit Libre".	
				Principio especificación	Mala clasificación de una cuenta.	
				Principio de programación	Clasificación de un dinero presupuestado no concuerda con la finalidad del fondo.	
	<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2014	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de gestión financiera	El gasto presupuestado ya había sido incluido en el presupuesto inicial del 2014.
Presupuesto Inicial			Formulación	Principio de programación	Los recursos no se están asignando de acuerdo con la razón de ser de JUDESUR.	
2015		Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de programación	Los recursos no se están asignando de acuerdo con la razón de ser de JUDESUR.	
2017		Presupuesto Extraordinario	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	El gasto carece de validez jurídica porque no fue aprobado por la Junta.	
				Principio de universalidad e integridad	No se aporta metodología, supuestos ni justificaciones para las proyecciones de los ingresos.	
				Principio plan-presupuesto	El monto total de recursos asignados a una partida presupuestaria alcanza el 34,4% del presupuesto definitivo.	

				Principio especificación	Reclasificar una cuenta según Clasificador.
		Fiscalización	Ejecución	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria	Debilidades en la aplicación de la normativa interna y externa inciden en los resultados de la liquidación presupuestaria de JUDESUR.
			Control	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria	Los mecanismos de control utilizados por JUDESUR no permiten obtener un resultado confiable de la liquidación presupuestaria.
			Formulación	Principio plan-presupuesto	La información que dispone JUDESUR carece de elementos requeridos en la normativa vigente que permitan vincular el plan con el presupuesto.
				Principio de programación	Se supera el límite máximo de autorizaciones para gastar.
				Principio especificación	Mala clasificación de las partidas presupuestarias.
				Principio de gestión financiera	No se tomó en cuenta provisiones por otros gastos relacionados con un proyecto de la entidad.
			Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad
		Principio especificación			Reclasificar una partida.
		<i>Oficina Nacional de Semillas</i>	2014	Presupuesto Inicial	Formulación
Principio especificación	Reclasificación del gasto de acuerdo al Clasificador.				
2015	Presupuesto inicial		Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Supera el límite de gasto autorizado por la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.
2017	Presupuesto Extraordinario		Formulación	Principio de universalidad e integridad.	Hacienda no girará esos recursos a la entidad (Decreto N° 40540-H "Contingencia Fiscal").

<i>Patronato Nacional de la Infancia (PANI)</i>	2015	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio plan-presupuesto	Recursos propuestos no asociados a metas, objetivos ni actividades.
			Formulación	Principio especificación	Mal uso de la partida de Cuentas Especiales.
	2017	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Diferencia entre lo presupuestado inicialmente y lo autorizado por el Ministerio de Hacienda.
	2017	Presupuesto inicial	Formulación	Principio plan-presupuesto	Asignación de recursos sin planes de respaldo.
				Principio de programación	Presupuesto asignado con ausencia de objetivos y metas definidas.
				Principio especificación	Mala categorización de las partidas.
2018	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Aumento en remuneraciones superior a la inflación estimada por el BCCR.	
<i>Patronato Nacional de Rehabilitación (PANARE)</i>	2015	Informe de Fiscalización	Formulación	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria	Ausencia de manuales de procedimientos para la fase de liquidación presupuestaria (el PANARE no cuenta con un Manual General de Procedimientos, en donde se describan formalmente las funciones y responsabilidades del personal encargado de los procesos de ejecución y liquidación presupuestaria).
			Ejecución	Uso del SIPP	Registro parcial del superávit en el SIPP.
			Formulación	Principio de universalidad e integridad	No están definidos todos los gastos.
			Control	Incumplimiento del bloque de legalidad	Presentación no oportuna y omisión de información en los informes de ejecución y liquidación presupuestaria.
				Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria	Mala gestión administrativa: incumple con que un tercero independiente revise la liquidación presupuestaria.
			Formulación	Debilidades en las modificaciones presupuestarias	Es necesario que el bloque de legalidad interno regule las modificaciones presupuestarias.

	2018	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación	No se aportó el “Convenio para la utilización de recursos girados por la Junta De Protección Social para el financiamiento del Programa para la promoción de la autonomía personal de personas con discapacidad”.
				Principio especificación	Incumplimiento del artículo 7 del Decreto Ejecutivo N.º 32452-H.
<i>Programa Integral de Mercadeo Agropecuario (PIMA)</i>	2014	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Diferencia entre lo presupuestado y el monto considerado en la constancia emitida sobre dicho ingreso.
				Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Supera el límite de gasto autorizado por la Autoridad Presupuestaria.
	2015	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación	Un 75,6% de los recursos se están aplicando en la partida Cuentas Especiales, a la cual no se le pueden imputar gastos efectivos.
		Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Excede el límite de gasto establecido para el período 2016.
	2017	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	El aporte del Gobierno no fue incluido en la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República N° 9514.
	2018	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	No fueron incluidos en el Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el periodo 2019.
				Incumplimiento del bloque de legalidad	Incumple el principio de limitación en el presupuesto institucional para el financiamiento de gasto corriente con ingresos de capital.
				Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Exceden el límite del gasto autorizado por la Autoridad Presupuestaria.
				Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	No se aportaron elementos adicionales que justifiquen un incremento superior a la meta de inflación proyectada por el Banco Central

<i>Servicio Nacional de Aguas Subterráneas, Riego y Avenamiento (SENARA)</i>	2014	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Exceso en el límite del gasto.
				Incumplimiento del bloque de legalidad	Las plazas no han sido autorizadas por la Autoridad Presupuestaria.
				Principio especificación	La documentación del presupuesto no permite acceder de manera ágil a los datos de interés, anexos sin identificación ni detalle del contenido. Además, se presenta información relacionada con circulares no vigentes e información incongruente.
	2018	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	Exceden el límite del gasto autorizado por la Autoridad Presupuestaria.
<i>Sistema de Emergencias 9-1-1</i>	2016	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa	No se aportan elementos que justifiquen el aumento en del porcentaje salarial al proyectado por el BCCR.
	2017	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	No se adjuntó información indispensable para tramitar dicho presupuesto, de conformidad con lo establecido en las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público.
		Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Mal cálculo del FCL (era el 3% no el 1.5%).
<i>Superintendencia de Telecomunicaciones (SUTEL)</i>	2015	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Diferencia en los ingresos por el canon respecto a artículo 63 de la Ley General de Telecomunicaciones, mediante Decreto Ejecutivo N° 39256-MICITT.
				Principio de universalidad e integridad	Existencia de un error de cálculo, por cuanto se duplican los días de vacaciones a disfrutar por cada funcionario.
	2017	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	No existe el contrato de concesión (no hay certeza jurídica).

<i>Universidad de Costa Rica</i>	2014	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	Presupuesto difiere con lo aprobado en la ley, se consignó un monto de ¢30.300,0 miles, y no ¢40.000,0 miles, como propuso esa Universidad.
	2017	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	Se consignó una menor cantidad que lo propuesto por la Universidad. (2 veces el mismo error).
				Principio especificación	Incumplimiento del artículo 7 del Decreto Ejecutivo N.º 32452-H.
				Principio especificación	Carencia de un nivel de detalle que permita determinar si los gastos previstos se ajustan a las características descritas en la citada normativa.
				Principio especificación	Error en la clasificación de los recursos propuestos.
	2018	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Se consignó una transferencia menor a la propuesta por esa Universidad. (Se repite como motivo de varias improbaciones).
				Principio especificación	Error en la clasificación de los recursos propuestos. (se repite)
<i>Universidad Estatal a Distancia (UNED)</i>	2017	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Fuente de ingresos no probable. (Posible préstamo bancario que realice la Universidad con el Banco Nacional).
	2018	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad	Se consignó una transferencia menor a la propuesta por esa Universidad. (Se repite como motivo de varias improbaciones).
				Principio especificación	Error en la clasificación de los recursos propuestos. (Se repite).
				Incumplimiento del bloque de legalidad	Falta una norma legal, convenio o contrato de préstamo, que faculte a la Universidad para definir el destino específico de los recursos.

				Incumplimiento del bloque de legalidad	Proyectos no cuentan con los permisos correspondientes para iniciar el proceso de ejecución constructiva, de acuerdo con lo indicado en el oficio N.º OPRE-821-2018 de esa Universidad.
<i>Universidad Nacional (UNA)</i>	2017	Fiscalización	Formulación	Principio plan-presupuesto	Plan Operativo Anual Institucional (POAI) para el periodo 2017 no define metas e indicadores de resultados, lo cual no posibilita visualizar el aporte de los objetivos incorporados en la formulación presupuestaria 2017 a los resultados institucionales.
			Evaluación	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	Plan de Mediano Plazo Institucional 2017-2021 tampoco contiene metas e indicadores de resultados.
			Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	Incumplimiento de la norma técnica porque la formulación y asignación presupuestaria no considera como insumo relevante los resultados de la ejecución y la evaluación física y financiera de la gestión de periodos anteriores.
				Principio especificación	No se utiliza clasificación común.
				Incumplimiento del bloque de legalidad	No toma en cuenta el bloque de legalidad externo.
<i>Universidad Técnica Nacional (UTN)</i>	2018	Liquidación presupuestaria	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad	Información de respaldo de liquidación presupuestaria no se ajusta a los requerimientos específicos establecidos en las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público (NTPP).
				Principio especificación	Error en detalle de la conformación del superávit específico.
				Incumplimiento del bloque de legalidad	Presentación estados financieros incompletos.

			Control	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria	La calidad de la información contenida en liquidación no fue sujeta a revisión por personal interno independiente.
			Control	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados	No se realizó un análisis plurianual. No hay revisión de la gestión institucional previa y por lo tanto no hay realimentación para la toma de decisiones.
			Formulación	Principio plan-presupuesto	Objetivos sin acciones específicas asociadas.
			Control	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria	No hay certeza ni tienen fidelidad de que los datos correspondientes a los ingresos obtenidos por la UTN por el concepto mencionado; en perjuicio de la confiabilidad y calidad de la información contenida en la liquidación presupuestaria.
			Formulación	Principio especificación	Error en la clasificación de los recursos propuestos.

Anexo 2

Matriz de múltiple entrada

<i>Institución</i>	<i>Fecha</i>	<i>Número</i>	<i>Tipo de informe</i>	<i>Fase de proceso</i>	<i>Falencia</i>	<i>Descripción de Falencia</i>	<i>Categoría</i>	<i>Recomendaciones</i>	<i>Nota / Norma en que sustenta la recomendación</i>
<i>Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP)</i>	2015	DFOE-EC-IF-23-2015	Fiscalización	Formulación	Principio de programación (5)	Carencia de metas cualitativas y cuantitativas en el PEI que puedan ser medidas.	5	Elaborar metas e indicadores medibles cuantitativos y cualitativos.	Norma técnica sobre presupuesto público
<i>Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP)</i>	2015	DFOE-EC-IF-23-2015	Fiscalización	Control	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados (10)	Carencia de indicadores de resultados para seguimientos de los objetivos estratégicos y las acciones a corto, mediano y largo plazo.	10	Establecimiento de líneas base y metas anuales para cada uno de los objetivos estratégicos y vinculación de éstos con los objetivos y metas establecidos en los Planes Operativos.	
<i>Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP)</i>	2015	DFOE-EC-IF-23-2015	Fiscalización	Control	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados (10)	Ausencia de mecanismos de control que garanticen continuidad y alineamiento de los proyectos y actividades incluidos en los Planes Operativos Institucionales (POI), con los objetivos estratégicos	10		

						considerados en el PEI.			
<i>Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP)</i>	2015	DFOE-EC-IF-23-2015	Fiscalización	Ejecución	Principio de gestión financiera (7)	Poco porcentaje de ejecución de los objetivos del PE.	7	Cronograma de ejecución detallado.	
<i>Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP)</i>	2015	DFOE-EC-IF-23-2015	Fiscalización	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Los recursos presupuestados no corresponden al costo total.	2	Costo total de cada proyecto o actividad, considerando tanto los recursos internos como las contrataciones de servicios profesionales requeridos.	
<i>Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP)</i>	2015	DFOE-EC-IF-23-2015	Fiscalización	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	No se incluyen en estos, remuneraciones del personal a cargo de los proyectos.	2	Costo total de cada proyecto o actividad, considerando tanto los recursos internos como las contrataciones de servicios profesionales requeridos.	
<i>Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP)</i>	2015	DFOE-EC-IF-23-2015	Fiscalización	Ejecución	Principio de gestión financiera (7)	Bajos niveles de ejecución física y financiera.	7		
<i>Autoridad Reguladora de</i>	2015	DFOE-EC-IF-	Fiscalización	Ejecución	Principio de gestión	Atrasos en la ejecución de obras.	7		

<i>Servicios Públicos (ARESEP)</i>		23-2015			financiera (7)				
<i>Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP)</i>	2015	DFOE-EC-IF-23-2015	Fiscalización	Evaluación	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados (10)	No hay indicadores de evaluación.	10	Indicadores de los resultados esperados con la ejecución de los proyectos definidos.	
<i>Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS)</i>	2015	DFOE-SOC-0966	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Inconsistencias en la transferencia proveniente de la JPS, para el régimen no contributivo de pensiones.	2	En razón de lo anterior, se debe proceder a realizar los ajustes respectivos tanto en la sección de ingresos como de egresos.	
<i>Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS)</i>	2018	DFOE-SOC-1395	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Inconsistencia en el aporte por Transferencia del Gobierno Central al Régimen de Salud, relacionado con la Ley General de Control de Tabaco.	2	Las diferencias que se generan producto de esta improbación deberán trasladarse a la cuenta de Sumas sin asignación presupuestaria de cada uno de los programas presupuestarios afectados.	Según artículo n° 29 de la ley n° 90285 del 20/03/2012", por la suma de ₡800,0 millones. Lo anterior teniendo en consideración que el monto autorizado mediante la Ley de Presupuesto de la República para el 2019 N.° 9632, y relacionada con esta temática fue de

									<p> ₡17.135,2 millones, según el código presupuestario 60103 001 1310 3230 216, y no de ₡17.932,2 millones considerados inicialmente por la CCSS en el presupuesto remitido para aprobación a esta Contraloría General. </p>
<p> <i>Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS)</i> </p>	2018	DFOE-SOC-1395	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	<p> Inconsistencia en la transferencia corriente proveniente de la Junta de Protección Social al Régimen No Contributivo de Pensiones. </p>	2	<p> Las diferencias que se generan producto de esta improbación deberán trasladarse a la cuenta de Sumas sin asignación presupuestaria de cada uno de los programas presupuestarios afectados. </p>	<p> Por la suma de ₡741,6 millones, dado que esa Junta incorporó en su presupuesto inicial 2019 la suma ₡3.586,4 millones, o sea, ₡ 741,6 millones menos que los incluidos inicialmente por la CCSS, en el presupuesto sometido a aprobación de este Órgano Contralor. </p>

<i>Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS)</i>	2018	DFOE-SOC-1395	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Se estima el 3% anual para los aumentos salariales, y no se aportaron elementos que justifiquen un incremento superior a la meta de inflación proyectada por el Banco Central de Costa Rica.	8		
<i>Colegio Universitario de Limón</i>	2017	DFOE-SOC-1491	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Se imprueba la incorporación de ingresos y su aplicación en el presupuesto de egresos por ₡5,3 millones que corresponden a la diferencia entre el monto presupuestado por el CUNLIMON como recursos provenientes del Gobierno Central y lo incorporado por el Ministerio de Educación Pública en su presupuesto 2018.	2		
<i>Colegio Universitario de Limón</i>	2017	DFOE-SOC-1491	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Reclasificar partida presupuestaria.	6		Con el fin de ajustar la clasificación presupuestaria al Clasificador por Objeto del

