

## **Clasificación presupuestaria**

Preparado por Davina Jacobs, Jean-Luc Hélis y Dominique Bouley

*Departamento de Finanzas Públicas*

# NOTAS TÉCNICAS Y MANUALES

## Clasificación presupuestaria

Preparado por Davina Jacobs, Jean-Luc Héris y Dominique Bouley

Los principales temas tratados en esta nota<sup>1</sup> técnica son los siguientes:

- ¿Por qué es importante un sistema de clasificación presupuestaria?
- ¿Cuáles son las principales características de un sistema sólido de clasificación presupuestaria?
- ¿Cómo debería estructurarse el sistema de clasificación presupuestaria?
- ¿Cuál es la relación entre la clasificación presupuestaria y el plan de cuentas?
- ¿Cuáles son las precondiciones para implementar con éxito un nuevo sistema de clasificación presupuestaria?
- ¿Qué etapas e hitos probablemente sean cruciales en la reforma de la clasificación presupuestaria?

### I. ¿Por qué es importante la clasificación presupuestaria?

La clasificación presupuestaria es uno de los elementos fundamentales que constituyen un sistema sólido de gestión presupuestaria, dado que determina la forma en que se registran, se presentan y reportan los datos presupuestarios, y por lo tanto tiene un impacto directo en la transparencia y coherencia del presupuesto.

En los países donde la nomenclatura presupuestaria es inadecuada, el perfeccionamiento del sistema de clasificación presupuestaria debe considerarse en sí mismo un paso básico —y de hecho una precondición— antes de emprender otras reformas del sistema de gestión financiera pública, como la adopción de un sistema computarizado de información sobre la gestión financiera, un marco de gasto de mediano plazo, o un sistema de presupuestación por resultados.

Un sistema de clasificación presupuestaria ofrece un marco normativo tanto para la adopción de decisiones de políticas públicas como para la rendición de cuentas. Clasificar correctamente los gastos e ingresos es importante para: 1) formular las políticas y analizar los resultados; 2) asignar los recursos eficientemente entre los distintos sectores; 3) asegurar que se respeten las partidas

<sup>1</sup>Una versión anterior de esta nota se publicó como parte de una serie de notas técnicas en el blog del FMI sobre gestión financiera pública (<http://blog-pfm.imf.org>). En esta nota se incorporaron valiosos comentarios aportados por actuales y antiguos colegas del Departamento de Finanzas Públicas, entre ellos M. Lazare, B. Dorotinsky, R. Allen, A. Khan, I. Lienert, F. Michel, I. Fainboim y M. Pessoa.

presupuestarias aprobadas por la Asamblea Legislativa, y 4) llevar a cabo la administración en el día a día del presupuesto. Una vez que se establece una base sólida para la clasificación presupuestaria, esta no debe ser modificada sustancialmente a menos que haya razones poderosas; una clasificación estable facilita tanto el análisis de las tendencias de la política fiscal a lo largo del tiempo, como las comparaciones entre países.

## II. ¿Cuáles son las principales características de un sistema sólido de clasificación presupuestaria?

A fin de cumplir con el requisito de proporcionar información correcta a las autoridades encargadas de formular las políticas públicas, a los gestores públicos, a los legisladores y al público en general, el sistema de clasificación debería tener como objetivo primordial asegurar que el presupuesto cumpla con los tres principios clave de una sólida administración presupuestaria:

- **El principio de integralidad** exige que el presupuesto abarque todos los organismos e instituciones que realicen operaciones gubernamentales, y que presente un panorama consolidado y completo de dichas operaciones.
- **El principio de unidad** exige que el presupuesto incluya todos los ingresos y gastos de las entidades que realicen operaciones gubernamentales. Este principio es importante para asegurar que el presupuesto sea eficaz para limitar el gasto público total y sectorial, y para promover una mayor eficiencia en la asignación de recursos.
- **El principio de consistencia interna** entre los diferentes componentes del presupuesto exige, en particular, que el gasto corriente necesario para el funcionamiento y mantenimiento de proyectos de inversión realizados en el pasado quede reflejado íntegramente en el presupuesto. Además, este principio implica que debe existir un sistema presupuestario unitario en el cual la responsabilidad por la preparación y la ejecución de los presupuestos de gastos corrientes y de capital (o de “desarrollo”) se consolide en un único organismo fiscal centralizado, que habitualmente será el ministerio de Hacienda.

