



**USAID**  
FROM THE AMERICAN PEOPLE



USAID'S LEADERSHIP IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT  
**Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración  
Tributaria en América Latina y el Caribe**  
**Capítulo 14. Planificación de Presupuesto y Gestión de Recursos**

*Preparado por: Yassie Hodges*

**Agosto 2013**

Contrato Número : EEM-I-00-07-00005-00

Esta publicación fue producida para la revisión de la Agencia Internacional para el Desarrollo de los Estados Unidos. La publicación fue preparada por Deloitte Consulting LLP.

# Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe

## Capítulo 14. Planificación de Presupuesto y Gestión de Recursos

<b>Nombre del Programa:</b>	USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM)	
<b>Oficina Patrocinadora:</b>	USAID/LAC	
<b>Numero de Contrato:</b>	EEM-I-00-07-00005-00	Task Order: 11
<b>Contratista:</b>	Deloitte Consulting LLP	
<b>Fecha de Publicación:</b>	31 de agosto de 2013	

### Autores

Yassie Hodges  
Experto en la Materia  
USAID/LPFM  
Correo electrónico: [yassiemine@aol.com](mailto:yassiemine@aol.com)

### Descargo de responsabilidad

Las opiniones del autor expresadas en esta publicación no reflejan necesariamente los puntos de vista de USAID o del Gobierno de los Estados Unidos.

# Tabla de Contenido

<b>Lista de Siglas y Abreviaturas</b>	<b>4</b>
<b>RECONOCIMIENTOS:</b>	<b>5</b>
<b>Capítulo 14. Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos</b>	<b>6</b>
<b>14.1. Prácticas Líderes</b>	<b>6</b>
14.1.1. Enlace entre Planificación Estratégica y Presupuestaria	7
14.1.2. Metodologías Presupuestarias	8
14.1.3. Preparación del Presupuesto	12
14.1.4. El Desarrollo de Estimados de Costos	13
14.1.5. Gestionando la Ejecución Presupuestaria/ Implementación	16
<b>14.2. Tendencias Comunes</b>	<b>18</b>
<b>14.3. Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>19</b>
<b>14.4. América Latina y el Caribe</b>	<b>22</b>
<b>14.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>24</b>
<b>REFERENCIAS:</b>	<b>26</b>
<b>Apéndice 14.A. Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad</b>	<b>27</b>

## Lista de Siglas y Abreviaturas

Sigla	Definición
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributaria
LAC	Latino América y el Caribe
MDF	Ministerio de Finanzas
OCDE	Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo
TI	Tecnologías de la Información

## RECONOCIMIENTOS:

Varias personas han contribuido en la preparación de los borradores de este documento. Doug Pulse y Anton Kamenov aportaron un esquema para el capítulo y aportaron sus comentarios sobre los borradores. Arturo Jacobs contribuyó en su revisión. Se agradece profundamente este apoyo. Cualquier error u omisión debe, naturalmente, atribuirse al autor.

# Capítulo 14. Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos

La presupuestación gubernamental es sencillamente un proceso de asignación de recursos financieros limitados para proporcionar servicios (carreteras, hospitales, educación, policías, etc.) que llenaran las necesidades de los ciudadanos de manera efectiva. La administración tributaria juega un papel importante en este proceso porque su misión general es recaudar los ingresos necesarios para financiar estos servicios.

Con el fin de llevar a cabo sus tareas de manera efectiva y eficiente, la administración tributaria necesita personal, equipo e instalaciones de trabajo adecuados. La falta de estos recursos a menudo dificulta las administraciones tributarias. El déficit con frecuencia puede relacionarse a un proceso de planificación presupuestaria inadecuado o la falta de presentación de unas justificaciones sólidas para los recursos necesarios. La gerencia de la administración tributaria se limita a tomar el presupuesto del año anterior e incrementarlo por algún porcentaje, sin evaluar totalmente lo que se necesita para cumplir con los programas adecuadamente. Sin embargo, un presupuesto cuidadosamente preparado es vital para conseguir los recursos necesarios para poder ejecutar las metas y objetivos de los programas de manera efectiva y eficiente. Un buen presupuesto se basa en proyecciones sólidas basadas en supuestos realistas y formas claras de lograr los productos.

Este capítulo detallará el proceso de planificación presupuestaria general, metodologías presupuestarias, elementos para ser considerados por una administración tributaria para el desarrollo de un proyecto, y los pasos a tomar en la administración efectiva de los recursos disponibles para poder alcanzar los objetivos del programa.

## 14.1. Prácticas Líderes

El proceso de la elaboración del presupuesto del gobierno generalmente inicia entre nueve y diez meses antes que se presenta al poder legislativo. La responsabilidad de preparar el presupuesto general del gobierno normalmente es del Ministerio de Finanzas (MDF), con aportaciones de los organismos competentes. El proceso de preparación de un presupuesto puede consistir de una variación de las siguientes actividades:

1. El equipo financiero del gobierno, que puede consistirse de representantes de varios organismos, incluyendo la Oficina de Presupuesto, el MDF, la oficina de Planificación y Desarrollo Económico, el Consejo Legal, etc., comienza una serie de reuniones para analizar tendencias económicas y monitorear el flujo de ingresos con el fin de empezar a desarrollar proyecciones de ingresos para el entrante año fiscal. A través de este proceso, el equipo financiero establece techos presupuestarios para cada organismo basados en los ingresos proyectados.
2. El MDF envía una circular presupuestaria a cada agencia detallando las directrices y cronogramas para la presentación de las solicitudes presupuestarias. Durante este tiempo, el personal del MDF

realiza talleres de orientación presupuestaria con los organismos sectoriales para revisar los contenidos de la circular presupuestaria. Como regla general, los siguientes elementos se deben incluir en una circular presupuestaria:

- Un estado de la situación financiera y macroeconómica del país;
  - La meta general del déficit y de los recursos esperados;
  - Prioridades presupuestarias;
  - Asignaciones para la continuación de las políticas y programas;
  - Una indicación del ahorro esperado en los programas en marcha; y
  - El formato para la presentación de las solicitudes presupuestarias de los organismos sectoriales.
3. Los organismos elaboran las propuestas de sus presupuestos de acuerdo con las directrices establecidas y las envían al MDF.
  4. El personal del MDF analiza las propuestas de presupuesto individuales, prepara recomendaciones y desarrolla cronogramas presupuestarios y estados de ingresos. Se les presenta a los jefes de organismos las recomendaciones / modificaciones del MDF para su revisión y discusión. Si se hacen cambios como resultado de las deliberaciones realizadas, el presupuesto del organismo se revisa de acuerdo a estos cambios.
  5. Los presupuestos propuestos por los organismos se presentan luego al equipo financiero del gobierno para su revisión, recomendaciones y aprobación. Después de consultar con el Presidente, el presupuesto recomendado se completa y se envía al Poder Legislativo.
  6. El Poder Legislativo revisa el presupuesto, los proyectos de ley, los cronogramas y resúmenes presentadas por el Presidente. El comité responsable de las consignaciones y del presupuesto realiza audiencias presupuestarias individuales para cada organismo. Durante las audiencias, los jefes de los organismos, su personal financiero clave y los ciudadanos tienen la oportunidad de dar testimonio. A lo largo del proceso, el Poder Legislativo puede añadir, cambiar o eliminar cualquier ítem en el presupuesto propuesto.
  7. Una vez aprobado por el Poder Legislativo, el Presidente puede aprobar o vetarlo, (parcialmente o en su totalidad), y lo manda de regreso al Poder Legislativo con sus comentarios.
  8. Una vez que el presupuesto es aprobado, el Presidente ejerce el control fiscal sobre los gastos a través del MDF. Si los recursos fiscales disponibles para el Gobierno de cualquier año fiscal son insuficientes para satisfacer las consignaciones aprobadas para dicho año, el Presidente puede tomar medidas administrativas por medio del MDF (tales como la reducción de las asignaciones presupuestarias), para alinear los gastos con los recursos disponibles.