									Gasto Vigente, se debe reclasificar en la subpartida - 0.04.01 -, la contribución patronal al seguro de salud de la Caja Costarricense del Seguro Social correspondiente al Programa Presupuestario "Docencia", por cuanto el citado aporte fue clasificado en la subpartida " 0.04.02 Contribución Patronal al IMAS".
<i>Colegio Universitario de Limón</i>	2014	DFOE-SOC-0960	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de programación (5)	Los recursos no están asignados de acuerdo a la razón de ser de la institución.	5	Resulta de exclusiva responsabilidad de ese Colegio Universitario, incorporar a la brevedad posible, mediante un presupuesto extraordinario dichos recursos, con el objeto de que sean	Se imprueba el contenido presupuestario por la suma de ¢841.979,8 miles incluido en la partida de "Cuentas especiales", así como los recursos propuestos para su financiamiento, por cuanto se

								aplicados razonablemente en las cuentas de gastos que correspondan, para dar cumplimiento a los propósitos fundamentales para los cuales fue creado dicho Colegio.	trata de una suma significativa (un 29,5 %) de recursos que no se están asignando de acuerdo con la razón de ser de ese Colegio Universitario.
<i>Colegio Universitario de Limón</i>	2014	DFOE-SOC-0960	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Mal uso de las Cuentas Especiales, uso de manera sostenida	6	se les recuerda que la partida de "Cuentas Especiales" es posible utilizarse de manera excepcional y por un monto razonable, para equilibrar ingresos con los gastos, pero no puede convertirse en una práctica sostenida, para posteriormente proceder a su rebajo como origen de recursos, ya que con ello se estarían contraviniendo algunos	

								principios presupuestarios	
<i>Colegio Universitario de Limón</i>	2014	DFOE-SOC-0960	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Exceso en el límite del gasto de acuerdo a la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.	8		Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria en el oficio N.º STAP2667-2014 de 11 de noviembre de 2015, de conformidad con las Directrices Generales de Política Presupuestaria para el ejercicio económico 2015.
<i>Comisión Nacional de Asuntos Indígenas (CONAI)</i>	2016	DFOE-PG-0597	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Se imprueba la provisión para aumentos salariales propuesta por encima del 4%2 sobre las remuneraciones, por cuanto no se aportaron elementos adicionales que justifiquen un aumento mayor a ese porcentaje que el Banco Central ha proyectado como posible incremento en el	8	Determinar el exceso sobre el porcentaje que se está autorizando y trasladarlo a la partida de "Cuentas especiales", subpartida "Sumas libres sin asignación presupuestaria"	

						costo de vida en el año 2017.			
<i>Comisión Nacional de Asuntos Indígenas (CONAI)</i>	2016	DFOE-PG-0597	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Reclasificar una subpartida (En relación con el gasto por contribuciones patronales a fondos de pensiones y otros fondos de capitalización, se debe proceder a ubicar correctamente cada subpartida de conformidad con los porcentajes establecidos).	6		De conformidad con los porcentajes establecidos en los artículos 3 y 13 inciso c) de la Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador, relacionados con los aportes al Fondo de Capitalización Laboral (3%) y al Régimen Obligatorio de Pensiones Complementarias (1,5%), respectivamente. Lo anterior, por cuanto esa Comisión incorporó en el presupuesto inicial 2017 los porcentajes de forma invertida a lo establecido en la ley citada.
<i>Comisión Nacional de Asuntos Indígenas (CONAI)</i>	2016	DFOE-PG-0598	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Darle contenido presupuestario al pago del Seguro de riesgos del trabajo.	2	Elaborar el documento presupuestario que consideren pertinente, para atender dicho	establecido en el artículo 331 del Código de Trabajo, Ley No. 2 y sus reformas.

								requerimiento y comunicar al Órgano Contralor los ajustes realizados para tal fin.	
<i>Comisión Nacional de Asuntos Indígenas (CONAI)</i>	2018	DFOE-PG-0646	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	No se puede financiar con superávit pago de combustibles y lubricantes.	6		
<i>Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (CONICIT)</i>	2016	DFOE-PG-0573	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Exceso en el límite del gasto de acuerdo a la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.	8		Se imprueba la suma de ¢471,4 millones en los gastos propuestos, así como el ingreso que lo financia; por cuanto excede en este monto el límite de gasto presupuestario autorizado, de conformidad con lo señalado por la STAP en el oficio STAP-2334-2016, el cual adjunta el informe DE-658-20166 sobre el presupuesto inicial 2017 del CONICIT.

<p>Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (CONICIT)</p>	<p>2017</p>	<p>DFOE-PG-0643</p>	<p>Presupuesto Inicial</p>	<p>Formulación</p>	<p>Principio de programación (5)</p>	<p>No hay relación entre los gastos y la normativa.</p>	<p>5</p>	<p>Se imprueban las sumas de ¢8,3 millones, ¢4,2 millones, ¢2,4 millones y ¢0,9 millones en los gastos propuestos por concepto de Seguros, Servicios básicos, Mantenimiento y reparación de equipo de transporte e impuestos (marchamo), respectivamente, y su correspondiente fuente de financiamiento. Lo anterior, por cuanto se determina que dichos gastos no guardan relación con lo estipulado en el artículo N. °15 de la Ley N.° 8262, cuyo fin es exclusivamente crear y aplicar los mecanismos que aseguren la administración,</p>
---	-------------	---------------------	----------------------------	--------------------	--------------------------------------	---	----------	---

									la promoción, la evaluación, el control y el seguimiento de los proyectos presentados al PROPYME.
<i>Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (CONICIT)</i>	2017	DFOE-PG-0643	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Se imprueba la suma de ¢104,7 millones en el ingreso por Transferencia corriente del Ministerio de Ciencia, Tecnología y Telecomunicaciones así como su aplicación, por cuanto ese Ministerio presupuestó como transferencia para ese Consejo el monto de ¢1.030,4 millones.	2		Según Ley No. 9514, Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el ejercicio económico de 2018, registro presupuestario 218-019-893-601-211.
<i>Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (CONICIT)</i>	2017	DFOE-PG-0643	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Lo gastos no se pueden financiar con superávit.	6	Reclasificar los gastos de "superávit libre" a "gastos operativos.	Se imprueban las sumas de ¢6,0 millones, ¢1,5 millones, ¢0,9 millones, ¢22,0 millones, ¢4,5 millones, ¢3,0 millones y ¢1,2 millones; en los gastos propuestos por concepto de

									<p>Impresión, encuadernación y otros; Productos de papel, cartón e impresos; Otros útiles, materiales y suministros diversos; Prestaciones legales; Transferencias corrientes a Organismos Internacionales; Transferencias corrientes a Órganos Desconcentrados y Otras transferencias a personas; respectivamente, y su correspondiente fuente de financiamiento; por cuanto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7° del Decreto Ejecutivo N.° 32452-H y sus reformas.</p>
--	--	--	--	--	--	--	--	--	---

<i>Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (CONICIT)</i>	2018	DFOE-PG-0610	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Los ingresos que financien un presupuesto sean probables o posibles de realizar, lo cual no se alcanza en este caso.	2		
<i>Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (CONICIT)</i>	2018	DFOE-PG-0610	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio plan-presupuesto (1)	No se vincula el presupuesto con el plan.	1		
<i>Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (CONICIT)</i>	2018	DFOE-PG-0610	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de sostenibilidad (3)	No presupuestó para el año 2019, la totalidad de los recursos económicos necesarios para el sustento de la gestión.	3		
<i>Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (CONICIT)</i>	2018	(DFOE-PG-0610)	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de sostenibilidad (3)	No ha sido posible darle contenido presupuestario en su totalidad, a una parte de los gastos.	3		
<i>Corporación Ganadera</i>	2015	DFOE-EC-IF-30-2015	Fiscalización	Control	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados (10)	Falta de control, supervisión y seguimiento de planes, proyectos y programas (de las metas).	10	Lineamientos para control y supervisión.	
<i>Corporación Ganadera</i>	2015	DFOE-EC-IF-30-2015	Fiscalización	Formulación	Principio del presupuesto como instrumento para	Los indicadores de eficacia requieren mejoras.	10	Procedimiento para mejorar la planificación de los elementos	

					la medición de resultados (10)			para la medición de resultados, metas e indicadores de desempeño medibles y confiables.	
<i>Corporación Ganadera</i>	2015	DFOE-EC-IF-30-2015	Fiscalización	Control	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados (10)	Falta de control presupuestario	10	Elaborar lineamientos para el control y evaluación del presupuesto inicial, las modificaciones, la ejecución y la liquidación.	
<i>Corporación Ganadera</i>	2015	DFOE-EC-IF-30-2015	Fiscalización	Control	Principio de gestión financiera (7)	La información disponible sobre el proceso de presupuestación no permitió asegurar razonablemente el comportamiento de la ejecución presupuestaria.	7		
<i>Corporación Ganadera</i>	2015	DFOE-EC-IF-30-2015	Fiscalización	Formulación	Principio de sostenibilidad (3)	Los ingresos difieren de los gastos.	3	Elaborar un procedimiento o mecanismo de control para que los ingresos que percibe la Corporación sean suficientes para cubrir los gastos.	

<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2014	DFOE-PG-IF-01-2014	Fiscalización	Evaluación	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados (10)	No hay mecanismos de uso eficiente/eficaz de recursos asignados a las entidades deportivas.	10	Implementar criterios para evaluar proyectos de las entidades deportivas y decidir qué proyectos apoyar.	
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2014	DFOE-PG-IF-01-2014	Fiscalización	Formulación	Principio de gestión financiera (7)	Mala asignación de recursos (Duplicidad).	7	Verificar asignación presupuestaria y su uso por parte de las entidades.	
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2014	DFOE-PG-IF-01-2014	Fiscalización	Evaluación	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados (10)	No hay evaluaciones periódicas de impacto de resultados.	10	Mecanismo para evaluar impactos.	
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2014	DFOE-PG-IF-01-2014	Fiscalización	Evaluación	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados (10)	No hay realimentación.	10		
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2015	DFOE-PG-0508	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Limita la acción de identificar las características del gasto. Clasifica una alta suma en Cuentas Especiales.	6		El ICODER incorpora ₡3.120,4 millones del presupuesto a la partida de "cuentas especiales", lo que representa el 24% del presupuesto

									total, incumpliendo los principios de especificación, vinculación del presupuesto con la planificación, principio de programación y el de gestión financiera, por cuanto limita la acción de identificar las características del gasto y no se promueve la asignación y el uso de los recursos públicos en términos de economía, eficiencia y eficacia.
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2015	DFOE-PG-0508	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio plan-presupuesto (1)	No hay asignación de recursos respaldada con la planificación definida.	1		
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2015	DFOE-PG-0508	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de programación (5)	Planificación presupuestaria sin respaldo de objetivos ni metas.	5		

<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2015	DFOE-PG-0508	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de gestión financiera (7)	No se promueve la asignación y el uso de los recursos públicos en términos de economía, eficiencia y eficacia.	7		
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2017	DFOE-PG-0706	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	No se puede financiar transferencias corrientes a asociaciones con superávit.	6		Se imprueba el monto de ¢86,6 millones; en los gastos propuestos por concepto de Transferencias corrientes a asociaciones, y su correspondiente fuente de financiamiento (superávit libre); por cuanto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7° del Decreto Ejecutivo N.° 32452-H.
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2017	DFOE-PG-0706	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Diferencia entre lo presupuestado en el Presupuesto Nacional y lo del Instituto.	2		Se imprueba la suma de ¢251,9 millones presupuestada de más por esa entidad en la Transferencia corriente del Gobierno Central y su

									aplicación para el cumplimiento de las funciones vinculadas con el deporte y la recreación como apoyo a la prevención del tabaquismo, según registro presupuestario 211-030-631-601-212; por cuanto en la Ley N.º 9514, se incluye la suma de ¢3.130,2 millones y ese Instituto presupuesta el monto de ¢3.382,1 millones.
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2016	DFOE-PG-IF-01-2016	Fiscalización	Control	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	La liquidación presupuestaria se hizo con procedimientos y normativa desactualizada, incompleta y no se ajusta a los lineamientos de la CGR.	9	Ajuste de la normativa interna sobre liquidación y modificación presupuestaria.	

<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2016	DFOE-PG-IF-01-2016	Fiscalización	Control	Debilidades en las modificaciones presupuestarias (13)	Las modificaciones presupuestarias no se modificaron en el PAO.	13		
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2016	DFOE-PG-IF-01-2016	Fiscalización	Control	Uso del SIPP (11)	El registro en el SIPP no permite asegurar que la información registrada en ese sistema corresponde a la aprobada en las respectivas modificaciones presupuestaria.	11	Ajuste los procedimientos en relación con la información que se digita en el SIPP, para que sea un registro adecuado, exacta y confiable.	Normas técnicas sobre Presupuesto Público N-1-2012-DC-DFOE
<i>Instituto Costarricense del Deporte y Recreación (ICODER)</i>	2016	DFOE-PG-IF-01-2016	Fiscalización	Evaluación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	No se está observando la Normativa actualizada de la CGR en temas de elaboración y presentación de la liquidación presupuestaria y las modificaciones.	9	Ajuste de la normativa interna sobre liquidación y modificación presupuestaria.	Directrices generales a los sujetos pasivos de la Contraloría General de la República D-1-2010-DC-DFOE.
<i>Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura (INCOPECA)</i>	2015	DFOE-EC-0853	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Suma presupuestada es mayor a la que está en el Proyecto de Presupuesto Nacional.	2		Se imprueba la suma de ¢4,7 millones y su aplicación, del ingreso propuesto por concepto de Transferencia Corriente del Gobierno Central, en vista de que la suma

									incorporada en dicha partida, supera en ese monto, la incluida en el Proyecto de Presupuesto de la República para 2016.
<i>Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura (INCOPESCA)</i>	2017	DFOE-EC-0668	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación (6)	Se presupuestaron con recursos de Superávit Libre servicios que no corresponden.	6		Decreto Ejecutivo N° 32452-H 1 y sus reformas.
<i>Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura (INCOPESCA)</i>	2017	DFOE-EC-0837	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Mala clasificación de partidas presupuestarias.	6	Se debe reclasificar en Recursos de vigencias anteriores, Superávit libre.	
<i>Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura (INCOPESCA)</i>	2018	DFOE-EC-0876	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Mala clasificación de partida presupuestaria.	6	Se debe reclasificar en Superávit Libre la suma de ¢680,9 millones incluida como Superávit Específico.	Se debe reclasificar en Superávit Libre la suma de ¢680,9 millones incluida como Superávit Específico, proveniente del artículo 52 de la Ley N° 8436, de conformidad con la certificación aportada por la Directora General Administrativa a.i., en la

									página 6 del oficio DGA-081-2018.
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2015	DFOE-AE-0360	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	No fue suministrada la Certificación de verificación de requisitos del bloque de legalidad.	9		Cumplimiento de lo consignado en la norma 4.2.14 inciso c) inciso ii- de las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público (NTPP) N-1-2012-DC-DFOE, emitidas por el Órgano Contralor.
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2015	DFOE-AE-0360	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación (6)	La Junta Directiva aprobó este presupuesto extraordinario sin contar con el detalle de los ingresos y egresos al nivel de los clasificadores oficiales respectivos.	6		
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2016	DFOE-AE-0192	Fiscalización	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Subestimación de los ingresos.	2	Establecer e implementar los métodos estadísticos y económicos que permitan precisar las estimaciones de los rubros de ingresos.	