Según cual sea el enfoque con el que se presupueste, este afectará a la estructura y organización del sistema de clasificación a elegir. Por ejemplo, el **enfoque basado en el cumplimiento del presupuesto** se centra en asegurar que la recaudación y el uso de recursos sean coherentes con las leyes presupuestarias, lo cual depende a su vez del hecho de contar con una clasificación correcta de estas transacciones y de las organizaciones responsables de recibir los ingresos y ejecutar los gastos. Las inquietudes relacionadas con la **formulación de políticas y la eficiencia en la asignación de recursos** son la base de la clasificación del gasto por funciones y por programas. Se requiere una clasificación detallada de los programas por actividad o producto si se están analizando los **resultados operativos**. Por razones de **control fiscal** se requiere al menos una clasificación económica basada en conceptos claros (por ejemplo, separar los préstamos de los ingresos). Para cumplir con estos diferentes requisitos, que a veces resultan incompatibles entre sí, se necesita un enfoque pragmático y flexible.

Todo sistema sólido de clasificación presupuestaria debería comprender, como mínimo, una clasificación de los ingresos en diversas categorías, y una **clasificación administrativa**, económica

y funcional de los gastos<sup>2</sup>. La clasificación administrativa identifica la entidad responsable de administrar los fondos públicos, como el ministerio de educación o de salud, o en un nivel inferior, las escuelas y los hospitales. La **clasificación económica** identifica el tipo de gasto realizado, por ejemplo, sueldos, bienes y servicios, transferencias y pagos de intereses, o gastos de capital. La **clasificación funcional** categoriza los gastos según su propósito y los objetivos a que está destinado. Estas tres clasificaciones son esenciales para quienes utilizan la información presupuestaria.

Muchos países utilizan otros esquemas adicionales de clasificación para lograr una mayor transparencia y una mejor rendición de cuentas y para una mejor gestión de sus finanzas (véase información más detallada en la sección IV). Sin embargo, es necesario actuar con cautela cuando se amplían los diferentes tipos de clasificación que se utilizarán. La expansión del sistema de clasificación podría dar lugar a problemas de fiabilidad de la información, debido a la complejidad de la nomenclatura presupuestaria, a la vez que exige mayor capacidad y recursos para generar la información requerida y mantener el sistema. Algunas de estas necesidades analíticas pueden atenderse mediante el requerimiento de datos ad hoc, en lugar de incluir directamente códigos rígidos en la clasificación presupuestaria.

Se considera que las siguientes son las características esenciales para que un sistema de clasificación presupuestaria genere información útil, oportuna y fiable<sup>3</sup>:

- **Distinción entre las clasificaciones administrativa y económica.** Las clasificaciones económica y administrativa proporcionan diferentes tipos de información. La primera proporciona datos sobre los tipos de ingresos o gastos (por ejemplo, salarios o bienes y servicios), mientras que la segunda proporciona datos sobre las organizaciones del sector público que incurren en gastos o reciben ingresos. Se requiere una clasificación administrativa del gasto para identificar las responsabilidades con respecto a los principales rubros del gasto público y para la administración ordinaria del presupuesto. Los gastos pueden dividirse en subcategorías separadas para cada ministerio, departamento o entidad pública.
- **Independencia de las categorías económicas y administrativas.** Para que un sistema de clasificación sea sólido es necesario que las categorías económicas y administrativas sean independientes entre sí. Por ejemplo, la clasificación económica puede utilizarse para indicar si el gobierno recibe ingresos por concepto de impuestos o por la venta de bienes o servicios, pero no si dichos ingresos deben atribuirse a un ministerio o departamento del gobierno central o a una entidad subnacional<sup>4</sup>.
- **Utilización de la clasificación funcional.** En una clasificación “funcional” las actividades gubernamentales se organizan según sus objetivos o propósitos generales (por ejemplo,

---

<sup>2</sup>En la sección III se explican la estructura y los principios fundamentales de un sistema básico de clasificación presupuestaria.

<sup>3</sup>En algunos países, también sería necesaria una distinción entre ingresos, gastos y transacciones en activos y pasivos financieros. Esta distinción es importante a los efectos de medir el impacto de las políticas fiscales.