#### **14.1.1. Enlace entre Planificación Estratégica y Presupuestaria**

El proceso de planificación presupuestaria puede ser una herramienta valiosa para la mejora continua de los programas organizacionales. Como resultado, a menudo está vinculado con el plan estratégico del organismo, tomando en cuenta los siguientes elementos:<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> El proceso de planificación estratégica de la administración tributaria se discute en detalle más adelante en el Capítulo 15.

- El mandato del organismo de acuerdo con los requerimientos legales;
- Una serie de resultados;
- Los enfoques para lograr estos resultados;
- Una descripción de cómo las actividades y procesos se utilizarán para lograr estos resultados; y
- Un presupuesto que detalla los recursos necesarios para lograr los resultados previstos.

**Figura 14.1. El presupuesto y plan estratégico**



El resultado de este ejercicio es un documento que detalla los planes del organismo y, más aún, cómo dichos planes serán logrados. Si se realiza efectivamente, el organismo presupuestará correctamente para cada ítem del plan estratégico, lo cual sirve como plan rector para todo lo que realiza la organización diariamente.

### 14.1.2. Metodologías Presupuestarias

El enfoque utilizado por el organismo para desarrollar su proyecto de presupuesto, en apoyo del plan estratégico puede influenciar directamente el nivel de financiamiento que se le asignará. A continuación se reseñan una serie de enfoques utilizados durante la deliberación del proceso presupuestario:

- El **enfoque de arriba hacia abajo** en la planificación de presupuesto se refiere generalmente a la determinación de techos de gastos para los organismos antes de preparar las solicitudes presupuestarias anuales. Con frecuencia, los funcionarios que establecen los techos de gastos se encuentran algo alejados de los desafíos presupuestarios que se viven en el frente de la lucha diaria al implementar políticas y procedimientos. Esto puede dar lugar a un presupuesto que no refleja adecuadamente los recursos que se requieren para el trabajo. Como resultado, puede parecer que las agencias requieran alcanzar estándares imposibles con recursos inadecuados.
- Un **presupuesto de abajo hacia arriba** generalmente lo preparan los gerentes intermedios quienes lo envían a la gerencia superior para ser aprobado. Aunque lo preparan las personas, quienes implementan luego el programa, este tipo de presupuestación tiene sus desventajas, por



que los gerentes podrían inclinarse hacia sobre-estimar la cantidad de recursos necesarios al anticipar los recortes potenciales que puede sufrir el presupuesto al pasar por el proceso de revisión. Algunos gerentes sectoriales podrían ver las cosas desde la perspectiva de sus propios programas, con poca apreciación por el panorama completo, por ejemplo, los desafíos para asignar recursos para todo el país.

- El **presupuesto por partidas** consta sencillamente de enumerar cada una de las fuentes de ingresos y cada ítem que será adquirido durante el ejercicio fiscal. El presupuesto por partidas históricamente ha sido la metodología presupuestaria más extensamente utilizada, por ser relativamente fácil de preparar y requiere pocas destrezas financieras. La sencillez de la metodología también permite a los funcionarios encargados del presupuesto monitorear con facilidad los ingresos y gastos. La principal deficiencia del presupuesto por partidas es la dificultad para determinar los resultados reales generados por los recursos utilizados. También es difícil establecer prioridades y determinar la cantidad o la calidad de los servicios que pudieran ser generados en los varios niveles de gastos.
- El **presupuesto por programas** provee al organismo la oportunidad de poder identificar el costo total de cada programa y establecer límites de gastos y prioridades. Sin embargo, un inconveniente es que los programas tienden a traslaparse, lo cual puede dificultar la asignación de recursos y la recolección de datos.
- **Presupuesto basado en resultados** refleja de forma similar el presupuesto de cada programa, pero también incorpora información sobre el desempeño del programa. Las metas y objetivos específicos están vinculados a los gastos para cada programa. El enfoque se encuentra sobre lo que será logrado con los recursos proporcionados.
- **Presupuesto de base cero** comienza en "cero" y solicita que cada departamento justifique el financiamiento solicitado para su programa. Se establecen los presupuestos basándose en las necesidades del periodo entrante, sin importar si el presupuesto es más o menos alto que el de anteriores asignaciones. El departamento también debe reflejar los diferentes niveles de servicio que se podrían proporcionar con los diferentes niveles de las opciones financieras disponibles. También es necesario presentar un documento de justificación que refleje los resultados obtenidos por los diferentes niveles de financiamiento (por ejemplo, mantener el nivel actual, reducir el financiamiento en cierto porcentaje, o incrementar el financiamiento en cierto porcentaje).

Aunque la metodología del presupuesto por partidas, históricamente ha sido la más ampliamente utilizada, las tendencias internacionales apuntan hacia el presupuesto basado en resultados. Este cambio ha ocurrido debido a que el presupuesto por partidas refleja en lo que se gastarán los recursos (por ejemplo, salarios, beneficios, materiales de oficina, viajes, servicios públicos, equipos, etc.), mientras que los presupuestos basados en resultados reflejan lo que se logrará como resultado del uso de los recursos en términos de resultados medibles que se han alcanzado (por ejemplo, incremento en la recaudación de ingresos, aumento de la satisfacción del cliente, etc.). La atención que se da a los resultados del programa en el presupuesto basado en resultados es una ventaja en comparación a los enfoques de presupuestación tradicionales.

En el siguiente figura se presenta una comparación de los pros y los contras de las diferentes metodologías presupuestarias.

Figura 14.2. Comparación de modelos presupuestarios

TIPO DE PRESUPUESTO	PROPÓSITO	CARACTERÍSTICA	PARTES RESPONSABLES	FACTORES DE ÉXITO	PROS	CONTRAS
1. Ítem de partidas	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Su meta es gastar los recursos de acuerdo al plan</li> <li>b. Evita la malversación de fondos</li> <li>c. Promueve la transparencia financiera</li> </ul>	Se enfoca en la asignación del año anterior como punto de partida	Gerentes del presupuesto central	Se necesita el tiempo mínimo de tiempo de parte del personal y de expertos para crear y rastrear el presupuesto	Funciona bien cuando hay poco tiempo y existe bastante complejidad, con múltiples actores y alta probabilidad de conflicto	No es bueno para lidiar con asuntos de eficiencia, efectividad y cuestiones futuras y/o pasadas por alto en el pasado
2. Programa	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Su meta es asegurar que los programas están logrando sus metas y objetivos</li> <li>b. Promueve rendición de cuentas y efectividad del programa</li> </ul>	Enfoque en planes, metas y objetivos del programa	Analistas de programa y gerentes	Requiere los recursos necesarios para desarrollar planes, metas y objetivos del programa	Provee un vínculo claro entre las actividades del programa y la asignación de recursos	Requiere inversión considerable de recursos y posee un alto potencial para el conflicto
3. Resultados	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Su meta es asegurar que los programas son efectivos</li> <li>b. Su meta es asegurar que los programas son eficientes (costo efectivos)</li> <li>c. Promueve eficiencia / efectividad</li> </ul>	Mediciones de desempeño utilizados para determinar eficiencia y efectividad	Gerentes intermedios	Requiere recursos considerables para desarrollar medidas confiables y tiempo para desarrollar las destrezas de aquellos responsables de desarrollar las medidas	Provee una forma objetiva de documentar los logros	Consume tiempo y es caro, con alto potencial para la resistencia por temor a que se utilicen medidas para reducir el financiamiento
4. Basado en Cero	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Evalúa la continuidad de los programas cada año</li> <li>b. Se centra en las prioridades</li> </ul>	Evaluación anual de las actividades actuales del programa	Todos los niveles de la gerencia	Requiere tiempo considerable y recursos para evaluar todos los programas anualmente	Provee una oportunidad para que las actividades sean evaluadas anualmente y una oportunidad para reasignar recursos	Supone una elevada carga para los recursos de la organización, y es difícil lograr comparabilidad a través de las unidades de la organización

### 14.1.3. Preparación del Presupuesto

En la administración tributaria, la formulación del presupuesto inicia en la oficina de la sede central, mucho antes del inicio del año calendario o del año fiscal, y con la consideración y deliberaciones conjuntas de los funcionarios de alto nivel del impacto del Ministerio respectivo y/o directivos nacionales del gobierno y techos de recursos, objetivos a largo plazo de la administración tributaria, y los datos históricos de desempeño para el desarrollo de planes de trabajo para las funciones operativas, desde las cuales pueden ser calculados los costos para la formulación del presupuesto. A partir de estas deliberaciones, después de la aprobación del Sub Director General (Operaciones),<sup>2</sup> cada uno de los jefes de operaciones envía un perfil de expectativas y supuestos de planificación a cada director distrital/regional y a cada jefe de división, directivos de alto nivel, para desarrollar los planes de trabajo anuales. Estos "supuestos" incluyen cambios y mejoras de leyes, procedimientos, métodos, sistemas o recursos que se esperan para el siguiente año y deberán ser tomados en cuenta por cada una de las funciones operativas en la planificación de los resultados.