<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2016	DFOE-AE-0192	Fiscalización	Formulación	Principio de programación (5)	Creciente acumulación de superávit sin metas ni objetivos asociados.	5	Establecer e implementar una programación para la ejecución gradual del superávit acumulado.	
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2016	DFOE-AE-0192	Fiscalización	Evaluación	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria (12)	Inconsistencias en la elaboración de la liquidación presupuestaria del período 2014.	12	Emitir un manual de procedimientos para la ejecución y registro del presupuesto y la elaboración de la liquidación presupuestaria.	
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2016	DFOE-AE-0192	Fiscalización	Ejecución	Principio de universalidad e integridad (2)	La subpartida del salario escolar se registró en diciembre y no al momento del pago en enero de 2015.	2		
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2016	DFOE-AE-0192	Fiscalización	Formulación	Principio plan-presupuesto (1)	No se cuenta con un mecanismo de control que permita asegurar la vinculación entre la ejecución física y financiera del plan-presupuesto.	1		
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2016	DFOE-AE-0192	Fiscalización	Formulación	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria	Falta de manuales presupuestarios que describan las etapas de	12	Emitir un manual de procedimientos para la	

					(12)	ejecución y liquidación presupuestaria.		ejecución y registro del presupuesto y la elaboración de la liquidación presupuestaria.	
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2016	DFOE-AE-0192	Fiscalización	Formulación	Principio de universalidad e integridad. (2)	La subestimación de ingresos.	2		
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2016	DFOE-AE-0192	Fiscalización	Ejecución	Principio de gestión financiera (7)	Subejecución presupuestaria.	7		
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2017	DFOE-AE-0407	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Un contrato no ha sido formalizado por lo que no se asegura la ejecución de un gasto.	2	El monto de se deberá trasladar a la Cuenta Especiales.	
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2017	DFOE-AE-0407	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Las explicaciones de los supuestos utilizados en el modelo matemático son insuficientes (estimaciones).	2		
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2018	DFOE-AE-0526	Presupuesto Inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	No hay fundamento jurídico para el gasto porque el convenio para la construcción no existe (no hay respaldo).	9		
<i>Instituto Costarricense de Turismo (ICT)</i>	2018	DFOE-AE-0526	Presupuesto Inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Edificios, por la suma de ₡796 millones correspondientes al Mercado PIMA y a la Delegación de	9		Artículo 7 de la Ley n.º 6750

						Policía Turística en Papagayo, en vista que incumplen con el artículo 7 de la Ley n.º 6750 y sus reglamentos, al no presupuestar simultáneamente la subpartida de piezas y obras de colección; siendo que ambas obras son edificaciones nuevas para atención al público, sobrepasan los ¢10 millones y además se prevén terminar en el periodo 2019.			
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2014	DFOE-EC-0713	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de programación (5)	Dinero que no se está asignando de acuerdo a la razón de ser de la institución.	5		
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2014	DFOE-EC-0713	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Mal uso de las cuentas.	6		
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2015	DFOE-EC-0781	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	No se aportan justificaciones suficientes que establezcan la razonabilidad de las proyecciones hechas (impuestos).	2		
<i>Instituto de Desarrollo Rural</i>	2015	DFOE-EC-	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e	El FODESAF incluyó menos	2		

(INDER)		0781			integridad (2)	dinero a la transferencia que la presupuestada por el INDER.			
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2015	DFOE-EC-0781	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	El monto del gasto supera el máximo del límite de gasto presupuestario autorizado por la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.	8		
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2015	DFOE-EC-0781	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	No se logró determinar con la información aportada las justificaciones del incremento significativo para Remuneraciones.	8		
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2016	DFOE-EC-0883	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Dentro del Presupuesto de la República 2016 se incorporó una transferencia menor al monto presupuestado por el Instituto.	2		
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2016	DFOE-EC-0883	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Mal uso de la cuentas, debe de ir en otra categoría del Clasificador Oficial del Objeto del Gasto.	6		
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2016	DFOE-EC-0501	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	No se aportó base legal que sustente una transferencia.	9		

<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2017	DFOE-EC-0958	Presupuesto Inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	No hay aprobación de la Autoridad Presupuestaria para creación de puestos de trabajo.	9		
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2017	DFOE-EC-0958	Presupuesto Inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	El Centro que requiere el dinero no tiene Personería Jurídica y no puede recibir los fondos.	9		
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2017	DFOE-EC-0958	Presupuesto Inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	No hay un convenio firmado con el IICA para la transferencia de dinero.	9		
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2017	DFOE-EC-0958	Presupuesto Inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Una Fundación no cumple con los requisitos básicos para hacer un convenio (necesario para trasladar fondos).	9		
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2018	DFOE-EC-0801	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	El monto presupuestado en el Presupuesto Nacional es menor al presupuestado por el INDER.	2		
<i>Instituto de Desarrollo Rural (INDER)</i>	2018	DFOE-EC-0866	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Mala clasificación en una cuenta del Clasificador Institucional del SP.	6		
<i>Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM)</i>	2014	DFOE-DL-1050	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Los recursos no son factibles de recaudar (impuestos).	2		

<i>Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM)</i>	2014	DFOE-DL-1050	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de programación (5)	Reserva de los recursos estimados en ingresos para asignar posteriormente a gastos.	5		
<i>Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM)</i>	2015	DFOE-DL-1235	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	No considera a la fecha los referidos recursos para ese Instituto.	2	El incorporar a la Matriz de planificación referente a este presupuesto extraordinario las unidades o funcionarios responsables de la ejecución de los programas y de los objetivos y metas.	Normas Técnicas sobre Presupuesto Públicos.
<i>Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM)</i>	2017	DFOE-DL-0768	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	No se remite el documento presupuestario correspondiente a la CGR.	9		
<i>Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM)</i>	2018	DFOE-DL-1032	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación (6)	Mal uso de la cuenta "Superávit Libre".	6		
<i>Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM)</i>	2018	DFOE-DL-1727	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Sobreestimación del Ingreso.	2		
<i>Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM)</i>	2018	DFOE-DL-1727	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	La propuesta de gastos no está debidamente respaldada en recursos que sean	2		

						factibles de recibir por parte de la institución.			
<i>Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS)</i>	2018	DFOE-SOC-0653	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Excede el monto lo aprobado en el Presupuesto extraordinario N.º 1-2018.	2	Realizar los ajustes correspondientes al presupuesto, tanto en la sección de ingresos como de gastos.	
<i>Instituto Nacional de Aprendizaje (INA)</i>	2015	DFOE-EC-IF-00028-2015	Fiscalización	Control	Debilidades en las modificaciones presupuestarias (13)	Debilidades en los mecanismos de control para las modificaciones presupuestarias.	13	Elaborar un mecanismo de control, que establezca que en el trámite de las modificaciones presupuestarias se cumpla con los requerimientos establecidos en las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público.	Normas técnicas sobre Presupuesto Público N-1-2012-DC-DFOE
<i>Instituto Nacional de Aprendizaje (INA)</i>	2015	DFOE-EC-IF-00028-2015	Fiscalización	Ejecución	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria (12)	Debilidades en el registro contable de la ejecución presupuestaria y en el proceso de ejecución de partida de bienes duraderos.	12		
<i>Instituto Nacional de Aprendizaje</i>	2015	DFOE-EC-IF-	Fiscalización	Formulación	Incumplimiento del bloque de	Necesidad de integrar la	9		

(INA)		00028-2015			legalidad (9)	normativa relacionada con el proceso de ejecución presupuestaria.			
<i>Instituto Nacional de Aprendizaje (INA)</i>	2015	18707-2015 (DFOE -EC-0907)	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	No se suministró una base legal para unos gastos.	8		
<i>Instituto Nacional de Aprendizaje (INA)</i>	2015	17532-2018 (DFOE -EC-0875)	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de programación (5)	PAO no está alineado con los objetivos, metas, indicadores y actividades del PND.	5		
<i>Instituto Nacional de Aprendizaje (INA)</i>	2015	17532-2018 (DFOE -EC-0875)	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Reclasificar cuentas.	6		
<i>Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC)</i>	2014	14329-2014 (DFOE -SAF-0542)	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de gestión financiera (7)	Se presupuestó una transferencia del Gobierno Central que el Ministerio de Cultura ya había presupuestado en el Presupuesto Nacional.	7		
<i>Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC)</i>	2015	18124-2015 (DFOE -SAF-0603)	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	El gasto excede el máximo fijado por la STAP.	8		
<i>Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC)</i>	2015	18124-2015 (DFOE	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Diferencia entre la transferencia hecha por el	2		

		-SAF-0603)				Gobierno Central y lo presupuestado por el INEC.			
<i>Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC)</i>	2015	DFOE-SAF-IF-00005-2015	Fiscalización	Formulación	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria (12)	Ausencia del manual de procedimientos del proceso de la liquidación presupuestaria.	12	Aprobar, comunicar y divulgar el “manual de procedimientos del proceso de liquidación presupuestaria”	Norma 5.12 Normas técnicas sobre Presupuesto Público N-1-2012-DC-DFOE.
<i>Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC)</i>	2015	DFOE-SAF-IF-00005-2015	Fiscalización	Ejecución	Principio de divulgación (14)	Ausencia de un proceso de comunicación y divulgación interna de documentos de gestión presupuestaria aprobados.	14	Diseñar, aprobar y comunicar un proceso institucional de comunicación y divulgación de los documentos de gestión presupuestaria que se aprueben para ese Instituto.	
<i>Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC)</i>	2017	5652-2017 DFOE-SOC-0502	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Una transferencia al INEC no ha sido presupuestada por la otra entidad.	2		
<i>Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC)</i>	2017	5652-2017 DFOE-SOC-0502	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación (6)	Mal uso del superávit libre.	6		Art. 6 de la N° 8131 y la norma 2.2.3 de las (NTPP, y el Decreto Ejecutivo N° 32452 y sus reformas).

<i>Instituto Nacional de la Mujer (INAMU)</i>	2014	14572-2014 (DFOE -SOC-1052)	Fiscalización	Formulación	Principio plan-presupuesto (1)	Los recursos propuestos no tienen asociados actividades ni metas en la planificación institucional a corto, mediano y largo plazo.	1		
<i>Instituto Nacional de la Mujer (INAMU)</i>	2014	14572-2014 (DFOE -SOC-1052)	Fiscalización	Formulación	Principio especificación (6)	Mal uso de las "Cuentas Especiales".	6	Reducir sustancialmente el superávit acumulado.	
<i>Instituto Nacional de la Mujer (INAMU)</i>	2017	2342-2017 (DFOE -SOC-0289)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación (6)	Mal uso de la cuenta "Superávit Libre".	6		Artículo 6 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, Ley N° 8131 y el principio de limitación en el presupuesto institucional para el financiamiento de gastos corrientes con ingresos de capital, según lo dispuesto en la Norma 2.2.9 de las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público (N-1-2012-DC-

									DFOE).
<i>Instituto Nacional de la Mujer (INAMU)</i>	2017	2342-2017 (DFOE -SOC-0289)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación (6)	Mala clasificación de una cuenta.	6		
<i>Instituto Nacional de la Mujer (INAMU)</i>	2017	14624-2017 (DFOE -SOC-1246)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de programación (5)	Clasificación de un dinero presupuestado no concuerda con la finalidad del fondo.	5		
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2014	4281-2014 (DFOE -EC-0258)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de gestión financiera (7)	El gasto presupuestado ya había sido incluido en el presupuesto inicial del 2014.	7		
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2014	14183-2014 (DFOE -EC-0801)	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de programación (5)	Los recursos no se están asignando de acuerdo con la razón de ser de JUDESUR.	5		
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2015	18212-2015 (DFOE -EC-0855)	Presupuesto Inicial	Formulación	Principio de programación (5)	Los recursos no se están asignando de acuerdo con la razón de ser de JUDESUR.	5	Desarrollar en forma periódica un proceso de evaluación física y financiera de la ejecución del plan-presupuesto institucional.	

								Desarrollar mecanismos para que los recursos institucionales sean utilizados con criterios de eficiencia, eficacia y economicidad.	
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2017	7116-2017 (DFOE -EC-0402)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	El gasto carece de validez jurídica porque no fue aprobado por la Junta.	9		
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2017	7116-2017 (DFOE -EC-0402)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	No se aporta metodología, supuestos ni justificaciones para las proyecciones de los ingresos.	2		Contraria a los principios de claridad, universalidad e integridad y gestión financiera, a que hace referencia la norma 2.2.3 de las Normas Técnicas sobre Presupuesto.
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2017	12589-2017 (DFOE -EC-0683)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio plan-presupuesto (1)	El monto total de recursos asignados a una partida presupuestaria alcanza el 34,4% del presupuesto definitivo.	1		

<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2017	12589-2017 (DFOE-EC-0683)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación (6)	Reclasificar una cuenta según Clasificador.	6		
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2017	DFOE-EC-IF-00024-2017	Fiscalización	Ejecución	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria (12)	Debilidades en la aplicación de la normativa interna y externa inciden en los resultados de la liquidación presupuestaria de JUDESUR.	12		
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2017	DFOE-EC-IF-00024-2017	Fiscalización	Control	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria (12)	Los mecanismos de control utilizados por JUDESUR no permiten obtener un resultado confiable de la liquidación presupuestaria.	12		
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2017	DFOE-EC-IF-00024-2017	Fiscalización	Formulación	Principio plan-presupuesto (1)	La información que dispone JUDESUR carece de elementos requeridos en la normativa vigente que permitan vincular el plan con el presupuesto.	1		
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de</i>	2017	DFOE-EC-IF-00024-2017	Fiscalización	Formulación	Principio de programación (5)	Se supera el límite máximo de autorizaciones para gastar.	5		

<i>Puntarenas (JUDESUR)</i>									
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2017	DFOE-EC-IF-00024-2017	Fiscalización	Formulación	Principio especificación (6)	Mala clasificación de las partidas presupuestarias.	6		
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2017	DFOE-EC-IF-00024-2017	Fiscalización	Formulación	Principio de gestión financiera (7)	No se tomó en cuenta provisiones por otros gastos relacionados con un proyecto de la entidad.	7		
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2017	16143-2017 (DFOE-EC-0886)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	El Fideicomiso no ha sido formalizado para agregar ese gasto/ingreso.	2		
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur de la Provincia de Puntarenas (JUDESUR)</i>	2017	16143-2017 (DFOE-EC-0886)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Reclasificar una partida.	6		
<i>Oficina Nacional de Semillas</i>	2014	14854-2014 (DFOE-EC-0852)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Se supera el límite de gasto autorizado por la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.	8		
<i>Oficina Nacional de Semillas</i>	2014	14854-2014	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Reclasificación del gasto de acuerdo	6		

		(DFOE -EC- 0852)				al Clasificador.			
<i>Oficina Nacional de Semillas</i>	2015	18485-2015 (DFOE -EC- 0888)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Supera el límite de gasto autorizado por la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.	8		
<i>Oficina Nacional de Semillas</i>	2017	12990-2017 (DFOE -EC- 0704)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Hacienda no girará esos recursos a la entidad (Decreto N° 40540-H "Contingencia Fiscal").	2		
<i>Patronato Nacional de la Infancia (PANI)</i>	2015	4095-2015 (DFOE -SOC- 0303)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio plan-presupuesto (1)	Recursos propuestos no asociados a metas, objetivos ni actividades.	1	Alinear el presupuesto con la planificación operativa institucional anual.	
<i>Patronato Nacional de la Infancia (PANI)</i>	2015	4095-2015 (DFOE -SOC- 0303)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación (6)	Mal uso de la partida de Cuentas Especiales	6		
<i>Patronato Nacional de la Infancia (PANI)</i>	2017	11359-2017 (DFOE -SOC- 0982)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Diferencia entre lo presupuestado inicialmente y lo autorizado por el Ministerio de Hacienda.	8	Explorar alternativas viables para que en futuros periodos la vinculación entre planes y presupuesto tienda al 100%.	
<i>Patronato Nacional de la</i>	2017	16175-2017	Presupuesto inicial	Formulación	Principio plan-presupuesto (1)	Asignación de recursos sin planes	1		

<i>Infancia (PANI)</i>		(DFOE -SOC-1406)				de respaldo.			
<i>Patronato Nacional de la Infancia (PANI)</i>	2017	16175-2017 (DFOE -SOC-1406)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de programación (5)	Presupuesto asignado con ausencia de objetivos y metas definidas.	5		
<i>Patronato Nacional de la Infancia (PANI)</i>	2017	16175-2017 (DFOE -SOC-1406)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Mala categorización de las partidas.	6		
<i>Patronato Nacional de la Infancia (PANI)</i>	2018	17904-2018 (DFOE -SOC-1376)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Aumento en remuneraciones superior a la inflación estimada por el BCCR.	8		
<i>Patronato Nacional de Rehabilitación (PANARE)</i>	2015	DFOE-SOC-IF-00014-2015	Fiscalización	Formulación	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria (12)	Ausencia de manuales de procedimientos para la fase de liquidación presupuestaria (el PANARE no cuenta con un Manual General de Procedimientos, en donde se describan formalmente las funciones y responsabilidades del personal encargado de los procesos de ejecución y liquidación presupuestaria).	12	Propuesta de Manual de procedimientos que regule la fase de ejecución y liquidación.	

<i>Patronato Nacional de Rehabilitación (PANARE)</i>	2015	DFOE-SOC-IF-00014-2015	Fiscalización	Ejecución	Uso del SIPP (11)	Registro parcial del superávit en el SIPP.	11		
<i>Patronato Nacional de Rehabilitación (PANARE)</i>	2015	DFOE-SOC-IF-00014-2015	Fiscalización	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	No están definidos todos los gastos	2		
<i>Patronato Nacional de Rehabilitación (PANARE)</i>	2015	DFOE-SOC-IF-00014-2015	Fiscalización	Control	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Presentación no oportuna y omisión de información en los informes de ejecución y liquidación presupuestaria.	9		
<i>Patronato Nacional de Rehabilitación (PANARE)</i>	2015	DFOE-SOC-IF-00014-2015	Fiscalización	Control	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria (12)	Mala gestión administrativa: incumple con que un tercero independiente revise la liquidación presupuestaria.	12		
<i>Patronato Nacional de Rehabilitación (PANARE)</i>	2015	DFOE-SOC-IF-00014-2015	Fiscalización	Formulación	Debilidades en las modificaciones presupuestarias (13)	Es necesario que el bloque de legalidad interno regule las modificaciones presupuestarias.	13	Definir e implementar lineamientos de control interno.	
<i>Patronato Nacional de Rehabilitación (PANARE)</i>	2018	18210-2018 (DFOE-SOC-1403)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación (6)	No se aportó el "Convenio para la utilización de recursos girados por la Junta De Protección Social para el financiamiento del	6		

						Programa para la promoción de la autonomía personal de personas con discapacidad”.			
<i>Patronato Nacional de Rehabilitación (PANARE)</i>	2018	18210-2018 (DFOE -SOC-1403)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Incumplimiento del artículo 7 del Decreto Ejecutivo N.º 32452-H.	6		
<i>Programa Integral de Mercadeo Agropecuario (PIMA)</i>	2014	14878-2014 (DFOE -EC-0855)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Diferencia entre lo presupuestado y el monto considerado en la constancia emitida sobre dicho ingreso.	2		
<i>Programa Integral de Mercadeo Agropecuario (PIMA)</i>	2014	14878-2014 (DFOE -EC-0855)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Supera el límite de gasto autorizado por la Autoridad Presupuestaria.	8		
<i>Programa Integral de Mercadeo Agropecuario (PIMA)</i>	2015	13182-2015 (DFOE -EC-0641)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Principio especificación (6)	Un 75,6% de los recursos se están aplicando en la partida Cuentas Especiales, a la cual no se le pueden imputar gastos efectivos	6		Va contra normas 2.1.4, 2.2.3 b), entre otras, del Manual de Normas Técnicas sobre Presupuesto Público, así como en el artículo 5, inciso e), de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos

									Públicos, que refieren a la necesidad de que el presupuesto esté vinculado con la planificación institucional.
<i>Programa Integral de Mercadeo Agropecuario (PIMA)</i>	2015	18244-2015 (DFOE -EC-0860)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Excede el límite de gasto establecido para el período 2016.	8		
<i>Programa Integral de Mercadeo Agropecuario (PIMA)</i>	2017	15930-2017 (DFOE -EC-0866)	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	El aporte del Gobierno no fue incluido en la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República N° 9514.	9		
<i>Programa Integral de Mercadeo Agropecuario (PIMA)</i>	2018	17326-2018 (DFOE -EC-0852)	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	No fueron incluidos en el Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el período 2019.	9		
<i>Programa Integral de Mercadeo Agropecuario (PIMA)</i>	2018	17326-2018 (DFOE -EC-0852)	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Incumple el principio de limitación en el presupuesto institucional para el financiamiento de gasto corriente con ingresos de capital.	9		
<i>Programa Integral de Mercadeo</i>	2018	17326-2018 (DFOE	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y	Exceden el límite del gasto autorizado por la	8		

<i>Agropecuario (PIMA)</i>		-EC-0852)			cuantitativa (8)	Autoridad Presupuestaria.			
<i>Programa Integral de Mercadeo Agropecuario (PIMA)</i>	2018	17326-2018 (DFOE -EC-0852)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	No se aportaron elementos adicionales que justifiquen un incremento superior a la meta de inflación proyectada por el Banco Central.	8		
<i>Servicio Nacional de Aguas Subterráneas, Riego y Avenamiento (SENARA)</i>	2014	13717-2014 (DFOE -AE-0755)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Exceso en el límite del gasto.	8		
<i>Servicio Nacional de Aguas Subterráneas, Riego y Avenamiento (SENARA)</i>	2014	13717-2014 (DFOE -AE-0755)	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Las plazas no han sido autorizadas por la Autoridad Presupuestaria.	9		
<i>Servicio Nacional de Aguas Subterráneas, Riego y Avenamiento (SENARA)</i>	2014	13717-2014 (DFOE -AE-0755)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación (6)	La documentación del presupuesto no permite acceder de manera ágil a los datos de interés, anexos sin identificación ni detalle del contenido. Además, se presenta información relacionada con	6		

						circulares no vigentes e información incongruente.			
<i>Servicio Nacional de Aguas Subterráneas, Riego y Avenamiento (SENARA)</i>	2018	18415-2018 (DFOE -AE-0597)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	Exceden el límite del gasto autorizado por la Autoridad Presupuestaria.	8		
<i>Sistema de Emergencias 9-1-1</i>	2016	17157-2016 (DFOE -PG-0623)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de especialidad cualitativa y cuantitativa (8)	No se aportan elementos que justifiquen el aumento en el porcentaje salarial al proyectado por el BCCR.	8		
<i>Sistema de Emergencias 9-1-1</i>	2017	9559-2017 (DFOE -PG-0387)	Presupuesto Extraordinario	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	No se adjuntó información indispensable para tramitar dicho presupuesto, de conformidad con lo establecido en las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público.	9		
<i>Sistema de Emergencias 9-1-1</i>	2017	16130-2017 (DFOE -PG-0674)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Mal cálculo del FCL (era el 3% no el 1.5%).	2		Artículo 3 de la Ley de Protección al Trabajador, No. 7983.
<i>Superintendencia de Telecomunicaciones (SUTEL)</i>	2015	18056-2015 (DFOE -IFR-0518)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Diferencia en los ingresos por el canon respecto a artículo 63 de la Ley General de	2		

						Telecomunicaciones, mediante Decreto Ejecutivo N° 39256-MICITT.			
<i>Superintendencia de Telecomunicaciones (SUTEL)</i>	2015	18056-2015 (DFOE-IFR-0518)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Existencia de un error de cálculo, por cuanto se duplican los días de vacaciones a disfrutar por cada funcionario.	2		
<i>Superintendencia de Telecomunicaciones (SUTEL)</i>	2017	14995-2017 (DFOE-IFR-0493)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	No existe el contrato de concesión (no hay certeza jurídica).	2		
<i>Universidad de Costa Rica</i>	2014	14326-2014 DFOE-SOC-1028	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Presupuesto difiere con lo aprobado en la ley, se consignó un monto de ₡30.300,0 miles, y no ₡40.000,0 miles, como propuso esa Universidad.	9		
<i>Universidad de Costa Rica</i>	2017	15691-2017 DFOE-SOC-1354	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Se consignó una menor cantidad que lo propuesto por la Universidad. (2 veces el mismo error)	9		
<i>Universidad de Costa Rica</i>	2017	15691-2017 DFOE-SOC-1354	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Incumplimiento del artículo 7 del Decreto Ejecutivo N.° 32452-H.	6		
<i>Universidad de Costa Rica</i>	2017	15691-2017 DFOE-	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Carencia de un nivel de detalle que permita determinar	6		

		SOC-1354				si los gastos previstos se ajustan a las características descritas en la citada normativa.			
<i>Universidad de Costa Rica</i>	2017	15691-2017 DFOE-SOC-1354	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Error en la clasificación de los recursos propuestos.	6	Utilizar la clasificación generalmente aceptada que identifique tanto las transacciones que dan origen a cada una de las fuentes de los ingresos, así como aquellas que identifican las características del gasto.	
<i>Universidad de Costa Rica</i>	2018	18037-2018 (DFOE-SOC-1380)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Se consignó una transferencia menor a la propuesta por esa Universidad. (Se repite como motivo de varias improbaciones).	2		
<i>Universidad de Costa Rica</i>	2018	18037-2018 (DFOE-SOC-1380)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación (6)	Error en la clasificación de los recursos propuestos. (Se repite)	6		
<i>Universidad Estatal a Distancia</i>	2017	16403-2017 (DFOE	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Fuente de ingresos no probable. (Posible préstamo	2		

(UNED)		-SOC-1468)				bancario que realice la Universidad con el Banco Nacional).			
<i>Universidad Estatal a Distancia (UNED)</i>	2018	18085-2018 (DFOE -SOC-1382)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio de universalidad e integridad (2)	Se consignó una transferencia menor a la propuesta por esa Universidad. (Se repite como motivo de varias improbaciones).	2		
<i>Universidad Estatal a Distancia (UNED)</i>	2018	18085-2018 (DFOE -SOC-1382)	Presupuesto inicial	Formulación	Principio especificación. (6)	Error en la clasificación de los recursos propuestos. (se repite)	6		
<i>Universidad Estatal a Distancia (UNED)</i>	2018	18085-2018 (DFOE -SOC-1382)	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Falta una norma legal, convenio o contrato de préstamo, que faculte a la Universidad para definir el destino específico de los recursos.	9		
<i>Universidad Estatal a Distancia (UNED)</i>	2018	18085-2018 (DFOE -SOC-1382)	Presupuesto inicial	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Proyectos no cuentan con los permisos correspondientes para iniciar el proceso de ejecución constructiva, de acuerdo con lo indicado en el oficio N.º OPRE-821-2018 de esa	9		

						Universidad.			
<i>Universidad Nacional (UNA)</i>	2017	DFOE-SOC-IF-18-2017	Fiscalización	Formulación	Principio plan-presupuesto (1)	Plan Operativo Anual Institucional (POAI) para el periodo 2017 no define metas e indicadores de resultados, lo cual no posibilita visualizar el aporte de los objetivos incorporados en la formulación presupuestaria 2017 a los resultados institucionales.	1		
<i>Universidad Nacional (UNA)</i>	2017	DFOE-SOC-IF-18-2017	Fiscalización	Evaluación	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados (10)	Plan de Mediano Plazo Institucional 2017-2021 tampoco contiene metas e indicadores de resultados	10		
<i>Universidad Nacional (UNA)</i>	2017	DFOE-SOC-IF-18-2017	Fiscalización	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Incumplimiento de la norma técnica porque la formulación y asignación presupuestaria no considera como insumo relevante los resultados de la ejecución y la evaluación física y financiera de la	9		

						gestión de periodos anteriores.			
<i>Universidad Nacional (UNA)</i>	2017	DFOE-SOC-IF-18-2017	Fiscalización	Formulación	Principio especificación (6)	No se utiliza clasificación común.	6		
<i>Universidad Nacional (UNA)</i>	2017	DFOE-SOC-IF-18-2017	Fiscalización	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	No toma en cuenta el bloque de legalidad externo.	9		
<i>Universidad Técnica Nacional (UTN)</i>	2018	DFOE-SOC-IF-00015-2018	Liquidación presupuestaria	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Información de respaldo de liquidación presupuestaria no se ajusta a los requerimientos específicos establecidos en las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público (NTPP).	9		
<i>Universidad Técnica Nacional (UTN)</i>	2018	DFOE-SOC-IF-00015-2018	Liquidación presupuestaria	Formulación	Principio especificación (6)	Error en detalle de la conformación del superávit específico.	6		
<i>Universidad Técnica Nacional (UTN)</i>	2018	DFOE-SOC-IF-00015-2018	Liquidación presupuestaria	Formulación	Incumplimiento del bloque de legalidad (9)	Presentación estados financieros incompletos.	9		
<i>Universidad Técnica Nacional (UTN)</i>	2018	DFOE-SOC-IF-00015-2018	Liquidación presupuestaria	Control	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria (12)	La calidad de la información contenida en liquidación no fue sujeta a revisión por personal	12		

						interno independiente.			
<i>Universidad Técnica Nacional (UTN)</i>	2018	DFOE-SOC-IF-00015-2018	Liquidación presupuestaria	Control	Principio del presupuesto como instrumento para la medición de resultados (10)	No se realizó un análisis plurianual. No hay revisión de la gestión institucional previa y por lo tanto no hay realimentación para la toma de decisiones.	10		
<i>Universidad Técnica Nacional (UTN)</i>	2018	DFOE-SOC-IF-00015-2018	Liquidación presupuestaria	Formulación	Principio plan-presupuesto (1)	Objetivos sin acciones específicas asociadas.	1		
<i>Universidad Técnica Nacional (UTN)</i>	2018	DFOE-SOC-IF-00015-2018	Liquidación presupuestaria	Control	Debilidades en el proceso de liquidación presupuestaria (12)	No hay certeza ni tienen fidelidad de que los datos correspondientes a los ingresos obtenidos por la UTN por el concepto mencionado; en perjuicio de la confiabilidad y calidad de la información contenida en la liquidación presupuestaria.	12		
<i>Universidad Técnica Nacional (UTN)</i>	2018	DFOE-SOC-IF-00015-2018	Liquidación presupuestaria	Formulación	Principio especificación (6)	Error en la clasificación de los recursos propuestos. (se repite)	6		

Anexo 3

Entrevista

1. ¿Cuáles considera que son las principales falencias del proceso presupuestario? Por fase: formulación, ejecución, control y evaluación.

Sí, bueno en la etapa de formulación uno lo que nota en primer lugar son falencias o debilidades o limitaciones en el proceso de vinculación plan-presupuesto. En Costa Rica se utiliza la técnica de presupuesto por programa para formular. En resumen, el presupuesto por programa está conformado por 3 elementos: ingresos, gastos y ejecución física.

La programación física a su vez, más o menos está resumido por los objetivos, metas e indicadores y esa parte es la que conecta directamente con la planificación. Debido a que el presupuesto es una expresión financiera de un plan, se supone que a la hora de que las entidades van a desarrollar su proceso de planificación y formulación presupuestaria, lo primero que tienen que hacer es plantear, revisar sus objetivos estratégicos, tienen que revisar su planificación táctica y ver si hay algunos ajustes acerca de su planificación operativa, de forma de que si hay procesos nuevos o proyectos nuevos, ver cuáles son las necesidades monetarias para establecer su presupuesto, ahí creo que puede haber fallos .

¿Por qué? Porque uno a la hora de que entra en contacto con las entidades siente que muchas de las presupuestaciones no están basadas en el presupuesto por programas sino basadas en el presupuesto tradicional o base cero que son otras técnicas que es un listado de gasto. El presupuesto tradicional, por ejemplo, es un listado de gastos y no está asociado a la planificación, es una de las falencias, es una de las críticas que tiene la metodología.

Entonces cuando uno encuentra que no hay vinculación, cómo se da uno cuenta, bueno cuando a veces vienen y presentan presupuestos extraordinarios y uno de los requisitos que establecen las normas es que, al haber un ajuste cuantitativos en un activo monetario financiero, nos indiquen o que manden los ajustes o el impacto que esto tiene en la planificación y la mayor parte del tiempo ellos dicen que no hay ajustes y uno se queda, pero ¿cómo?

Si usted está teniendo más plata, un extraordinario, normalmente es porque se incrementan los ingresos, eso es lo que dice la normativa. Si usted al principio dijo que con eso iba a hacer 20 en la meta, con una cantidad de plata de 100 y ahora va a tener 120, uno esperaría que esos 20 sean 22 o 23.