Cada uno de los jefes de división, con los aportes de los sub-gerentes y la coordinación, y la aprobación del director distrital/regional, desarrolla y envía un plan anual a la sede central para cumplir con las expectativas descritas por su respectiva oficina central. Estos planes anuales se corrigen, modifican y consolidan al nivel de la sede central. Entonces se calculan los costos de salarios, capacitaciones, mejoras de infraestructura, etc., y se presenta el presupuesto propuesto por la administración tributaria al MDF. El representante de la administración tributaria en el MDF para asuntos presupuestarios debería ser el Sub-Director General (Servicios Administrativos) y/o su Oficial Jefe de Presupuesto.

Con el fin de asegurar un proceso todo-incluyente, se debe considerar la utilización del siguiente enfoque durante el desarrollo de los planes de trabajo y presupuesto del organismo.

- Asegurar que en todas las reuniones funcionales para el desarrollo del plan de trabajo este presente un representante de las Tecnologías de la Información (TI). A menudo existe una falta de conexión ente la TI y las unidades operativas, y cualquier esfuerzo que se haga para unirlos al inicio del proceso de planificación puede mejorar la realización del programa;
- Los participantes en todos los niveles deberían llegar a un acuerdo sobre un abordaje general que será utilizado durante todo el plan de trabajo y del proceso de planificación de presupuesto, incluyendo, aunque no limitándose a lo siguiente:
  - Considerar las lecciones aprendidas de planes de trabajo y planificación de presupuestos de ejercicios anteriores y poner en práctica los éxitos y resolver los problemas que surgieron en el pasado;
  - Preparar plantillas de información (según la necesidad) y automatizar cuanto más posible el proceso para ahorrar tiempo y asegurar que todos sigan el mismo general; y/o
  - Reservar tiempo para reuniones dedicados a lluvias de ideas sobre los objetivos generales de la organización y los recursos necesarios para lograr estos objetivos. Si

---

<sup>2</sup> Una estructura organizativa para la administración tributaria se sugiere en el Capítulo 4.

cada función está trabajando de forma aislada, sin tomar en cuenta el objetivo general de la administración, no se utilizarán los recursos de la manera más efectiva;

- Los participantes en todos los niveles deberán trabajar juntos para conciliar las asignaciones presupuestarias que permitirá que la administración tributaria alcance sus objetivos. Esto puede incluir deliberaciones sobre programas y actividades que necesitan recibir financiamiento adicional, otros que deberán permanecer en el mismo nivel de financiamiento del año anterior e incluso algunos que deberán ser recortados. Estas deliberaciones, incluyendo las decisiones para recortar programas, ayudaran mantener como punto central la necesidad de lograr los objetivos de la administración tributaria.
- La documentación y la comunicación son muy importantes para asegurar que no hayan mal entendidos a medida que el proceso avance. La documentación y la comunicación referente al cronograma del presupuesto y el proceso del plan de trabajo, las directrices establecidas, y los supuestos presupuestarios utilizados, ayudarán a que todos se mantengan enfocados en la misma página; y
- El documento final del presupuesto propuesto a la administración tributaria deberá reflejar una visión consolidada y completa de los recursos necesitados para lograr efectivamente los programas de la administración.

#### **14.1.4. El Desarrollo de Estimados de Costos**

Sin importar la metodología presupuestaria utilizada, los organismos necesitaran preparar su mejor estimado de los costos reales para lograr los resultados del programa. Al preparar un estimado de costo apropiado, para formular el presupuesto, es vital analizar cuidadosamente y de manera lógica lo que esto requiere. Se debe tomar en cuenta los recursos que se necesitan para lograr los programas actuales, nuevos programas e inversiones de infraestructura de manera efectiva, tales como sistemas de gestión tributaria integradas. También se debe tener cuidado especial con respecto a los estimados de costo para TI y las necesidades de capacitación, incluyendo la identificación de necesidades reales, calculando y comunicando los análisis de costo-beneficio para ambos, tal como se presenta abajo. Las administraciones tributarias hoy día deben tener una variedad de sistemas TI modernos, para ser efectivos y eficientes en el ambiente empresarial moderno, y, tal como se presenta abajo y en el Capítulo 12, la adquisición de tecnología es uno de los gastos principales de la mayoría de las administraciones tributarias. La capacitación del personal – no simplemente capacitación básica, sino continuar la educación profesional y cursos de "refrescamiento" – son vitales para un excelente desempeño y para lograr las expectativas del personal administrativo. Desafortunadamente, la capacitación, a menudo se relega a los últimos lugares en las prioridades de muchas administraciones tributarias debido a falta de presupuesto.

Queda claro, que para todo gasto, los presupuestos deben exigir una justificación que explica las razón para cada categoría presupuestaria y cómo el organismo ha llegado a sus estimados de costo. Las administraciones tributarias deben poder demostrar la manera en que los recursos asignados, finalmente mejorarán las recaudaciones de ingresos (directa o indirectamente). Algunas preguntas preliminares que pueden ser consideradas durante el ejercicio del estimado de costo, incluyen:

- ¿Qué recursos se necesitan para implementar programas actuales, incluyendo contratación de personal, instalaciones, equipo, material de oficina, transporte, combustible, teléfono, etc.?
- ¿Qué restricciones de recursos fueron obstáculos para que el organismo cumpliera las metas y objetivos del año anterior?
- ¿Existen nuevas leyes, políticas, y procedimientos que deben ser implementados?
- ¿Son suficientes los recursos actuales para implementar nuevas leyes, políticas y procedimientos, y si no, qué recursos adicionales se requieren? y
- ¿Qué iniciativas de inversión de infraestructura se están considerando, y qué recursos se necesitan para poner estas iniciativas en acción?

Cada actividad planificada debe tener un costo relacionado a ella. A continuación se detallan los costos típicos de programas de administración tributaria.