Tengo una pregunta, ahí usted diría que las modificaciones presupuestarias, su crítica es que no están alineadas con la planificación porque no ven un incremento en ingresos e impacto ¿Cree usted que estos ingresos sean para cubrir gastos que no han sido contemplados?

Más bien la hipótesis sería que no hay una asociación con los procesos y proyectos y eventualmente podríamos estar afectivamente con problemas de subestimación o sobreestimación del dinero, lo que pasa es que si estuviera sobreestimado y ellos por medio del control y ejecución presupuestario llevarán un monitoreo más exacto ni siquiera ocuparían hacer un extraordinario, porque al final del periodo termina la mayoría con superávit y los superávits son muy altos.

Entonces ahora con tanto problema fiscal, la ley permite recoger esos superávits, a las instituciones no les sirve estar teniendo superávit porque están sujetas a que lo recojan.

Tener superávit se debe ver desde dos perspectivas, una consecuencia de los problemas de formulación, porque el superávit forma parte de la etapa de ejecución, tener superávit desde un punto de vista financiera no está mal y el financiero debe tener cuidado de que no esté muy ajustado y manejar siempre un colchón, estoy hablando de una gestión financiera en cualquier lado, ya sea público o privado.

Lo que pasa es que no debería ser mucho, o sea, debería ser un margen, muy muy controlado, de forma tal de que al cerrar el periodo haya algún dinero para arrancar, desde el punto de vista de tesorería.

Así lo decía un tesorero nacional, en charlas que el color de los colones no importaba, obviamente con la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial que todo debe estar registrado y debería de haber algún tipo de colchón con el que se inicie un periodo.

Porque a veces no entregan el dinero el 06 de enero que hay que arrancar, nomás entrando del descanso el plazo del año de diciembre a enero, ya hay que pagar la primera quincena, entonces esas previsiones y cambios del año, deberían de estar controlados. Pero entonces volviendo otra vez al tema de la formulación, yo pienso que el problema más fuerte es de vinculación plan - presupuesto.

El otro tema que yo veo también, que afecta es un poco el tema de que se han especializado desde el punto de vista funcional o de organigrama, unidades de planificación y unidades de presupuestación, el tema de crear unidades del punto de vista de organigrama y no verlo como por ejemplo Michael Porter lo establece en sus procesos,

como un mapeo de procesos, en cadena de valor propone él. Esta tradición de verlo como en unidades a veces genera divorcios ¿Por qué? Porque entonces el plan se le asigna a la unidad de planificación y el presupuesto se le asigna a la unidad de presupuesto, entonces ellos no se hablan.

Tienen que tener una visión como la de Michael Porter nos vino a colaborar con esta cadena de valor, que está basada en procesos primarios y procesos de apoyo. Debería de verse un binomio de plan-presupuesto.

Traducir la planificación a la parte monetaria

Claro, claro, que es la plata que yo necesito para poder financiar los procesos y proyectos que yo llevo a cabo durante un año para cumplir con los propósitos establecidos en la planificación estratégica y que le den sentido ya sea, bueno a un valor público y que sea la razón de ser, para que los bienes y servicios lleguen a los ciudadanos y podamos tener calidad de vida.

Porque al final, entonces si usted estuviera trabajando bien, se planificaría de lo general, de lo más estratégico, pensemos inclusive en los objetivos de desarrollo de las Naciones Unidas, que hoy en día están establecidos esos objetivos de desarrollo sostenible.

Desde los objetivos de desarrollo sostenible, que es un acuerdo en donde Costa Rica participa a nivel mundial, pasando por el Plan Nacional de Desarrollo, pasando por los planes estratégicos institucionales y que a mediano plazo deberían ser los planes tácticos, planes operativos y finalmente la cadena, de lo general a lo particular.

Y así la evaluación, que es como la última etapa del ciclo presupuestario, en la evaluación presupuestaria, debería de hacerse un análisis de la contribución de que, si a la hora de que ejecuté o que cuánto ejecute, vino a perjudicar o a beneficiar el cumplimiento de los resultados operativos, tácticos, estratégicos y nacionales.

Entonces hay un juego ahí de las esquinas, de lo que es la formulación y la evaluación presupuestaria, donde también la evaluación presupuestaria se podría ver afectada obviamente por las falencias que vengan desde la formulación, yo creo que podrían ser esos dos elementos.

En la etapa de aprobación ¿Cuáles considera usted que son las principales falencias?

Si, vamos a ver, la etapa de aprobación, uno debería de separarla en técnica presupuestaria y las normas y las leyes que establecen que hay dos tipos de aprobación

interna y externa. Ambas apegadas a más o menos el mismo bloque de legalidad. Todas aquellas normas internas y externas que rigen el proceso.

Obviamente, Contraloría es una figura, una pieza dentro de la aprobación externa. La cual tendrá dentro del ámbito de sus competencias, que atender ciertos elementos del bloque de legalidad. En la aprobación presupuestaria interna, al estar de responsable los jefes internos y la propia administración, pienso que una falencia que puede haber ahí es el desconocimiento del bloque de legalidad, por la ausencia de emisión de bloque de legalidad.

Por ejemplo, directrices políticas, líneas que regulen el proceso presupuestario, entonces pueden darse como ejemplo concreto, tal vez para una mejor comprensión, que una institución tome la decisión de que la aprobación interna y las modificaciones presupuestarias, por ejemplo, sea dada por tres instancias diferentes, la institución es tan grande que deciden repartirse de acuerdo con cierta temática.

Entonces hay una junta directiva, por una parte, hay una comisión que aprueba otra, al repartirse los niveles de aprobación, es muy importante en ese ejemplo que les estoy diciendo que eso se regule.

¿Cuál es la regulación más importante que deberíamos ver ahí? Es la rendición de cuenta, con el hecho de separar, por ejemplo, la aprobación interna, no significa que los tres entes diferentes lo aprueban internamente desconozcan lo que están aprobando los demás, es decir a la hora de aprobar sea por temáticas en la instancia uno ellos deberían de tener los informes o la información de lo que han estado aprobando los demás. A veces ese tipo de cosas no se da y entonces se pierden. Faltan como insumos, como un sistema de información para que esté toda la información disponible.

Entonces es como en dos sentidos, uno es el tema de desconocer el bloque, que eso siempre es un riesgo y otro que es el control, que a veces faltan procedimientos, ese es un ejemplo de eso, ausencia de manuales de procesos, que regulen las actividades y responsabilidades de cada uno de los que participan en cada una de las etapas del proceso presupuestario, hemos encontrado mucha ausencia de esa documentación basadas en las ISO. Por ejemplo, eso sería falta o ausencia de bloques. En algunos casos esa ausencia de bloques, al no estar claros esas responsabilidades y roles puede provocar que haya un desconocimiento de alguna regla.

¿Qué reglas pueden estarse desconociendo? Bueno, que no se debe financiar gastos corrientes con gastos de capital, artículo 6 de la Ley de Administración Financiera. Entonces

hay riesgos de que al separar o al delegar la responsabilidad se desconozca o se omitan regulaciones.

En cuanto a la etapa de ejecución, ¿Cuál consideraría usted que serían las principales falencias de esa etapa?

Yo pienso que la principal sería, bueno puede haber dos: una uniformidad en la base de registro, porque ya cuando hablamos de la ejecución de gastos, estamos hablando de la esencia pura de la contabilidad presupuestaria.

Hay instituciones que nos hemos encontrado que registran base efectivo y otras transacciones base devengo. Las normas técnicas de la Contraloría en materia de regulación presupuestaria dicen que debe ser una sola base de registro, máxime que una cosa es efectiva y otra el devengo que es muy contable.

De hecho, la armonía que hay entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial está precisamente en esta última etapa de pago. Usted viene manejando un presupuesto, reservas de presupuesto asignaciones de recursos, viene haciendo órdenes de compra, que pueden ser compromisos presupuestarios, tienen facturas y para el momento de la facturación entra la contabilidad patrimonial, en el momento del devengo.

Pero el devengo normalmente no es presupuestario, el presupuesto son entradas y salidas de efectivo, entonces ese podría ser un problema y el otro problema en la aparte de ejecución, es basarse en sistemas de contabilidad presupuestaria, si están automatizados, centralizados, todas las características de un sistema de información. Yo pienso que esos son los dos elementos.

¿En control?

En el control presupuestario, podría ser parecido el tema de sistemas. ¿Por qué temas de control presupuestario asociados a temas de sistemas y a la ejecución? Porque van de la mano, a la hora de que usted automatiza procesos uno de los elementos base sobre los cuales debe haber un adecuado funcionamiento del sistema, es incorporar controles.

En la medida que usted desarrolla controles manuales y después automatiza esos controles deben llevarse a cabo. A que me estoy refiriendo, por ejemplo, en el sistema que va regulando el registro o la contabilidad presupuestaria, de la ejecución tanto de los ingresos como egresos, de los gastos, hablemos específicamente en el tema de los gastos, no debería de permitirse que el sistema registre un gasto real que sea mayor al presupuestado, porque ahí estaríamos hablando de un sobregiro.

El sistema, si bien es cierto se desarrolla para la ejecución presupuestaria, para ir llevando los registros de la contabilidad presupuestaria, debería de tener controles.

Controles que son propiamente de esa naturaleza y también controles que les decía yo y podemos extrapolar o traer a colación, los diferentes tipos de aprobación donde un elemento básico aquí que alguien registra, alguien que revisa y alguien aprueba. Esos son los roles mínimos que debe tener cualquier sistema de control desde el punto de vista del manejo de los datos y de las aprobaciones.

Puede ser que haya instituciones con poco presupuesto y entonces le da un rol en el sistema a alguien para que registre y de visto bueno y supervise y ojalá alguien diferente apruebe. Lo que no debería encontrarse nunca, es que la misma persona registre, supervise y apruebe. Porque es plata, son registro de plata, puede ser que perfectamente falsifique documentos y el mismo registre y apruebe eso. Entonces para efectos de la institución, es un gasto que salió, pero la plata nunca llegó al bien o al servicio que se debería contratar.

¿Y en la etapa de evaluación?

En la etapa de evaluación yo pienso que, de alguna manera, estaría afectando en primera instancia, así de golpe, de choque, las falencias que haya en el proceso de formulación, yo digo que son como las dos orillas.

En la medida que la formulación se hace adecuadamente, la evaluación va a estarlo también. Entonces hay un tema de vinculación plan-presupuesto que nos va a afectar el tema de la evaluación presupuestaria. ¿Por qué? Porque al final tenemos una evaluación muy operativa, eso es algo que puede ser por inercia ¿Por qué? Porque es más fácil conectar el presupuesto al plan operativo por lo que es muy importante que desde la formulación haya un alineamiento de lo operativo con lo táctico, lo estratégico y lo nacional, para poder facilitar una mejor evaluación enfocada a resultados.

Y el otro tema, puede haber muchos factores, pero resaltando como los más relevantes, el tema de indicadores ¿Por qué? Porque las instituciones manejan poco conocimiento, hay poca capacidad técnica, conocimiento técnico alrededor de formulación de indicadores. En este tema de indicadores, las normas técnicas se refieren a unos indicadores de gestión y los indicadores de impacto. Los indicadores de gestión a su vez están divididos en dimensiones: eficacia, eficiencia, calidad y economía. Los de resultados están enfocados a efectos e impactos y nos quedamos mucho en eficacia.

Entonces las instituciones se comprometen con todo este tema del presupuesto por programas y cuando hablamos de indicadores puede haber indicadores presupuestarios también pero más que todo los indicadores desde el punto de vista de gestión, en temas de valor público precisamente por el tema de estar conectados con la planificación, porque la plata que se usa si usted la conectó bien en los programas y proyectos, podrían estar generando una combinación de indicadores presupuestarios por ejemplo el porcentaje de ejecución, tuve un 70% de ejecución, ok y ahora dígame los indicadores de eficacia, eficiencia y calidad.

Claro, de eficacia muy probablemente si usted tiene un vínculo adecuado si tiene el 70% de ejecución probablemente tendría un 80% 85% de eficacia. Probablemente no va a tener un 100% de eficiencia y probablemente va a tener también una nota que no va a ser de un 100 en economía.

Entonces vean la asociación que se puede hacer y resulta que vienen evaluaciones que vienen y le dicen a uno: 70% - 80% de ejecución y 100% de eficacia. Se genera la duda ¿Pero qué raro? Entonces pidieron más de la cuenta.

También es un problema, las instituciones que ven los indicadores y la parte de evaluación como que no les van a ayudar a mejorar, sino que van a tener una mala calificación.

Eso es un buen punto, se politiza. De hecho, si usted profundiza desde el planteamiento de, creo que es a partir del artículo 110 de la Ley de Administración Financiera, creo que es el título II de responsabilidad. Esos artículos lo que hacen es buscar un castigo. Entonces aquí podemos tener dos aristas, este castigo jurídico que está dado desde la misma formulación de la ley, porque dice que en uno de los incisos de este artículo 110 de responsabilidades, que por incumplimiento de metas puede haber sanciones.

En cuanto a causas y efectos, creo que causas vimos un poco en lo que era la fase de aprobación, tal vez del desconocimiento o que falte la capacidad técnica, ¿Qué otras causas cree que puede haber para las falencias, no específicamente sino en general?

Puede ser desconocimiento de la materia, la falta de preparación, de comprender qué es un presupuesto. Las personas que están entrando es este mundo es complejo, no es como el presupuesto familiar, que es sencillamente agarrar un listado de ingresos y de gastos, sino que a nivel público hay todo un andamiaje de cosas.

Estructurar por programas y los programas presupuestarios no solamente es una estructura, también es la técnica. El presupuesto por programas habla de que hay programas, subprogramas, actividad programática, hay proyectos, hay otras, hay tareas. Entonces me parece que mucho puede ser el desconocimiento de la técnica.

El otro problema que puede ser, otra causa es cómo armonizar, la puesta en operación del presupuesto por programas, el presupuesto por programas, ahí planteo preguntas profundas. ¿Cuál creen ustedes que es la correlación entre un presupuesto por programas y un organigrama? Son gemelos los dos, son formas de organizarse los dos. Y resulta que usted va a las entidades y tienen presupuestos por programas conviviendo con organigramas.

Yo no me atrevería, como les dije esto puede ser una discusión en un foro, a nivel académico o no sé a qué nivel. Sobre si uno debería quitar el organigrama y dejar el presupuesto por programas, si usted quita el organigrama siempre tendría una forma de organización, solo que sería organizado por programas, vean qué interesante esto.

Lo que pasa es que la ausencia de conocimiento de la técnica hace que convivan y además cuadro de mando integral y a demás marco lógico. Entonces al final tienen hasta 4 o 5 técnicas de planificación o de organización y tienen que convivir juntos. Sería muy interesante llegar a una institución y que se pregunte ¿Y ustedes qué técnica de organización o de planificación tienen? A ver qué le contestan.

Entonces probablemente van a decir: Tenemos... Y ojalá el listado porque a mano alzada no van a saber. Por eso es que ustedes van a tener que ser los futuros ministros y presidentes ejecutivos que manejan mejor el tema. Van a llegar y van a decir: presupuesto por programas, sí. Diay obviamente van a decir que sí, porque están obligados, así tienen el presupuesto. Pero el presupuesto no solamente es financiero, como ya vimos. Marco lógico. Si. Cuadro de mando integral, sí. Entonces tienen cuatro o cinco.

Hay otra técnica que se llama declaraciones de misiones y visiones. Entonces tienen varias conviviendo con toda una serie de metodologías que alguien pensó en algún momento. Entonces cómo resolver, cómo organizarse para aplicar la que tienen que ser. Yo pienso que ese puede ser un problema.

Y otra causa es la falta de plata. Las limitaciones de recursos. Por es que el gobierno saca la directriz, en el año 2017 sobre el tema de gestión para resultados para el desarrollo. Que es que, con la poca plata que tenemos, tenemos que ver cómo hacemos para enfocarlos.

Pero vea que interesante, este tema de gestión para resultados trae consigo una técnica que es presupuesto por resultados. Y resulta que el presupuesto por resultados es dentro de las cuatro técnicas que hay para presupuestar: base cero, tradicional presupuesto por programas y presupuesto por resultados, son cuatro técnicas diferentes, aquí es donde levantaría la pregunta: Bueno ahora que se está pidiendo que se de gestión para resultados para el desarrollo como un modelo de gestión, porque lo que dice el decreto es que ese es el modelo de gestión a nivel nacional.

Entonces ya tuvo el país la reflexión, académica o teórica doctrinaria acerca de cómo conviviría un presupuesto por programas con un presupuesto por resultados. Esas son causas que nos generan “barro”. Entonces no podemos edificar toda una gestión sobre esto.

Y una cuarta es la complejidad el sector público, la complejidad de la estructura organizacional-institucional, la estructura del estado.

¿Cuáles serían las consecuencias que nos generan estas falencias?

Tal vez, el primero sería que se incurra en ilegalidades. Se incumpla la ley y por lo tanto la necesidad de sancionar por responsabilidades.

Riesgos de fraude o de corrupción, para verlo en un concepto más amplio. Si no hay controles, como los que hablábamos ahora, puede haber riesgos de corrupción, hay tentaciones.

Inefectividad en el uso de los recursos, ¿A qué me refiero con esto? Los organismos internacionales hablan de efectividad como el manejo de los recursos como eficacia y eficiencia. Entonces no hay como un adecuado aprovechamiento de los recursos. Se podría utilizar ese concepto, como inefectividad en el manejo de los recursos.

Que se afecten los servicios públicos, la prestación de los servicios y por lo tanto la calidad de vida porque estamos hablando de servicios de educación y salud. El bienestar del usuario se ve afectado también.

Estaba pensando en uno que es más macroeconómico como el desequilibrio económico. Déficit fiscal. ¿Qué sería este tema macroeconómico? Aumento desproporcionado de gastos ligados a resultados en los usuarios, en la población. Ejemplo: duplicidades en las funciones.

Por eso es que ya algunas de las medidas que está tomando el país es de reforma del estado. Que es estar revisando cómo está estructurado y esas duplicidades empezar a eliminarlas.

Los cambios de autoridad afectan también. Contraloría viene y empieza a capacitar a los gobiernos locales, con todo un capital humano y en cuatro años: cambio de autoridades.

¿Considera que hay una curva de aprendizaje por parte de las instituciones? Es decir, ¿que en cada proceso presupuestario se ven mejoras y menos errores?

El dictamen de aprobación, que se emite, la nota de aprobación no trae disposiciones, lo que trae son improbaciones. Se aprueba o se imprueba o aprobaciones parciales.

Porque al no haber disposiciones, vamos a ver, ese acto hablando de macro procesos de la Contraloría, pertenece al proceso de fiscalización previa, que son todos aquellos actos que hace previo a que se ejecute el proceso, entre ellos la aprobación presupuestaria, el refrendo de contratos, todo lo que contratación administrativa, que todavía no se ha ejecutado. Ese acto de aprobación forma parte de la fiscalización previa.

Hay otro macro proceso de la Contraloría, que es el hermano de la previa y es la fiscalización posterior. Son las auditorías, la Contraloría ha estado teniendo que avanzar desde hace unos años para acá, fuertemente en que paralelamente a la aprobación presupuestaria, tiene que desarrollar auditorías previas presupuestarias.

¿Para qué? Para que las auditorías presupuestarias emitan disposiciones. Entonces un mejoramiento que venga de un acto de aprobación implicaría como un proceso autodidacta de la institución, porque no viene ninguna orden. Lo que viene es un castigo de que, si usted incumplió las cosas, no se lo aprueban.

Y si el año entrante vuelve a pasar, no se lo aprueban. Entonces el sistema está autorregulado en que el castigo es la no aprobación del presupuesto y el que sale perjudicado es la institución. Entonces tienen que ser autodidacta porque no hay disposiciones.

Por eso es que los informes de auditoría que traen disposiciones esos si les dicen: tienen que hacer un manual de procedimientos, ustedes tienen que...Ustedes pueden meterse a Google y ahí aparecen los informes de fiscalización posterior, liquidación presupuestaria.

Pero ustedes tienen que tener claro que los informes son productos de procesos diferentes. Un producto es la aprobación presupuestaria, el acto de aprobación con una nota y el otro es la fiscalización posterior.

Como conclusión ¿Usted cree que eso es algo que se mejora? Que se hace esa función autodidacta de que cada institución revise el informe y hacerlo. Con criterio suyo ¿Cree que es algo en que se mejora o no? Si es algo que simplemente se está poniendo en los informes y el otro año igual el castigo es no hay aprobación.

Si hay mejora, pero es lenta. La dinámica institucional es lenta. Puede ser que haya alguna institución que sea más pequeña de administrar y que las decisiones sean más rápidas y que la capacidad de aprendizaje sea más veloz. Pero depende de toda una serie de factores, depende de los técnicos que estén, depende de quién los esté liderando, hay un montón de factores internos que pueden frenar o proyectar la mejora.

En general yo puedo decir que, sí mejora, pero lentamente. La Contraloría viene haciendo grandes esfuerzos por tratar de desarrollar medios mediante los cuales esa mejora o las cosas que están mal se traten de compensar un poco.

Como por ejemplo todo el desarrollo del SIPP. El Sistema de Información de Planes y Presupuestos. Eso de alguna manera está sirviendo para que hoy en día la ley fiscal, el Ministerio de Hacienda esté utilizando el SIPP como un mecanismo para llevar controles para el cumplimiento de la regla fiscal o no.

La transparencia de la información, todo mundo ya esté dentro o fuera del país puede saber en qué está gastando la plata cualquier institución de Costa Rica. Siguiendo con el principio de publicidad que tiene el presupuesto. Hay algunos esfuerzos, yo creo que en conclusión es que sí mejora, pero lento.

Y la última pregunta, que creo que va alineada al SIPP es si ¿Hay algún proyecto que tengan de cómo seguir mejorando este proceso presupuestario?

La mejora en qué contexto ¿Para las instituciones?

Para el proceso presupuestario en general

Yo les puedo decir de que si hay mejoras desde lo interno porque estamos desarrollando a partir de la información, análisis más rigurosos, más científicos de la información, con orientación hacia la Big Data. Extraer una serie de indicadores que le permitan a uno sustentar las decisiones de aprobación. Eso en el tiempo que la Contraloría lo esté

desarrollando y madure se puede trasladar a las mismas instituciones. Pero desde el punto de vista hacia fuera, las mejoras que se han estado haciendo son de accesos de la plataforma propiamente.

Sin embargo, si tengo que decirles que hay un parámetro ideal que no se está cumpliendo. Que es el artículo 125 de la Ley de Administración Financiera que establece un sistema único para la gestión del presupuesto. Entonces en Colombia, por ejemplo, ya sabemos que hay caso donde el Ministerio de Hacienda estableció para las instituciones que conforman el gobierno colombiano, un solo sistema.

Aquí el problema que hay es que hay un sistema en la Contraloría, Hacienda saca otro sistema. Entonces ese 125 no se está cumpliendo. Quien desarrolló la ley lo pensó supe bien, efectivamente debería ser un único sistema.

De hecho, en un informe que creo que es de la CEPAL sobre la presupuestación en Costa Rica, inicia el documento hablando de que el principal problema de acá es la diversidad de instituciones públicas que tenemos.

Si es lo que hablábamos ahora, la conformación del estado, súper complejo. Y, además, la aprobación presupuestaria, está dividido en dos. En otros países, toda la tiene el congreso. Nosotros no, nosotros lo tenemos dividido. Una parte la Contraloría y la otra la Asamblea.

Anexo 4

*Guía de buenas prácticas presupuestarias aplicable al sector público
descentralizado costarricense*



Guía Buenas Prácticas Presupuestarias

Aplicable al sector público
descentralizado costarricense



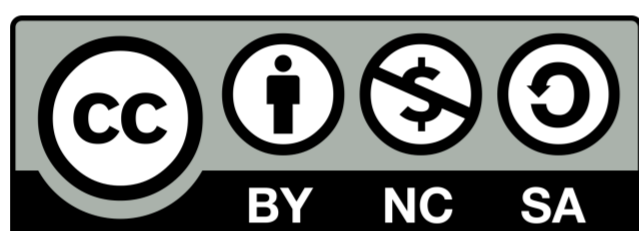
Lauren Castro - Ericka Sánchez -
Gabriel Leandro.

Guía de buenas prácticas presupuestarias
aplicable al sector público
descentralizado costarricense.

Universidad de Costa Rica
Escuela de Administración Pública

Elaborado por:

Lauren Natasha Castro Álvarez
Jose Gabriel Leandro Calderón
Ericka Gabriela Sánchez Hensen



San José, Costa Rica
Mayo, 2020.



Tabla de contenidos

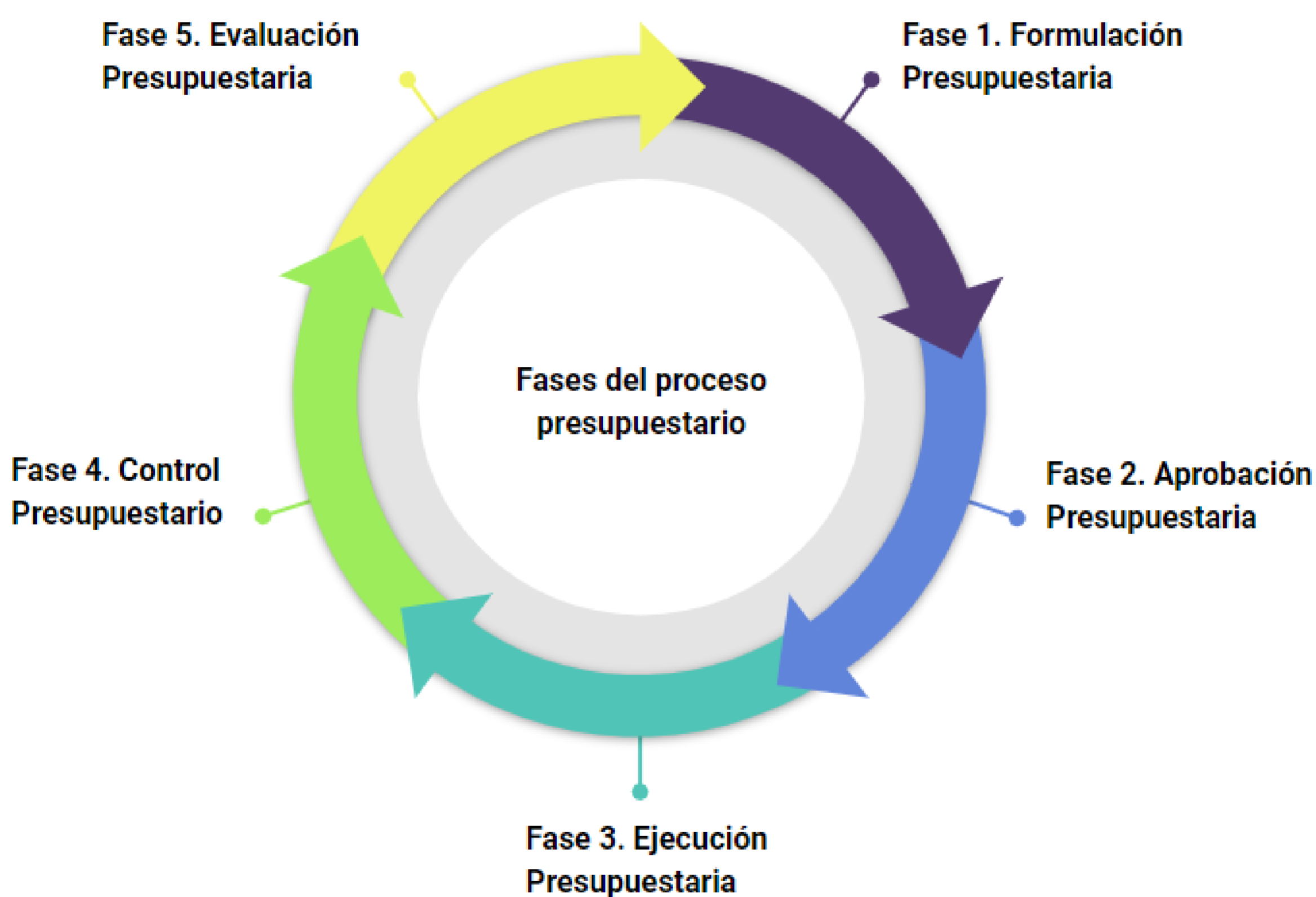
- 04.** Presentación
- 06.** Descripción del proceso presupuestario
- 08.** Buenas prácticas presupuestarias
- 09.** Formulación presupuestaria
- 15.** Aprobación presupuestaria
- 17.** Ejecución presupuestaria
- 24.** Control presupuestaria
- 26.** Evaluación presupuestaria
- 29.** Referencias Bibliográficas

Presentación

El proceso presupuestario es el conjunto de fases “mediante el cual se formula, aprueba, ejecuta, controla y evalúa la gestión institucional, en sus dimensiones físicas y financieras, de conformidad con el bloque de legalidad” (Poder Ejecutivo, 2006, p.3).

Este se compone de 5 fases (Ver figura N°1) respectivamente: formulación, aprobación, ejecución, control y evaluación presupuestaria.

Figura N°1



Fuente: Elaboración propia con base en la Contraloría General de la República (2012, p.17).

Es en este proceso donde se formula y se pone en ejecución el presupuesto, este último entendido como un “instrumento que expresa en términos financieros el plan anual operativo de cada institución, mediante la estimación de los ingresos probables y los egresos necesarios para cumplir con los objetivos y las metas de los programas presupuestarios establecidos” (Poder Ejecutivo, 2006, p.3).

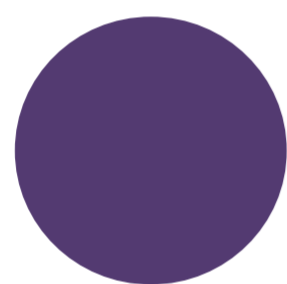
En nuestro país la presupuestación no se realiza de la misma forma para todas las instituciones, por el contrario existen dos procesos diferentes, uno para establecer el presupuesto del Gobierno Central y otro para establecer el presupuesto de las instituciones descentralizadas. El presupuesto del Gobierno Central es propuesto por el Poder Ejecutivo y aprobado por la Asamblea Legislativa, mientras que el presupuesto de las instituciones descentralizadas es propuesto por cada institución, revisado y aprobado por la CGR.

La presente guía se centra en las buenas prácticas presupuestarias aplicables al sector público descentralizado costarricense. Asimismo, esta es diseñada con la finalidad de orientar y coadyuvar a las instituciones en el proceso presupuestario, ya que en muchas ocasiones este no se realiza de manera adecuada debido a una falta de información o de conocimiento por parte de los encargados del proceso presupuestario.

La guía cuenta con 3 apartados, En primer lugar la descripción general, en segundo lugar la descripción de las fases que componen el proceso presupuestario y en tercer lugar, las buenas prácticas presupuestarias por cada fase del proceso presupuestario.



El proceso presupuestario es el conjunto de fases "mediante el cual se formula, aprueba, ejecuta, controla y evalúa la gestión institucional, en sus dimensiones físicas y financieras, de conformidad con el bloque de legalidad" (Poder Ejecutivo, 2006, p.3)



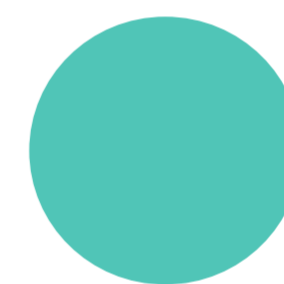
Formulación

Comprende el conjunto de normas y procedimientos sistemáticos, coordinados y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo para la elaboración del presupuesto institucional. (CGR, 2012, p.18)



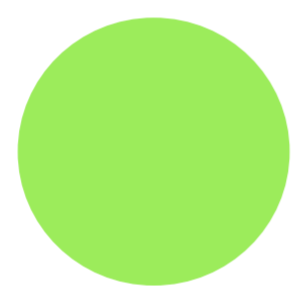
Aprobación

La fase de aprobación presupuestaria comprende la discusión y análisis de la "viabilidad técnica, legal y administrativa del presupuesto inicial o de sus variaciones y la emisión del acto de aprobación por parte de las instancias internas que corresponda y la externa competente" (CGR, 2012, p.22).