1. **Gastos de Personal:** Los gastos de personal por lo general, comprenden la mayor cantidad de los fondos solicitados.
  - a) **Salarios:** El salario es la compensación monetaria que se paga a los empleados de la administración, incluyendo a los ejecutivos, gerentes, personal técnico, personal administrativo, etc. En base a la información anterior se debe considerar lo siguiente:
    - Si se van a conceder incrementos por el costo de vida o por premios al mérito. La administración tributaria deberá tener el presupuesto correspondiente para cubrir estos gastos; y
    - Si hay necesidad de contratar nuevo personal. Antes de decidir de contratar nuevo personal, la administración tributaria necesita evaluar si se puede utilizar personal de otros departamentos para estas vacantes. Si se necesita contratar personal adicional, se debe incluir el costo de este nuevo personal. Si no se ha finalizado el proceso de contratación de personal, se debe incluir la tasa salarial normal para el cargo para el cual se hará la contratación.
  - b) **Beneficios sociales:** Los beneficios sociales son beneficios adicionales que se proporcionan para suplementar el pago regular de un empleado. Algunos ejemplos de beneficios sociales incluyen:
    - Seguro de vida y salud;
    - Seguro social;
    - Planes de jubilación;
    - Transportes; y/o
    - Hospedaje.
  - c) **Consultores:** Los consultores son individuos que proveen asesoría específica u otros servicios durante periodos breves o limitados de tiempo. La justificación presupuestaria para los consultores debe incluir:
    - El nombre del consultor y su organización (si es aplicable)
    - Los servicios y/o asesoría que proveerán;

- Sus honorarios diarios, y el número de días que trabajarán en el proyecto o programa; y
  - Gastos para cubrir cualquier viaje y viáticos para traer consultores externos a la organización.
- 2. Gastos fuera de personal:** Se debe tomar en cuenta las herramientas que necesitan diariamente el personal para llevar a cabo sus actividades.
- a) **Mobiliario y Equipo:** Áreas de trabajo, sillas, mobiliario para archivos, computadoras, etc.
  - b) **Materiales y Suministros:** Los materiales y suministros incluyen ítems tales como papel, lápices, software para computadora, papel para fotocopias, tinta, tóner, etc.
  - c) **Comunicación:** Los costos de comunicación incluyen el costo de varios medios utilizados para la comunicación con los contribuyentes, tales como la instalación telefónica, cobros mensuales de teléfono (líneas fijas, móviles, protocolo de voz por Internet), proveedores de servicios de Internet, impresiones, fotocopias, y gastos relacionados a las copias, tales como encuadernaciones, envíos postales, etc.
  - d) **Viajes:** Los gastos de viaje incluyen transporte (vuelos, barco, automóvil, transporte terrestre), hospedaje (hotel, motel, casa de huéspedes, etc.) alimentación, propinas, llamadas telefónicas y gastos similares. Se debe tomar en cuenta las necesidades de viajes locales, nacionales, e internacionales. La justificación presupuestaria para viajes debe incluir:
    - El propósito del viaje;
    - El destino específico, si se conoce, de cada viaje;
    - El número de individuos que van en cada viaje;
    - El modo y costo de transporte que será utilizado; y
    - El número de días para los viáticos y la cantidad de viáticos asignados.
  - e) **Otros Gastos:** Los otros gastos se debe definir con el mismo cuidado que las otras categorías detalladas en el presupuesto. Un ejemplo de este tipo de gasto es:
    - Capacitación y desarrollo de personal: Ya que una gran porción del presupuesto de la organización se utiliza para capacitación y desarrollo de personal, es importante presupuestar cuidadosamente.<sup>3</sup>
- 3. Gastos indirectos:** Algunas veces se refiere a los gastos indirectos como gastos generales /operativos, o gastos para instalaciones y administrativos que son aquellos costos que no se atribuyen a un programa en particular, pero que son gastos validos asociados con la operación generales de operación de la organización. Estos pueden incluir:
- Alquiler de oficina;
  - Operaciones y mantenimientos de instalaciones; y/o
  - Seguridad;

---

<sup>3</sup> Según la Sociedad Americana de Capacitación y Desarrollo, en los Estados Unidos, grandes organizaciones gastan más del 3 por ciento de su planilla total en capacitación (American Society for Training and Development (2012), p. 7.). Adicionalmente en el 2010, de 34 OCDE administraciones tributarias 15 de ellas informaron sobre cambios sustanciales en la capacitación del personal (OCDE (2011), p. 103).

**4. Inversiones de Capital:** Las inversiones de capital incluyen la adquisición de insumos de capital, los cuales en la contabilidad gubernamental, son simplemente insumos que esperan que sean productivos durante varios años. Estos pueden incluir:

- Vehículos;
- Construcción o renovación de edificios; y/o
- Tecnología de la información.

Una de las mayores inversiones de capital que se implementan en la mayoría de las administraciones tributarias en el mundo, es la adquisición de sistemas tributarios integrados y almacenamiento de datos. Dependiendo del tamaño y de la funcionabilidad necesaria del sistema, el costo de esta inversión puede oscilar entre los US\$10 millones y más de US\$100 millones.

Las iniciativas de inversión de capital a menudo se encuentran con retrasos y sobrecostos, y restricciones de financiamiento. Por lo tanto, al establecer un presupuesto para este tipo de inversiones, la administración tributaria debe utilizar los "Doce Pasos de un Proceso de Alta Calidad en la Estimación de Costos" mostrado en Apéndice 14.A. La asistencia externa de los expertos en materias específicas deben también ser considerados para ayudar en la identificación del tamaño y rango de los costos que generalmente se asocian con los esfuerzos bajo consideración.

#### **14.1.5. Gestionando la Ejecución Presupuestaria/ Implementación**

Una vez que el presupuesto haya sido aprobado, el siguiente paso es la ejecución del presupuesto – también conocido como la implementación del presupuesto. El proceso de ejecución de presupuesto comprende asegurar que los recursos financieros disponibles para una organización se dirigen hacia lograr las metas del programa detalladas en el plan estratégico para el cual se asignaron dichos fondos.

Una vez que se haya recibido la autorización presupuestaria, la administración tributaria puede consignar fondos para realizar actividades del programa. Sin embargo, el presupuesto final a menudo será menos de lo que inicialmente reflejaba el plan estratégico. Se debe realizar una revisión del plan a la luz de las asignaciones presupuestarias actuales, hacer las modificaciones apropiadas, y asignar partes responsables para la presentación de informes de los resultados.

Cada administración tributaria tiene la responsabilidad de evaluar los programas y examinar los proyectos para asegurar que están cumpliendo con sus metas y objetivos de forma continua. Generalmente, la mayoría de las administraciones tributarias han establecido informes mensuales de indicadores de desempeño claves para los productos de los programas. La administración tributaria no solo debería evaluar la efectividad del programa, sino también el uso efectivo del presupuesto asignado durante la ejecución del programa.

Algunos problemas comunes asociados con la ejecución del presupuesto incluyen:



- Grandes desviaciones entre el presupuesto aprobado y el presupuesto propuesto, mermando de este modo los esfuerzos de políticas y planificación;
- Gastos por encima de los niveles aprobados;
- Controles internos débiles que dan lugar a despilfarro, fraude y abuso;
- Registros inadecuados, obstaculizando la efectividad de la auditoría; e
- Informes tardíos, impidiendo la habilidad de la organización para gestionar los gastos.

Las revisiones operativas, por lo tanto, deberían ser realizadas periódicamente para monitorear, medir y evaluar el desempeño. Las revisiones deberían tomar en cuenta los puntos enumerados a continuación:

- La administración tributaria debería evaluar su desempeño financiero con respecto al presupuesto final. El monitoreo regular del desempeño presupuestario permite una alerta temprana de cualquier problema que potencialmente pueda surgir y provee a los tomadores de decisiones con tiempo para considerar las modificaciones necesarias si ocurren desviaciones mayores en el presupuesto con respecto a los resultados reales;
- La administración tributaria debería monitorear y evaluar los factores externos que pudieran afectar el desempeño del presupuesto y el logro de las metas. Los factores fuera del control de la administración, tales como la economía regional o nacional, cambios legales, y mandatos legislativos, podrían afectar el cumplimiento de las metas. El monitoreo de estos factores ayuda a la administración a evaluar y responder a los efectos producidos por estas influencias externas sobre los programas de manera oportuna;
- La administración tributaria debería monitorear, medir y evaluar la implementación de programas de capital. El monitoreo del estado de los proyectos de capital ayuda a asegurar que los proyectos están avanzando según los planes, los problemas (tales como retrasos en puntos claves y excesos de gastos) se identifican con antelación;
- El presupuesto debe ser ajustado a la luz de eventos inesperados. Un presupuesto es un plan basado en una serie de supuestos que no siempre se ajustarán a las experiencias reales durante la fase de implementación. La administración tributaria deberá estar alerta ante significativas desviaciones de las expectativas establecidas y modificar el plan para que refleje las expectativas revisadas; y
- La administración tributaria debe monitorear y evaluar la satisfacción del contribuyente en cuanto a los programas y servicios. Con frecuencia el contacto principal entre el contribuyente y la administración tributaria es a través de los programas y servicios que ésta provee. Por lo tanto, es importante que la administración esté consciente y responda a las percepciones que los contribuyentes tienen de estos programas y servicios. La percepción que tiene el contribuyente acerca de la calidad de los servicios es un factor importante de la percepción general que tiene de la administración y puede impactar potencialmente la asignación de recursos.

El establecimiento de un proceso de ejecución de presupuesto efectivo incrementa la habilidad de la administración tributaria para asignar recursos de manera más eficiente y efectiva, e, introducir modificaciones pertinentes al plan de, si éstas fueran necesarias.

## 14.2. Tendencias Comunes

Debido a la situación económica mundial actual y la presión sobre los ingresos que está sufriendo el gobierno, muchas administraciones tributarias han comenzado a evaluar las opciones existentes para asegurar los recursos necesarios para completar sus programas. Una de las áreas que han recibido un incremento en la atención es la auto-presupuestación basada en el porcentaje de ingresos recaudados. Los opositores han expresado su preocupación de que las administraciones tributarias que son pagados sobre la base de los ingresos recaudados pueden utilizar tácticas de presión para recoger la cantidad máxima.

El primer país de Latino América y el Caribe (LAC) que implementó auto-presupuestos sobre la base de los ingreso recaudados fue Perú en 1991, utilizando el 2 por ciento de los ingresos de impuestos recaudados, seguido de Argentina, Bolivia, y Guatemala.<sup>4</sup> El concepto de basar el presupuesto de la administración tributaria en los impuestos recaudados, ha sido teóricamente aceptado en varios países, especialmente aquellos que han creado funcionarios de ingresos.<sup>5</sup> Para incrementar las recaudaciones básicas de ingresos de las cuáles surgiría el porcentaje, otras administraciones tributarias han asumido recaudaciones de servicios no relacionados a los impuestos, tales como, impuesto de papel sellado, transferencia de propiedad de vehículos.

En algunos países, tales como Kenia, los gastos presupuestarios anuales a la administración tributaria históricamente han sido menores que el porcentaje especificado. Para corregir este problema algunos insisten que los organismos deberían poder deducir en primer lugar su porcentaje de excepción, y luego transmitir el saldo a la cuenta general, en vez de depositar el ingreso total en la cuenta general y esperar el desembolso posterior. Esta práctica debe ser desalentada. Si la administración tributaria puede retener un porcentaje fijo de ingresos recaudados, no tendrá incentivo para ser más costo eficiente en los programas que ejecuta. Además, y de igual importancia, la administración tributaria tendrá un fuerte incentivo para ignorar los derechos de los contribuyentes y generar evaluaciones adicionales no justificadas o realizar acciones de cumplimiento no garantizadas con el fin de incrementar su presupuesto.

Otra cuestión que está llamando la atención cada vez más, es la política adoptada por muchos gobiernos en la cual los fondos que no han sido utilizados se vencen al terminar el año. Esta práctica alienta a los gerentes a utilizar fondos cerca del final del ejercicio por el temor a las reducciones presupuestarias en los siguientes años. Sin embargo, este exceso de gastos a fin de año, puede que no resulte en una utilización más efectiva de recursos. La gestión y monitoreo efectiva de gastos presupuestarios ajustados a los resultados del programas, durante todo el año, podría dejar algunos fondos sin ser gastados a final de año. Así, algunos aseguran que las agencias deberían poder traspasar automáticamente hasta dos por ciento del presupuesto al siguiente año.

---

<sup>4</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2012), sección 2.1.

<sup>5</sup> Se analizan las autoridades de ingresos en el Capítulo 4.

### 14.3. Madurez de la Administración Tributaria

La utilización de un modelo de madurez, le permite a una administración tributaria autoevaluar sus operaciones y diseñar estrategias para adoptar prácticas líderes. Debido a que el proceso de planificación de presupuesto es vital para el éxito general de la administración, se deben explorar en todo momento las oportunidades para una mejora continua.

La evaluación de operaciones existentes utilizando el modelo de madurez a continuación, es la primera de una serie de pasos que se deberían tomar. Se debe tomar en cuenta: 1) tener como meta un nivel específico de madurez para cada área clave; 2) determinar el nivel de madurez de las prácticas actuales e identificar la brecha existente entre las prácticas actuales y el nivel de madurez deseados; 3) evaluar los riesgos en que puede incurrir el organismo y las mayores oportunidades para mejorar; 4) establecer prioridades y asignar rendición de cuentas para desarrollar e implementar estrategias de mejora; y 5) implementar un proceso para asegurar una mejora continua por medio de monitoreo rutinarios y evaluaciones periódicas.

#### *Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos: Nivel 1 de Madurez*

Palabra clave: "Disperso"

- La administración tributaria mantiene algunas prácticas de gestión financiera (por ejemplo para presupuestar, para manejar flujo de caja), pero estas son inadecuadas con muchas carencias que afectan las operaciones diarias.
- Los gerentes conocen los costos de sus actividades, pero no se considera el impacto de los cambios operativos, programáticos, o estratégicos sobre estos costos.
- No se aplican estándares de referencia de otros organismos a los costos, lo cual limita la comprensión de la administración en cuanto a sus generadores de costos.
- La planificación o gestión de proyecto es limitada para las inversiones de capital. Algunos proyectos pueden haber sido planificados con arreglos de gestión de riesgo y un cronograma para su entrega, sin embargo el uso de dichos planes es inconsistente y no existe ningún agregado de planes de proyecto a nivel del programa. Ningún proyecto se somete a una evaluación rigurosa de gastos (un análisis detallado para el raciocinio del proyecto, su relevancia, efectividad, eficiencia e impacto).
- Los presupuestos se completan después del inicio del ejercicio.
- Hay una carencia de monitoreo de gastos. Existe una visible carencia de procesos automatizados, y la mayor parte del monitoreo se realiza utilizando el papel.
- La administración tributaria no está consiente de los datos y de las necesidades TI correspondientes de los diferentes usuarios, tanto internos como externos, y los usuarios encuentran que los informes que reciben no les proporciona la información que necesitan.
- El desempeño financiero y operativo, no se delibera abiertamente con los actores externos.
- La información de desempeño financiero y operativo se entrega de forma separada, y sus formatos son incompatibles. A menudo se entregan informes en diferentes momentos,

utilizando métrica diferente, haciendo imposible evaluar una sola actividad o producto tanto desde la perspectiva financiera como la operativa.

- El personal que monitorea el presupuesto tiende a utilizar sus propias hojas de cálculo, en vez de los sistemas financieros existentes, lo cual resulta en más trabajo manual y duplicación de monitoreo.

### *Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos: Nivel 2 de Madurez*

Palabra clave: "Básico"

- La administración tributaria maneja prácticas básicas de gestión financiero, las cuales le permite funcionar de manera cotidiana, pero no están vinculadas adecuadamente a los datos de desempeño operativo de la administración.
- Los gerentes conocen mucho de los costos de sus actividades pero hay poca comprensión de los cambios de costos operativos programáticos o estratégicos.
- No se realiza comparación de costos con otros organismos, lo cual limita la comprensión de la administración en cuanto a sus factores de costo.
- Existe todavía una limitación en la planificación o manejo de proyecto para inversiones de capital.
- Muchos proyectos pueden tener planes de proyecto con arreglos de gestión de riesgos y cronogramas para su entrega, pero el uso de planes de proyecto es inconsistente, y no existe un agregado de planes de proyecto a nivel de programa.
- Algunos de los proyectos más importantes están sujetos a una evaluación rigurosa de gastos (un análisis detallado para el raciocinio del proyecto, relevancia, efectividad, eficiencia, e impacto).
- Los presupuestos se terminan de preparar después del inicio del ejercicio fiscal.
- No se provee información de monitoreo para la gestión superior hasta la segunda mitad del ejercicio fiscal, y contiene poca información de estimación.
- Los diferentes sistemas de la administración tributaria producen informes de monitoreo interno contradictorio, y las cuentas legales de fin de año, son difíciles de conciliar con la información gerencial.
- Hay poca inversión en TI.
- Se delibera abiertamente la información de desempeño financiero y operativo con actores externos, pero la presentación seguramente no es clara con pocas explicaciones para los profesionales fuera del área de financiamiento, dando lugar al riesgo de que los usuarios no llegarán a entender el impacto de la información.
- La información de desempeño financiero y operativo aún se hace de manera separada, y sus formatos son incompatibles. A menudo los informes se hacen en diferentes momentos utilizando métrica diferente, imposibilitando la evaluación de una sola actividad o producto desde la perspectiva tanto financiera como operativa.
- El personal que monitorea el presupuesto no puede tener acceso a la información de monitoreo en línea y en un formato que les permitiría monitorear o estimar fácilmente la información.