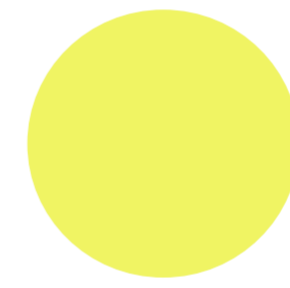
Ejecución

La fase abarca las actividades administrativas y operaciones económico financieras, que permiten recaudar o recibir los ingresos y utilizarlos en los gastos presupuestados en el ejercicio respectivo para el cumplimiento de la planificación anual de la institución (...) (CGR, 2012, p.34).



Control

Comprende el “conjunto de normas y procedimientos sistemáticos y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo que se aplican para garantizar razonablemente el cumplimiento eficiente, efectivo y económico del presupuesto institucional (...)” (CGR, 2012, p43).



Evaluación

Se compone por un “conjunto de normas y procedimientos sistemáticos y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo, mediante los cuales se analiza y valora en forma sistemática, objetiva y oportuna los resultados físicos y financieros de la administración de los ingresos y la ejecución de los programas presupuestarios, con criterios de eficiencia, eficacia, economía y calidad” (CGR, 2012, p. 45).

BUENAS PRÁCTICAS PRESUPUESTARIAS

Formulación

Aprobación

Ejecución

Control

Evaluación



1. Formulación Presupuestaria

Aspectos generales

- El presupuesto tiene vigencia anual, se extiende del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. Por lo tanto, es importante tener presente que solamente se puede incluir, en el proyecto presupuestario, los ingresos y gastos del ejercicio económico respectivo.
- El presupuesto es un documento único, el cual debe ser entendible y comprensible por toda persona que necesite dicha información para la toma de decisiones.
- El presupuesto debe contener al menos una sección de ingresos, una sección de gastos y una sección de información complementaria en caso de que esta sea necesaria para comprender los ingresos y gastos descritos.
- El presupuesto debe elaborarse siguiendo la técnica de presupuestación por programas, esto según lo estipulado en la Norma N-1-2012-DC-DFOE.
- Al tratarse de fondos públicos, los recursos financieros incluidos en el presupuesto deben administrarse y gestionarse siguiendo los principios de eficacia, eficiencia y economía. Asimismo, la utilización de estos recursos debe orientarse a atender las necesidades de la población y a la generación de bienestar general.



- Es necesario que los funcionarios encargados del proceso presupuestario se encuentren capacitados en el manejo del Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP). Como recomendación, las instituciones deben capacitar a los colaboradores y poner a su disposición el “Manual del Usuario del Módulo de Presupuesto del Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP)”. Este último se que se encuentra disponible en el siguiente link:

<https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/sipp/manual-sipp-presupuesto.pdf>

- En lo que respecta a la divulgación, lo acontecido durante el proceso presupuestario debe ser comunicado a todo el personal de la institución. Como recomendación para ello, sería de gran utilidad que las instituciones diseñen un proceso institucional de comunicación y divulgación de la información en materia presupuestaria.

- Con este proceso de divulgación no se busca solamente comunicar la información a todos los funcionarios de la institución, sino que se busca asegurar el compromiso de los mismos y propiciar la participación de todos los departamentos en el desarrollo del proyecto presupuestario.

- El presupuesto debe fungir como un instrumento que ayude a medir los resultados de la institución. Por ende es necesario que la institución diseñe indicadores para medir el desempeño de la ejecución presupuestaria y de dicho modo, verificar el estado y cumplimiento de los objetivos, metas, programas y proyectos establecidos en la planificación institucional.

- Estos indicadores deben facilitar la rendición de cuentas sobre la utilización de los recursos y los resultados alcanzados.

Marco legal

- Antes de elaborar el proyecto presupuestario es imprescindible conocer y apegarse al bloque de legalidad bajo el cual se encuentra inmersa la institución. Este bloque de legalidad se divide en 2, el bloque interno y el bloque externo.
- El bloque de legalidad interno es el referido a las políticas y normativa emitida por los jefes de la institución. Mientras que el bloque externo se refiere a las políticas y normativa que emiten los entes u órganos competentes en materia presupuestaria, por ejemplo la Contraloría General de la República, el Ministerio de Hacienda, etc.
- Es necesario verificar que la normativa que se está utilizando, para elaborar el proyecto presupuestario, se encuentre vigente y actualizada. Lo anterior debido a que se ha observado que en muchas ocasiones la normativa ha sido reformada y las instituciones no se enteran, por ende al momento de presentar el proyecto ante la CGR es improbadado debido a que no consideran aspectos incluidos en la normativa actualizada.
- Es importante recordar que las instituciones descentralizadas se rigen bajo el derecho público, por ende solamente pueden hacer lo que se encuentra estipulado en la ley. Es en este punto donde radica la importancia de considerar y acatar el marco legal que rige a las instituciones públicas.

Marco estratégico

- Las instituciones públicas solamente pueden desarrollar las actividades que se encuentren dentro de su margen de acción, por ende al momento de elaborar el proyecto presupuestario, es indispensable tener presente el marco estratégico y jurídico de la institución. Esto con el objetivo de verificar que lo que se está proponiendo realmente sea parte del campo de acción de la institución.

- Es importante que las instituciones realicen un análisis del entorno y una valoración de los riesgos que se encuentran presentes o que se pueden materializar en la institución. Lo anterior con el objetivo de tener un panorama más acertado sobre qué puede suceder y así, elaborar el presupuesto de una forma más consciente y considerando todos los aspectos que puedan incidir durante el ejercicio económico.
- El presupuesto debe reflejar en su totalidad la planificación institucional, es decir el presupuesto es la planificación traducida en términos monetarios. Es importante señalar que cada actividad, objetivo, meta, programa y/o proyecto debe contar con la asignación presupuestaria respectiva para que pueda desarrollarse y cumplirse adecuadamente.
- En el caso de las instituciones que cuentan con actividades vinculadas con planes sectoriales, regionales, municipales y/o nacionales, también deben tomar en consideración dichas actividades dentro del presupuesto institucional. Es decir, la institución debe alinear la planificación sectorial, regional, municipal y/o nacional, con la presupuestación de la institución.
- Por último, al momento de diseñar el presupuesto es importante señalar las unidades o funcionarios responsables de la ejecución de cada actividad, objetivo, meta, proyecto y/o programa. Para esto, una recomendación es diseñar una matriz de múltiple entrada en donde se establezca el objetivo, meta, actividad, proyecto y/o programa, el monto asignado para llevarlo a cabo y el responsable de la ejecución y/o correcto uso de ese monto asignado.

Marco financiero

- El presupuesto debe incluir la totalidad de los ingresos y gastos originados en la institución durante el ejercicio económico respectivo. Por ende, es de gran importancia establecer e implementar métodos estadísticos y económicos que ayuden a estimar los rubros, de ingresos y gastos, de manera más exacta.

- Respecto a los gastos, estos deben encontrarse dentro del límite de gasto autorizado.
- En el caso de los proyectos o programas, deben considerarse todos los rubros que se deriven de estos; por ejemplo contrataciones externas que se deben realizar como los servicios profesionales.
- Es necesario verificar que las transferencias realizadas de una institución a otra coincidan con lo estipulado en los presupuestos. Es decir, se debe asegurar que la transferencia real coincida con la transferencia estipulada en el presupuesto de la institución o en la normativa respectiva que le da fundamento jurídico.
- El presupuesto debe incluir la totalidad de los gastos e ingresos necesarios para dar sustento a la gestión del período. Por lo tanto, este presupuesto debe asegurar el financiamiento de la institución durante todo el ejercicio económico.
- Debe diseñarse manteniendo un equilibrio entre los ingresos, los gastos y las fuentes de financiamiento. Lo anterior con la finalidad de asegurar que durante el ejercicio económico los gastos no sobrepasen los ingresos, es decir que la totalidad de los gastos tengan asignado contenido presupuestario.
- Es importante señalar que la sostenibilidad financiera es indispensable para cualquier institución, más en el caso específico de las instituciones descentralizadas no empresariales las cuales tienen un límite específico para realizar variaciones presupuestarias. Estas solamente pueden solicitar 3 presupuestos extraordinarios y 5 modificaciones presupuestarias.
- Otro aspecto necesario de considerar, es verificar que las partidas presupuestarias no hayan sido presupuestadas en periodos anteriores. Es decir, que dentro del presupuesto del periodo no existan gastos de periodos anteriores.

- Al diseñar el proyecto presupuestario, es necesario recordar que se debe utilizar una clasificación de partidas presupuestarias universal, generalmente aceptada, aplicable a todas las instituciones públicas de nuestro país y que abarque todas las transacciones que se presentan en estas.
- En lo que respecta a dicha clasificación de partidas presupuestaria, las instituciones deben basarse en los clasificadores presupuestarios elaborados por el Ministerio de Hacienda.
- Para los gastos deben registrarse por el Clasificador por Objeto del Gasto del Sector Público, el cual es una herramienta de gestión financiera que facilita la elaboración de presupuesto de manera uniforme y la generación de información oportuna para la toma de decisiones.
- En lo referido a los ingresos, deben registrarse por lo estipulado en el Clasificador de Ingresos del Sector Público; el cual es un instrumento que contribuye a agrupar los recursos de la institución de forma homogénea y ordenada.
- Por último, es necesario prestar suma atención a naturaleza de las partidas presupuestarias, establecidas en los Clasificadores de ingresos y gastos del Ministerio de Hacienda. Lo anterior debido a que en muchas ocasiones las partidas presupuestarias son empleadas de forma errónea. Por ejemplo; un caso que se ve con frecuencia es el mal uso de las partidas “Cuentas especiales” y “Superávit Libre”, las cuales las utilizan de manera sostenida para financiar gastos y realmente esa no es su naturaleza.





2. Aprobación Presupuestaria

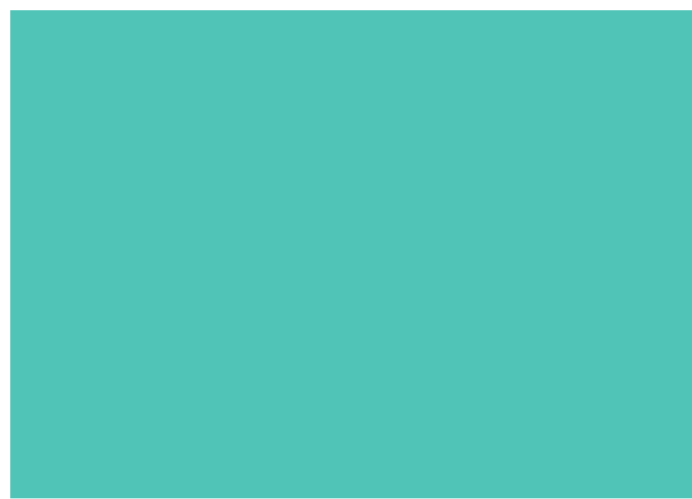
Aprobación interna

- Es importante recordar que la aprobación interna del presupuesto inicial y sus variaciones, le corresponde al jerarca de la institución. Dicha aprobación debe realizarse mediante un acto administrativo que le da validez jurídica al presupuesto.
- En este punto los jefes deben verificar que los recursos públicos establecidos en el proyecto presupuestario, se encuentran directamente dirigidos a la planificación institucional. Es decir, que dichos recursos se orientan al cumplimiento de los objetivos, metas, programas y proyectos de la institución.
- Para verificar si el documento presupuestario cumple con el bloque de legalidad bajo el cual se rige, los jefes deben contar con herramientas que les permita determinar si el presupuesto cumple con todos los requerimientos. Para lo anterior, el jefe debe guiarse por los documentos publicados por la CGR, en el caso específico el documento con el cual deben guiarse es la “Certificación de verificación de requisitos del bloque de legalidad presupuestario que deben cumplir el presupuesto inicial y sus variaciones de los entes y órganos públicos sujetos a la aprobación presupuestaria de la Contraloría General de la República”. Este se encuentra disponible en la sección de aprobación presupuestaria de la CGR, en el siguiente link:
<https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/aprobpresup/instituciones/02-modelo-certific-presup-instituciones.pdf>

Aprobación externa

- La aprobación externa le compete a la Contraloría General de la República, es mediante esta fase que el presupuesto adquiere su validez y eficacia jurídica.
- En este punto el jerarca y demás personas competentes, deben verificar los requisitos necesarios para presentarlos ante la CGR. Lo anterior según lo indicado en la Norma N-1-2012-DC-DFOE, específicamente del inciso 4.2.6 en adelante.
- En lo que respecta a la aprobación externa, es importante que los jefes de la institución se orienten bajo las “Indicaciones para la formulación y remisión a la Contraloría General de la República del presupuesto institucional” emitidas por la CGR. Estas últimas se encuentran disponibles en la siguiente dirección electrónica: <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/aprob-presup/instituciones/01-instrucciones-instituciones.pdf>
- Para verificar el cumplimiento del bloque de legalidad, los jefes de la institución pueden guiarse con el “Modelo de guía interna de verificación de requisitos del bloque de legalidad que deben cumplirse en la formulación del presupuesto inicial y sus variaciones, de las entidades y órganos públicos sujetos a la aprobación presupuestaria de la Contraloría General de la República”. Este último se encuentra disponible en la siguiente dirección electrónica:
<https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/aprob-presup/instituciones/03-guia-interna-presup-instituciones.docx>
- Para verificar el cumplimiento de los requisitos alusivos a la alineación plan-presupuesto, deben guiarse por el “Modelo de guía interna para la verificación de requisitos que deben cumplirse en los planes de las entidades y órganos públicos sujetos a la aprobación presupuestaria de la Contraloría General de la República”. Este último se encuentra disponible en la siguiente dirección electrónica:
<https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/pp/aprob-presup/instituciones/03-guia-interna-plan-instituciones.docx>

- Respecto a las fechas para presentar el presupuesto ante la CGR, en caso del presupuesto inicial se debe presentar a más tardar el 30 de septiembre, del año anterior al de su vigencia. En el caso de los presupuestos extraordinarios se deben presentar entre el 1° de enero y el último día hábil del mes de setiembre del año que rige el presupuesto.



3. Ejecución Presupuestaria

Aspectos generales

- La fase de ejecución es responsabilidad exclusiva de la Administración y las asignaciones presupuestarias aprobadas constituyen el límite de acción para la utilización de los recursos.
- En lo que respecta al marco legal, como se señaló en la fase de formulación presupuestaria, las instituciones públicas se rigen por el derecho público por ende deben ejecutar el presupuesto siguiendo la normativa, procesos y procedimientos establecidos tanto en el bloque de legalidad interno como en el bloque de legalidad externo.
- En lo que respecta a los lineamientos y criterios que rigen la adecuada gestión de los ingresos y gastos de la institución, deben ser establecidos por el jerarca, subordinados y demás colaboradores que tengan responsabilidades en materia presupuestaria.