### *Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos: Nivel 3 de Madurez*

Palabra clave: "Riguroso"

- La administración tributaria maneja prácticas de gestión financiera profesionales, las cuales les permite trabajar efectivamente en tiempos desafiantes e identificar oportunidades para mejorar su desempeño.
- Gerentes y personal pueden demostrar su comprensión de los costos, las diferentes formas en que pueden ser medidos los costos, y las formas en que los costos pueden cambiar al deliberar sobre planes operativos actuales y futuros. Sin embargo, no siempre están conscientes del costo de los resultados y programas y los impactos que tienen los cambios sobre estos costos.
- Los análisis de costos se actualizan con regularidad y existe un esfuerzo para comparar costos a través de las unidades operativas, pero el esfuerzo para buscar comparaciones fuera de la administración es mínimo.
- La administración cuenta con un enfoque riguroso para la evaluación de gasto de capital y gestión de proyecto. Todos los planes se realizan hasta un nivel aceptable de calidad. El caso de negocio junto con los procesos de gestión de programa y proyecto, es significativo, y añade valor al organismo. Todos los programas y proyectos significativos, toman en cuenta la evaluación de gastos (un análisis detallado para el raciocinio del proyecto, relevancia, efectividad, eficiencia e impacto), plan de gestión de riesgos y plan de proyecto.
- Los presupuestos son acordados por lo menos un mes antes del inicio del ejercicio final y los gerentes están totalmente conscientes de los niveles presupuestarios que pueden esperarse.
- Los gerentes son capaces de utilizar los sistemas financieros para producir información de monitoreo precisa, oportuna, pero no siempre pueden estimar. Existe un grupo general de informes personalizados para el uso interno. Los sistemas permiten la creación de informes que logran el detalle necesario y cumplen las necesidades específicas. La administración ocasionalmente revisa la relevancia actual del conjunto de informes.
- Existen sistemas confiables de TI vinculados a través de todos los estados financiero básicos y que se pueden acceder en forma remota por los gerentes. El sistema está integrado para minimizar la duplicación de la información y maximizar las posibilidades de acceso informático.
- El desempeño financiero y operativo se delibera abiertamente con actor externos, y se presenta la información apropiada a los actores externos de manera relevante y útil.
- Se informa un conjunto de métricas de desempeño operativo junto con la información financiera y alineados con los objetivos estratégicos de la administración tributaria.
- El personal que monitorea el presupuesto y los gerentes operativos pueden tener acceso a los informes y la información de monitoreo con facilidad. Existe un rastreo claro y visible desde las cuentas corrientes de la gerencia hasta los estados financiero de fin de año fiscal.

### *Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos: Nivel 4 de Madurez*

Palabra clave: "Estratégico"

- La administración tributaria tiene prácticas de gestión financiera funcionando que le permite anticipar tanto los retos como las oportunidades para mejoras.
- Los gerentes y el personal pueden demostrar su comprensión de los costos, las distintas formas en las cuales se pueden medir los costos y la maneras en las cuales los costos pueden cambiar con relación a los planes operativos actuales y futuros. Son conscientes de los costos de los productos y programas y el impacto que tienen los cambios sobre esos costos.
- Los análisis de costo se actualizan con regularidad y se hace un esfuerzo para comparar costos a través de las unidades operativas y afuera de la administración.
- La administración tiene un enfoque riguroso para evaluar el gasto capital y la gestión de proyectos. Todos los planes son producidos a un nivel aceptable de calidad. La justificación sólida, a la par de procesos gestión de programa y proyecto, es significativo y añade valor al organismo. Todos los programas y proyectos significativos, consideran la evaluación de gastos (un análisis detallado para el raciocinio del proyectos, relevancia, efectividad, eficiencia e impacto), plan de gestión de riesgos y plan de proyectos. Existe una metodología lista para ser aplicada para evaluaciones de proyectos pequeños y medianos.
- Los presupuestos se aprueban entre uno y dos meses antes del inicio del ejercicio fiscal como resultado de un proceso de planificación organizado, y se actualizan para reflejar cualquier evento significativo cerca del fin de año.
- Los gerentes son capaces de utilizar los sistemas financieros para producir información y estimaciones precisas y oportunas. Un conjunto de informes personalizados generales está disponible para uso interno. Los sistemas permiten la creación de informes que detallan según la necesidad y cumplen con necesidades específicas. La administración revisa de manera rutinaria la continua relevancia del conjunto de informes.
- Existen sistemas de TI confiables que se vinculan a través de todos los estados financieros primarios y que pueden ser accedidos por control remoto por los gerentes. El sistema está integrado para minimizar la duplicación de la información, y maximizar las posibilidades de múltiples accesos.
- El desempeño financiero y operativo se delibera abiertamente con sectores externos y los informes externos contienen información específica para las necesidades de cada usuario y se desarrollan en colaboración con grupos y actores externos.
- Un juego de métrica de desempeño operativo se presenta en conjunto con la información financiera en líneas con los objetivos estratégicos de la administración tributaria.
- El personal que monitorea el presupuesto y los gerentes operativos pueden tener acceso a los informes y fácilmente monitorear la información. Se puede rastrear clara y visiblemente desde las cuentas periódicas de gerencia hasta los estados financieros de fin de año.

#### 14.4. América Latina y el Caribe

En el 2006, la OCDE encuestó las entidades presupuestarias en los siguientes diez y siete países de LAC para solicitar datos comparativos sobre procedimientos e instituciones presupuestarias: Argentina, Barbados, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Jamaica, México, Panamá, Paraguay, Perú, Trinidad y Tobago, Uruguay, y Venezuela. Los resultados de las encuestas de 13 países

respondieron que muchos países de LAC han introducido información de desempeño en el proceso de presupuestación.<sup>6</sup> Las constituciones de países como Brasil, Colombia, y México de hecho ordenan la vinculación de la presupuestación de desempeño a los objetivos reflejados en sus Planes Nacionales de Desarrollo.

Sin embargo, cada país se encuentra en una etapa diferente de implementación. Argentina, Chile, y México han estado desarrollando medidas de desempeño durante casi quince años, mientras que Ecuador, por ejemplo, acababa de comenzar un programa piloto en el momento de la encuesta, y Venezuela no había desarrollado ninguna medida de desempeño.

El siguiente cuadro refleja el enfoque utilizado para evaluar el desempeño en diferentes países LAC.

**Figura 14.3. Medidas de evaluación de desempeño en LAC<sup>7</sup>**

	Medidas de Desempeño	Evaluación	Comparación	Otro
Argentina	X			
Bolivia		X		
Brasil	X	X		
Chile	X	X	X	X
Colombia	X	X		
Costa Rica	X	X		
Ecuador			X	
Guatemala	X			
México	X	X		
Paraguay	X			
Perú		X	X	
Uruguay	X	X		

Sin embargo, la encuesta también demostró que, en muchos países de LAC, no se utiliza la información sobre el desempeño en las negociaciones entre el Ministerio de Finanzas y los organismos. Además, la encuesta reveló que la mayoría de los países en la región, con la excepción de Bolivia y Uruguay, procuran basarse en una ley orgánica – uno que establece los fundamentos de la presupuestación, pero que los países varían en muchos aspectos del proceso de presupuestación.<sup>8</sup> Por ejemplo, el cronograma para las negociaciones de presupuesto entre el departamento central de presupuesto y las organizaciones varía entre medio mes (Brasil) a cinco meses (Colombia) y que el número de enmiendas presupuestarias de mitad de año pueden ser desde tan pequeño como ninguno (Chile, Guatemala, México) o tan grandes como 20 (Venezuela).<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Curristine et al. (2007), p. 4.

<sup>7</sup> Curristine et al. (2007), p. 23.

<sup>8</sup> Idem., p. 5.

<sup>9</sup> Idem., p. 19. El número de presupuestos adicionales es para los dos años anteriores al informe.

De acuerdo con un estudio de presupuestos en las administraciones tributarias de alto nivel realizado por el CIAT, el proceso de presupuestos de las administraciones tributarias en la región ha sido significativamente afectado por una tendencia de establecer agencias de ingresos semiautónomas.<sup>10</sup> Los siguientes son puntos claves:

- Solamente la administración tributaria de Guatemala tiene autonomía para determinar su propio presupuesto. Todas las administraciones tributarias están sujetas a la supervisión del Contralor o la Corte Suprema de Auditores.
- Perú en 1991, fue el primer país de LAC que implementó un modelo de financiamiento en el cual el dos por ciento de las recaudaciones de ingresos se asignaban al presupuesto de la administración tributaria. Este modelo fue introducido más adelante por otros países, tales como Argentina, Bolivia, y Guatemala.<sup>11</sup>
- Sin embargo, no todos los organismos de ingresos semiautónomos utilizan escalafones salariales que son distintos a los salarios de los servidores públicos. Argentina, Bolivia, Colombia, la República Dominicana, Guatemala, Honduras, Nicaragua, y Uruguay pueden hacerlo.
- Los presupuestos de las administraciones tributarias crecieron de manera significativa durante el periodo de 2006-2010, aproximadamente en un promedio de 25 por ciento, pero cada país es diferente.
- Mientras que el gasto de la administración tributaria en Argentina y Honduras aumentó en más de un 100 por ciento durante ese periodo, se observa que en Bolivia, El Salvador, Guatemala y Nicaragua se disminuyó.
- En el 2010, el 68 por ciento de los presupuestos de la administración tributaria fueron utilizados para pagos de personal, lo cual coincide con los promedios a través de OCDE (72 por ciento<sup>12</sup>). Aproximadamente el cuatro por ciento se utilizó para la inversión, aunque hubo grandes variaciones.<sup>13</sup>
- El costo promedio de la recaudación de impuestos – la relación entre el presupuesto de la administración tributaria con los ingresos recaudados – fue del 1.37 por ciento, lo cual estaba por encima del promedio de 0.96 por ciento de OCDE.<sup>14</sup>

## 14.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

La evaluación del presupuesto general cae bajo la responsabilidad de una oficina de auditoría gubernamental independiente. Generalmente, el rol de esta oficina es evaluar la ejecución de los reglamentos presupuestarios y, si fuese necesario, realizar investigaciones con relación a cualquier violación por parte de los funcionarios públicos del marco legal, así como sugerir las sanciones, cuando

---

<sup>10</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias 2.1.

<sup>11</sup> Además, como se expresa en el Capítulo 10, Brasil y Chile han tomado iniciativas para premiar a los colectores de impuestos basados en el esfuerzo que hacen en la recaudación de impuestos.

<sup>12</sup> OCDE (2011), p. 118.

<sup>13</sup> No hay información OCDE comparable, pero el estudio indica que la cantidad podría ser insuficiente (Centro Interamericano de Administración Tributaria (2012), sección 2.4).

<sup>14</sup> Ídem., sección 2.5.



sea apropiado. Sin embargo, todos los organismos, deben llevar a cabo sus propias evaluaciones internas para:

- Asegurar que las asignaciones de recursos están dentro de los límites legales y se están utilizando para el propósito para el cual fueron asignados;
- Examinar hasta qué punto se están logrando los resultados esperados y se pueden lograr a menor costo para alcanzar los resultados deseados;
- Evaluar la eficiencia de la operación, incluyendo la utilización y el control de recursos (por ejemplo, duplicación de esfuerzos, mal manejo de equipos, insumos, etc.);
- Evaluar si los registros financieros son completos y confiables;
- Determinar si se están alcanzando las metas de implementación de programa;
- Determinar el grado hasta el cual se están alcanzando las metas y los objetivos que se describen en el plan estratégico;
- Determinar si se están recolectando datos y si se están siguiendo las directrices para enviar información;
- Determinar si existe documentación de apoyo para todos los documentos de financiamiento publicados;
- Determinar si las unidades operativas verifican la disponibilidad de fondos antes de comprometer los fondos; y
- Determinar si se evalúa mensualmente el rendimiento comparado con el compromiso, y si la administración tributaria investiga la causa de las desviaciones que exceden más o menos el 5 por ciento.

Con respecto a las administraciones tributarias, varios puntos de referencia se pueden formular, pero deben ser usados con cautela, ya que las circunstancias – legales y económicas – puedan impactarlos notablemente. Un parámetro importante es la relación del gasto de recaudación mencionado anteriormente (por ejemplo, gastos de la administración tributaria respecto a los ingresos recaudados). El gasto aproximado de recaudación en países OCDE es de un promedio del uno por ciento. Otros puntos de referencia se han discutido anteriormente y en varios capítulos de este documento, tales como los gastos de TI sobre los gastos totales (11 por ciento), el costo de la función de la recaudación sobre los gastos totales (30 por ciento), y gastos en salarios sobre gastos totales (70 por ciento).

## REFERENCIAS:

American Society for Training and Development (2012), "2012 State of the Industry: ASTD's Annual Review of Workplace Learning and Development Data".

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Oficina Regional de Asistencia Técnica FMI, Panamá y la República Dominicana (CAPTAC-DR), y el Banco Interamericano de Desarrollo (2012), "Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006 – 2010".

Curristine, Teresa and Maria Bas (2007), "Budgeting in Latin America: Results of the 2006 OECD Survey", OECD Journal on Budgeting, Vol. 7, No. 1.

OCDE (2011), "Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)", Forum on Tax Administration, Centre for Tax Policy and Administration.

U.S. Government Accountability Office (2009), "GAO Cost Estimating and Assessment Guide", Publication No. GAO-09-3SP. <http://www.gao.gov/assets/80/77175.pdf>

# Apéndice 14.A. Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad

Figura 14-A.4. Los doce pasos de un proceso de estimado de costos de alta calidad

Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad <sup>15</sup>	
1. Defina el propósito de la estimación de costos	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Determine el nivel requerido de detalles y el alcance general del propósito;</li> <li>b. Determine quién recibirá la estimación.</li> </ul>
2. Desarrolle el plan de estimación	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Determine el costo del equipo de estimación y desarrolle su cronograma maestro;</li> <li>b. Determine quién hará el estimado independiente de costo;</li> <li>c. Describa el enfoque de la estimación de costo;</li> <li>d. Desarrolle la línea de tiempo de la estimación.</li> </ul>
3. Defina las características del programa	<p>En un documento descriptivo técnico de la línea de base, identifique:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. El propósito del programa y su sistema, las características de desempeño y todas las configuraciones del sistema, además de las implicaciones tecnológicas;</li> <li>b. El cronograma de compras del programa como de su estrategia de adquisiciones;</li> <li>c. Su relación con otros programas existentes, incluyendo el sistema anterior o histórico similar;</li> <li>d. Apoyo (mano de obra, capacitación, etc.) y las necesidades de seguridad e ítems de riesgo;</li> <li>e. Cantidades de sistemas para desarrollo, prueba y producción;</li> <li>f. Planes de implementación y mantenimiento.</li> </ul>
4. Determine la estructura de la estimación	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Defina una estructura de detalle de trabajo (WBS) y describa cada elemento en el diccionario WBS ( un sistema de información automatizado puede tener solamente una estructura del elemento de costo);</li> <li>b. Escoja el mejor método de estimación para cada elemento WBS;</li> <li>c. Identifique las verificaciones cruzadas potenciales para su costo probable y programaciones al cronograma;</li> <li>d. Desarrolle un lista de chequeo de estimación de costo.</li> </ul>
5. Identifique las reglas de juego y supuestos	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Claramente defina lo que la estimación incluye y excluye;</li> <li>b. Identifique los supuestos globales y específicos del programa, tales como la base anual de la estimación, incluyendo las fases de tiempo y ciclo de vida.</li> <li>c. Identifique la información del cronograma del programa por fase y estrategia de compras;</li> <li>d. Identifique cualquier barrera al programa o presupuesto, supuestos de inflación, y costos de viaje;</li> <li>e. Especifique equipo que el gobierno deberá proveer, al igual que</li> </ul>