- Mantener y revisar la vigencia del fundamento jurídico para las obras en ejecución, por ejemplo en el caso de contratos y licitaciones. De manera que el presupuesto que se está ejecutando esté destinado a proyectos y actividades que cuentan con vigencia y respaldo.
- Es importante recordar que desde la fase de formulación se señaló que la planificación y la presupuestación deben diseñarse en conjunto, por lo tanto la fase de ejecución presupuestaria debe responder a la planificación institucional previamente establecida.
- Cabe señalar que el presupuesto es anual, por lo tanto solamente se puede ejecutar para los gastos del ejercicio económico actual. En casos especiales cuando queden compromisos pendientes al finalizar el año económico, se puede ejecutar el presupuesto siempre y cuando cuenten con una autorización o respaldo legal.
- La institución no debe perder de vista que el presupuesto es el reflejo de lo planificado, por lo tanto cada recurso incluido debe orientarse a cubrir los objetivos, metas, proyectos y programas establecidos en la planificación institucional.
- Es indispensable que las instituciones aseguren la congruencia entre la cantidad de dinero que se requiere para el cumplimiento de los objetivos, metas, proyectos y programas, y el dinero disponible para ejecutar con el que cuenta la institución.
- En el caso de las instituciones que cuentan con metas ligadas a planes sectoriales, regionales, nacionales o municipales, también deben tener en cuenta que la ejecución presupuestaria debe encontrarse 100% ligada a dichos planes, por ende deben ir ejecutándose paralelamente. Lo anterior con la finalidad de asegurar que cada objetivo y meta planteada cuente con los recursos necesarios para ser alcanzadas.

- Otro aspecto importante de señalar es que las partidas presupuestarias deben ejecutarse en el tiempo que fue estimado previamente. Lo anterior debido a que si se dan retrasos en el tiempo de ejecución se pueden ver afectados los beneficiarios de los bienes y servicios que presta la institución o, se pueden dar atrasos en las obras que se estén llevando a cabo.
- Por lo anterior, es necesario tener un cronograma, con el cual se visualice el progreso de la ejecución presupuestaria, estimando los posibles retrasos que se puedan presentar a lo largo del periodo presupuestario.
- Es importante no perder de vista hacia donde se deben canalizar los recursos y apegarse al presupuesto inicial, ya que una mínima desviación de estos hacia una actividad que no es prioritaria puede desencadenar un desequilibrio en las finanzas de la institución y dejar sin atender temas prioritarios.
- Debemos recordar que el presupuesto debe de basarse en los objetivos y no en los procesos, por lo tanto, debe destinar los recursos a los fines y no a los medios para alcanzarlos (Ramkumar V. y Shapiro I., s.f., p.19).
- A pesar de que se señala que se debe ejecutar el presupuesto según lo planificado, es importante recordar que esto se debe hacer siguiendo los principios de eficacia, eficiencia y economía. Además, debemos recordar que los recursos públicos son limitados y las necesidades de la población cada vez son mayores, por ende es indispensable que se haga un uso racional de los mismos.
- Muchas veces al hablar de hacer un uso racional de los recursos, se cae en el error de considerar que entre menos dinero gaste la institución es mejor y por ende, se está ahorrando dinero. Sin embargo, en el caso de las instituciones públicas la subejecución del presupuesto puede significar una reducción en la cantidad de servicios prestados, una disminución en la calidad de los servicios brindados, programas o proyectos sin recursos para su funcionamiento, entre otros. Por lo tanto, es necesario que las instituciones presten suma atención a los motivos por los cuales se está dando la subejecución y tomen medidas al respecto.

- Respecto al cumplimiento de los objetivos, metas, programas y proyectos, recuerde que es indispensable registrar el avance y darle seguimiento a los indicadores de resultados previamente establecidos. Lo anterior debido a que esta información es necesaria para verificar si realmente los recursos ejecutados se ven reflejados en el avance de la planificación, además dicha información es de gran utilidad para la toma de decisiones de la institución.
- Recordemos que los indicadores son instrumentos que sirven para medir el progreso y generar datos útiles para la toma de decisiones. Por medio de estos indicadores es posible llevar un control del proceso presupuestario, por lo tanto, desde la fase de planificación es necesario que estos indicadores se elaboren de forma correcta y que realmente midan aspectos como la eficiencia, eficacia y economía.
- Recuerde que todas las transacciones y operaciones financieras que se lleven a cabo en la institución deben quedar registradas, por lo tanto es necesario contar con un sistema de contabilidad presupuestaria adecuado, exacto y oportuno.
- Asimismo, es importante recordar que los registros contables de la ejecución presupuestaria deben mantenerse actualizados, esto de acuerdo a la Norma N-1-2012-DC-DFOE de la CGR.
- En caso de ser necesario y debido a variaciones en el entorno, la institución puede realizar ajustes al presupuesto previamente establecido (variaciones presupuestarias), esto con el objetivo de adecuar el presupuesto para poder cumplir las metas y objetivos institucionales.
- Recuerden que solamente existen 2 mecanismos legales para realizar variaciones en el presupuesto, los cuales son los presupuestos extraordinarios y las modificaciones presupuestarias. Estos se encuentran definidos en la Norma N-1-2012-DC-DFOE de la CGR y deben realizarse siguiendo lo establecido en el bloque de legalidad correspondiente.

- Dichas variaciones deben ser justificadas y vinculadas con la planificación institucional. Además, recuerden que en caso de aplicar variaciones se debe ajustar tanto la programación de la ejecución física como la programación de la ejecución financiera.
- Es importante señalar que las instituciones solamente pueden variar el presupuesto extraordinario 3 veces y puede realizar 5 modificaciones presupuestarias, lo anterior durante el año del ejercicio económico respectivo. Además, la CGR (2012) señala que el monto máximo que “se redistribuya sumando las cinco modificaciones presupuestarias mencionadas, no podrá exceder el 25% del monto total del presupuesto inicial más los presupuestos extraordinarios aprobados” (p.36).
- Las instituciones deben suministrar la información de la ejecución del presupuesto a la Controlaría General de la República. Dicha información deben suministrarla trimestralmente, dentro de los 15 días hábiles posteriores al vencimiento de cada trimestre. Además, es importante recordar que el medio por el cual se suministra dicha información es mediante el Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP).
- Además, es importante dar a conocer, de forma periódica, a toda la institución la información referente a la ejecución presupuestaria. Esta información debe ser fehaciente, concreta, oportuna y útil para la toma de decisiones y rendición de cuentas.
- La información sobre ejecución presupuestaria que debe suministrar a la CGR mediante el SIPP, es la siguiente:

INFORMACIÓN SOBRE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

Instrumento que confirme la oficialidad de la información incorporada al sistema.

El jerarca de la institución debe confirmar la oficialidad de la información que se presenta ante la CGR.

Resultados de la ejecución presupuestaria.

Ejecución financiera: Los ingresos recibidos y los gastos ejecutados durante el trimestre y agrupados según las clasificaciones vigentes

Ejecución física: Avance en el cumplimiento de los objetivos y metas de los programas presupuestarios en función de los indicadores establecidos.

Para proyectos de inversión pública que superen el monto mencionado en la norma 4.2.14, deben indicar el nombre del proyecto, el monto total presupuestado, las metas programadas, el monto de gasto ejecutado, así como el avance en el logro de las metas. Esto con corte al 30 de junio y 31 de diciembre.

Información complementaria

-Comentarios generales sobre aspectos relevantes de la ejecución presupuestaria.

-Con respecto a la ejecución de las partidas de gastos que se señalan a continuación, se debe remitir la información que se detalla:

-Remuneraciones: debe incluir el detalle de plazas, dietas, incentivos salariales y demás información que se solicite en el inciso 4.2.15 de la Norma N-1-2012-DC-DFOE.

-Transferencias: debe detallar las transferencias giradas durante el trimestre respectivo.

-Amortización e interés de la deuda: debe detallar el saldo, la amortización e intereses cancelados, durante el trimestre, de los préstamos con los que cuenta la institución.

- Es importante recordar que en esta fase se lleva a cabo la liquidación presupuestaria, es decir, se debe realizar el cierre de las cuentas del presupuesto al finalizar el ejercicio económico. Dicha liquidación debe ser revisada por personal independiente al que ejecutó las funciones de registro respectivo.

- Las instituciones deben suministrar la información de la liquidación presupuestaria a la Contraloría General de la República. En el caso de las municipalidades a más tardar el 15 de febrero del año posterior a la vigencia del presupuesto y en el caso de las demás instituciones, a más tardar el 16 de febrero del año posterior a la vigencia del presupuesto. La información es la siguiente:

INFORMACIÓN SOBRE LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA

Instrumento que confirme la oficialidad de la información incorporada al sistema.

El jerarca de la institución debe confirmar la oficialidad de la información que se presenta ante la CGR.

Resultados de la liquidación presupuestaria.

- Resumen de la totalidad de los ingresos recibidos y el total de gastos ejecutados en el periodo.

-Detalle del superávit específico según la normativa que lo justifica.

- Monto del superávit libre o déficit.

-Detalle de los componentes del superávit específico.

-Resultado del cumplimiento de los objetivos y metas previamente establecidos.

Información complementaria

- Comentarios generales sobre la liquidación de ingresos y gastos. Así como comentarios respecto a la desviaciones de los objetivos y metas establecidos en la planificación.

-Informe que demuestre la congruencia entre el resultado de la liquidación del presupuesto y la información reflejada en los estados financieros al 31 de diciembre del periodo respectivo.

-Estados financieros con corte al 31 de diciembre.

-Demás información que el área de fiscalización considere necesaria.



4. Control Presupuestario

- La institución debe contar con controles que permitan la ejecución del presupuesto apegado a su respectivo bloque de legalidad.
- El proceso de control físico y financiero de la ejecución del plan-presupuesto institucional se debe realizar de manera periódica, esto con el fin de detectar anomalías respecto a lo planificado. Esto último con la finalidad de poder corregir dichas anomalías a tiempo y así lograr alcanzar los objetivos de la institución.
- Es de suma importancia tomar en cuenta que para todos los casos en los que se registren inconsistencias, se deberá de determinar sus causas y corregirlas a la brevedad posible (CGR, 1988).
- No olvide que debe contar con controles que se apliquen de forma previa, concomitante y posterior a la ejecución presupuestaria, esto se encuentra establecido en el inciso 4.4.4 de la Norma N-1-2012-DC-DFOE.
- Recuerde que los mecanismos de control deben encontrarse a cargo de funcionarios, por lo tanto le corresponde a los jefes designar a la responsabilidad a dichos funcionarios.
- En esta fase es necesario monitorear constantemente que las metas, objetivos, programas y proyectos cuenten con el presupuesto necesario para desarrollarse y además, que se estén ejecutando adecuadamente. Esto se debe realizar mediante el monitoreo de los indicadores previamente establecidos en la institución, los cuales deben basarse en la eficiencia, eficacia, calidad, economía y resultados.

- La información arrojada por los indicadores debe fungir como una herramienta que permita la realimentación y la toma de decisiones más acertada, en busca de mejores resultados para la institución.
- En caso de que las partidas presupuestarias agoten sus recursos antes de lo planificado inicialmente o en caso de que las metas y objetivos asociados no hayan sido alcanzados, se deben determinar las causas que lo originaron, analizar la situación específica y buscar soluciones alternas ante la falta de financiamiento.
- En caso de que exista o se prevea un faltante de dinero para el cumplimiento de las metas, objetivos, programas y/o proyectos, es necesario comunicar la situación de manera prudente y a tiempo.
- Se debe mantener un registro de información relevante, actualizada y certera sobre cómo se va desarrollando la ejecución del presupuesto. Este registro debe ser claro y contener información fidedigna de modo que se pueda utilizar para la toma de decisiones.
- También, es importante verificar que el fundamento jurídico para los distintos proyectos y contratos, se encuentren vigentes. En caso de que la fecha de vigencia sea próxima a vencer, indicarlo a los responsables para realizar las renovaciones correspondientes.
- Por último, respecto a los controles del proceso de liquidación presupuestaria, es importante:
 - Verificar los mecanismos de control utilizados en la liquidación presupuestaria.
 - Recordar que la liquidación debe de pasar por un tercero independiente de la institución para su revisión.
 - Generar información fidedigna, confiable y de calidad en los informes de control para su análisis.



5. Evaluación Presupuestaria

- Es importante recordar que las instituciones públicas se deben de regir por la legalidad por lo tanto, el proceso de evaluación presupuestaria se debe realizar de acuerdo a la normativa que rige la institución y bajo los lineamientos emitidos por la CGR en temas de evaluación presupuestaria.
- Esta fase, según lo estipulado en el inciso 4.5.3 de la Norma N-1-2012-DC-DFOE, debe encontrarse a cargo del jerarca de la institución y demás colaboradores según su ámbito de su competencia.
- Se debe valorar cualitativa y cuantitativamente la ejecución física y financiera del presupuesto. De igual manera se debe valorar el cumplimiento de los objetivos, metas, programas y proyectos con respecto al presupuesto aprobado.
- Cabe señalar que en esta fase se debe verificar que tanto los ingresos como los gastos generados durante el período, fueron congruentes con lo que se planificó y presupuestó inicialmente.
- En caso de que se realicen modificaciones presupuestarias, se debe justificar el motivo de la modificación y qué impacto tiene esta en la planificación. Posteriormente, la institución debe tomar el motivo de esta modificación como insumo para que en próximos ejercicios presupuestarios no se realicen las mismas omisiones y el presupuesto contemple todos los ingresos y gastos adecuadamente desde el inicio.
- La información sobre liquidación presupuestaria que debe incorporar al SIPP es la siguiente:

INFORMACIÓN SOBRE EVALUACIÓN PRESUPUESTARIA

Instrumento que confirme la oficialidad de la información incorporada al sistema.

El jerarca de la institución debe confirmar la oficialidad de la información que se presenta ante la CGR.

Resultados sobre la evaluación presupuestaria.

-Comportamiento de la ejecución de los ingresos y gastos, así como las limitaciones presentadas.

-Resultado de la ejecución presupuestaria (superávit o déficit).

-Principales desviaciones que afecten el cumplimiento de los objetivos, metas, programas y proyectos.

-Desempeño de la institución en el cumplimiento de los objetivos y en el uso de los recursos públicos, según los principios de eficacia, eficiencia, economía y calidad.

-Situación económico-financiera de la institución según la información contenida en los estados financieros.

-Propuesta para la mejora continua de la institución, la cual debe contener medidas y acciones correctivas.

Información complementaria

Cualquier información que el área de fiscalización considere necesaria.

- Se debe recordar que, cuando se realiza la formulación presupuestaria, los gastos no deben superar el límite máximo autorizado.
- Para los casos en lo que los gastos superaron el límite autorizado, es necesario determinar las posibles causas de ello, con el fin de conocer la raíz del desfase en los gastos y en la medida de lo posible evitar que esto vuelva a suceder en años posteriores.

- Una vez finalizado el ejercicio presupuestario, se debe evaluar si se logró ejecutar la totalidad del presupuesto, si este alcanzó las metas propuestas al inicio del año y si se generaron los resultados propuestos. Para ello, se toma como base los principios de eficiencia, eficacia y economía. Esto permite recabar información valiosa para obtener un diagnóstico de la ejecución el presupuesto.
- Asimismo, se debe recordar que dicha información debe ser veraz, de calidad y pertinente con el fin de que sea útil para la toma de decisiones y para la mejora continua de la institución.
- Se debe analizar si la información recabada cumple con los requisitos mencionados anteriormente, y si no los cumple, entonces se deben generar nuevas herramientas que permitan mejorar los criterios de medición de resultados para evaluaciones futuras.
- Las instituciones deben suministrar a la CGR informes acumulativos semestralmente acerca de los resultados de la evaluación presupuestaria. Estos informes deben contemplar los períodos del 1ero de enero al 30 de junio y del 1ero de julio al 31 de diciembre. La fecha de entrega del primer informe es a más tardar el 31 de julio del año en vigencia y la del segundo informe a más tardar el 16 de febrero del año posterior de vigencia del presupuesto.
- Al final de año, cuando ya se ha realizado la liquidación presupuestaria y para mejorar este proceso, es importante realizar un estudio sobre las debilidades encontradas a lo largo del periodo sobre esta liquidación. Los resultados de este estudio se deben utilizar como insumo para mejorar los futuros ejercicios presupuestarios.
- Una vez concluido el ejercicio presupuestario, se debe realizar la divulgación correspondiente con el fin de cumplir con la transparencia y rendición de cuentas tanto para los propios funcionarios como para la ciudadanía y entes competentes en la materia.