<sup>15</sup> Adaptado de la Oficina Gubernamental de Rendición de Cuentas de Estados Unidos (2009), p. 9.

## Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad<sup>15</sup>

	<p>el uso de instalaciones existentes o nuevas modificaciones o desarrollos;</p> <p>f. Identifique el contratista principal y sub contratistas mayores;</p> <p>g. Determine ciclos de refrescamiento tecnológico, supuestos tecnológicos y nuevas tecnologías a desarrollar;</p> <p>h. Defina los acercamientos a sistemas heredados y supuestos ahorros heredados;</p> <p>i. Describa los efectos de las nuevas formas de trabajo.</p>
6. Obtenga datos	<p>a. Establezca un plan de recolección de datos con énfasis en la recolección actual y datos técnicos relevantes, programáticos de costo y de riesgo;</p> <p>b. Investigue posibles fuentes de datos;</p> <p>c. Recolecte datos y normalícelos para la contabilidad de costos, inflación, aprendizaje, y modificación de cantidades;</p> <p>d. Analice los datos de impulsores de costo, tendencias, y valores atípicos y compare los resultados con las reglas de dedo y factores normativos proveniente de los datos históricos;</p> <p>e. Realice entrevistas a fuente de datos y documente toda la información pertinente, incluyendo una evaluación de la confiabilidad y precisión de datos;</p> <p>f. Almacene los datos para futuras estimaciones.</p>
7. Desarrolle estimaciones de punto y compare con un estimado independiente de costo	<p>a. Desarrolle el modelo de costo, estimando cada elemento WBS, usando la mejor metodología de los datos recolectados e incluyendo todos los supuestos de estimación;</p> <p>b. Escriba los costos en dólares anuales constantes;</p> <p>c. Extienda sobre fases de tiempo, los resultados con una expansión de costos por los años en que se espera ocurra, basado en el cronograma del programa;</p> <p>d. Sume los elementos WBS para desarrollar la estimación general de puntos;</p> <p>e. Valide la estimación buscando errores, como la repetición de datos y costos omitidos;</p> <p>f. Compare la estimación con el costo estimado independiente y examine cuando y por qué existen las diferencias;</p> <p>g. Realice verificación de los impulsores de costo para ver si los resultados son similares;</p> <p>h. Actualice el modelo al tener más disponibilidad de datos o al ocurrir cambios, y compare resultados con estimaciones anteriores.</p>
8. Realice análisis de sensibilidad	<p>a. Compruebe la sensibilidad de elementos de costo a los cambios en la estimación de valores de ingreso y supuestos claves;</p> <p>b. Identifique efectos sobre el estimado general al cambiar el cronograma del programa o las cantidades;</p> <p>c. Determine qué supuestos son impulsores de costo claves y qué</p>

**Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad<sup>15</sup>**

	elementos de costo son más afectados por los cambios.
9. Realice análisis de riesgo y de inseguridad	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Determine y delibere con los expertos técnicos el nivel de costo, cronograma y riesgo técnico asociado con cada elemento WBS;</li> <li>b. Analice la severidad y probabilidad de cada riesgo;</li> <li>c. Desarrolle rangos mínimos, más probables y máximos para cada elemento de riesgo;</li> <li>d. Determine el tipo de distribución de riesgo y las razones para su uso;</li> <li>e. Asegure que los riesgos están correlacionados;</li> <li>f. Utilice un método de análisis estadístico aceptable (por ejemplo, simulación Monte Carlo) para desarrollar un intervalo de confianza alrededor el estimado de punto;</li> <li>g. Identifique el nivel de confianza del estimado de punto;</li> <li>h. Identifique la cantidad de fondos de contingencia y añada esto al estimado de punto para determinar el estimado de costo ajustado al riesgo;</li> <li>i. Recomiende que la oficina del proyecto o programa desarrolle un plan de manejo de riesgo para dar seguimiento y mitigar los riesgos.</li> </ul>
10. Documente la estimación	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Documente todos los pasos utilizados para desarrollar la estimación para que un analista de costos no familiarizado con el programa pueda elaborarlo rápidamente y producir el mismo resultado;</li> <li>b. Documente el propósito de la estimación, el equipo que lo preparó y quién preparó la estimación y en qué fecha;</li> <li>c. Describa el programa su cronograma y la línea de base técnica utilizada para elaborar la estimación;</li> <li>d. Presente el costo de ciclo de vida en fases de tiempo;</li> <li>e. Delibere todas las reglas básicas y supuestos;</li> <li>f. Incluya fuentes de datos auditables y que puedan ser rastreados para cada elemento de costo, y documente para cada fuente de datos cómo los datos fueron normalizados;</li> <li>g. Describa en detalle la metodología y raciocinio de estimación utilizados para elaborar cada costo de elemento de WBS (es preferible más detalles que menos);</li> <li>h. Describa los resultados de los análisis de riesgo, incertidumbre y sensibilidad y si se identificaron fondos de contingencia;</li> <li>i. Documente cómo la estimación se compara con el perfil de financiamiento;</li> <li>j. Rastree cómo esta estimación se compara con estimaciones previas.</li> </ul>
11. Presente la estimación a la gerencia para ser aprobado	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Desarrolle un resumen que presente el costo estimado de ciclo de vida estimado;</li> <li>b. Incluya una explicación de la líneas de base técnica y</li> </ul>

**Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad<sup>15</sup>**

	<p>programática y cualquier asunto dudoso;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>c. Compare la estimación a un estimado de costo independiente (ECI) y explique cualquier diferencia;</li> <li>d. Compare la estimación (estimación de costo de ciclo de vida (ECCV)) o ECI al presupuesto con suficiente detalle para defenderlos fácilmente mostrando que es preciso, completo y de alta calidad;</li> <li>e. Enfóquese de manera lógica en los elementos de costo más grandes y los impulsores de costo;</li> <li>f. Asegure que el contenido esté claro y completo, para que aquellos que no la conocen puedan comprender fácilmente la competencia que subyace los resultados estimados;</li> <li>g. Tenga copias disponibles para preguntas de indagación;</li> <li>h. Actúe y documente la retroalimentación de la gerencia;</li> <li>i. Solicite la aceptación de la estimación.</li> </ul>
<p>12. Actualice la estimación para que refleje costos actuales y cambios</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Actualice la estimación para que refleje cambios de supuestos técnicos o de programa o para mantenerlo actualizado mientras el programa pasa por nuevas fases o etapas;</li> <li>b. Reemplace las estimaciones con gestión de valor ganado (EVG), estimación al terminar (EAT) y EAC independiente del sistema EVG;</li> <li>c. Informe el avance en alcanzar los estimados de costo y de cronograma;</li> <li>d. Realice un postmortem y documento de lecciones aprendidas para los elementos cuyos costos reales o cronogramas difieren de la estimación;</li> <li>e. Documente todos los cambios al programa y cómo afectan el costo estimado.</li> </ul>