<sup>4</sup>En algunos países, el presupuesto se implementa mediante el uso de proyectos específicos que, en algunos casos, pueden financiarse mediante recursos de donantes. Un proyecto es una actividad única e indivisible con un calendario fijo y un presupuesto específico. Algunos proyectos se administran por medio de mecanismos organizativos especiales y tienen sus propios presupuestos y cuentas bancarias. En tales casos, puede considerarse que el proyecto es una subdivisión de la unidad de gasto responsable de su gestión.

educación, seguridad social, vivienda, etc.). Es una clasificación independiente de la estructura administrativa u organizativa del gobierno. Una clasificación de este tipo es especialmente útil para analizar la asignación de recursos entre sectores. Puede utilizarse para hacer un seguimiento del gasto orientado a reducir la pobreza. Se requiere una clasificación funcional sólida y estable para generar los datos necesarios a fin de elaborar estudios retrospectivos y analizar los gastos del gobierno, y comparar los datos de diferentes ejercicios fiscales. La Clasificación de las Funciones del Gobierno (COFOG) establecida por las Naciones Unidas es una norma internacional de amplia aceptación en este campo (véase también la sección VI).

- **Mutuamente excluyente.** En un sistema de clasificación presupuestaria correctamente diseñado cada partida debería ser independiente de las demás, como se explica en la siguiente sección.

### III. Estructura de un sistema de clasificación presupuestaria

Es necesario diseñar correctamente la estructura detallada de un sistema de clasificación presupuestaria para que pueda extraerse información significativa y fiable y para que el sistema pueda modificarse en el futuro. Estas características esenciales están incorporadas en su **sistema de codificación**. El *Manual de estadísticas de finanzas públicas (MEFP 2001)* elaborado por el FMI ofrece un marco normalizado para desarrollar una nueva estructura de clasificación presupuestaria o mejorar la estructura existente (véase el recuadro 1)<sup>5</sup>.

**El MEFP 2001, sin embargo, fue desarrollado primordialmente como marco estadístico de reporte (declaración) de datos, y en general no es suficiente a los efectos de desarrollar un sistema de clasificación presupuestaria.** Está focalizado en los ingresos y en la declaración de datos económicos y funcionales para fines estadísticos, mientras que un sistema de clasificación presupuestaria también es un instrumento para la formulación de políticas, la administración del presupuesto y la contabilidad. Por lo tanto, posiblemente sea necesario adaptar el sistema de clasificación, tanto para los gastos como para los ingresos, a fin de atender las necesidades de preparación y ejecución del presupuesto. Algunos países (por ejemplo, Brasil) han elaborado clasificaciones presupuestarias satisfactorias, adaptadas a sus necesidades y limitaciones, sin recurrir a la clasificación presupuestaria del marco del MEFP.

#### Clasificación de los ingresos<sup>6</sup>

De acuerdo con el marco del *MEFP 2001*, los ingresos se clasifican en las siguientes categorías: 1) impuestos, 2) contribuciones sociales, 3) donaciones y 4) otros ingresos. Para los impuestos, el esquema de clasificación se determina principalmente teniendo en cuenta la base sobre la cual se aplica el impuesto (por ejemplo, rentas, gastos, activos físicos, ahorros, etc.).

---

<sup>5</sup>Este marco fue desarrollado conjuntamente por el FMI, las Naciones Unidas, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Oficina de Estadística de la Unión Europea (Eurostat). El *MEFP 2001* también incorpora la “Clasificación de las Funciones del Gobierno” (COFOG) de la OCDE y las Naciones Unidas.

<sup>6</sup>El sistema de clasificación del *MEFP 2001* para los ingresos públicos se presenta en el anexo II.

## Recuadro 1. Uso del *Manual de estadísticas de finanzas públicas (MEFP 2001)* para diseñar clasificaciones presupuestarias

El *MEFP 2001* proporciona algunas orientaciones específicas sobre ciertas características que son aconsejables en las clasificaciones económica y funcional:

- *La clasificación económica del MEFP 2001* se presenta en el anexo III. *El MEFP 2001* está definido sobre la base devengada a fin de permitir la comparación estadística entre los informes fiscales y las cuentas nacionales. Sin embargo, con excepción del consumo de capital fijo, las partidas de la clasificación económica de las operaciones del gobierno, según se presentan en el *MEFP 2001*, se aplican por igual a la base caja y a la base devengado<sup>1</sup>. En una serie de casos, los cuadros estándar de las estadísticas de finanzas públicas incluyen partidas en cifras netas. Estas partidas pueden ser suficientes a los efectos del análisis macroeconómico, pero no para la formulación y gestión del presupuesto. En las cuentas del gobierno deben registrarse los flujos brutos. Por lo tanto, desde el punto de vista de la formulación de políticas, la adquisición de activos financieros para nuevos objetivos de política (por ejemplo, concesión de préstamos a empresas públicas) debería presentarse separadamente del reembolso de préstamos, que son el resultado de decisiones políticas anteriores.
- *La clasificación funcional del MEFP 2001*<sup>2</sup> corresponde a la Clasificación de las Funciones del Gobierno (COFOG) de las Naciones Unidas<sup>3</sup>. La adopción de la COFOG en lugar de una clasificación adaptada a las necesidades propias presenta algunas ventajas. Este es un enfoque ya afianzado que se encuentra bien documentado en el *Manual de estadísticas de finanzas públicas*, y facilita las comparaciones internacionales. Sin embargo, muchos países pueden decidir ampliar el sistema de la COFOG a fin de adaptarlo a la estructura real de sus programas y atender cuestiones de política específicas. Esta es una situación que se reconoce en el *MEFP 2001*<sup>4</sup>. En tales casos, debería establecerse un cuadro de correspondencias entre la COFOG y la clasificación funcional (y la clasificación por programas) utilizada en el país, o entre la clasificación organizacional del país y la COFOG, a fin de preparar los informes que se requieran al utilizar el sistema de la COFOG.

<sup>1</sup>En la clasificación económica del *MEFP 2001*, la adquisición de un activo no financiero mediante compra o trueque no afecta al patrimonio neto, y la transacción no constituye un gasto. Se trata de una transacción de activos no financieros. Cuando se cede la propiedad de un activo sin recibir una contraprestación a cambio, el patrimonio neto de la unidad disminuye y el gasto se registra como un tipo de transferencia de capital, por ejemplo, como una donación de capital.

<sup>2</sup>La clasificación funcional del *MEFP 2001* se presenta en el anexo IV.

<sup>3</sup>La clasificación funcional del *MEFP 2001* no se limita a las transacciones de gasto. Las adquisiciones de activos no financieros también pueden ser objeto de una clasificación funcional. Además, la clasificación económica y la funcional pueden clasificarse de manera cruzada para mostrar el tipo de transacciones realizadas para llevar a cabo una función determinada.

<sup>4</sup>Sin embargo, esto no significa que sea aceptable para un país mezclar diferentes clasificaciones, o clasificar erróneamente una función de educación, por ejemplo, como inmigración, o crear múltiples funciones para reflejar lo que en el *MEFP 2001* se considera como una sola función.

**Cuadro 1. Esquema ilustrativo de clasificación presupuestaria de los gastos**

Clasificación administrativa		Clasificación económica			Clasificación funcional		
Título	Capítulo	Sección	Artículo	Apartado	Función principal	Función	Función secundaria
Ministerio de Agricultura y Silvicultura	Unidad de gestión Dirección General de Agricultura	Clasificación principal Gastos	Subclasificación Remuneración de empleados	Información suplementaria Sueldos y salarios en efectivo	Asuntos Económicos	Agricultura Silvicultura Pesca Caza	Agricultura
2 caracteres	2 caracteres	1 carácter	1 carácter	2 caracteres	3 caracteres	1 carácter	1 carácter

El principio fundamental del esquema de clasificación de los gastos, ilustrado en este cuadro, es que cada clasificación tiene características que la definen y que son diferentes e independientes de las otras dos. Un dato importante es que cada partida de gasto y cada transacción pueden atribuirse de manera clara y sin ambigüedades a cada una de las tres clasificaciones que se presentan más arriba, sin duplicación, superposición o repetición.

**Cuadro 2. Incorporación de características adicionales al esquema de clasificación presupuestaria**

Clasificación administrativa		Clasificación económica			Clasificación funcional			Clasificaciones adicionales	
Título	Capítulo	Código geográfico	Sección	Artículo	Apartado	Función principal	Función	Función secundaria	Beneficiario
Ministerio de Agricultura y Silvicultura	Unidad de gestión Dirección General de Agricultura	Código postal Asignado por la Oficina de Estadística	Clasificación principal Gastos	Subclasificación Remuneración de empleados	Otra información Sueldos y salarios en efectivo	Asuntos Económicos	Agricultura Silvicultura Pesca Caza	Agricultura	Incluidos los códigos geográficos si así se requiere
2 caracteres	2 caracteres	4 caracteres	1 carácter	1 carácter	2 caracteres	5 caracteres	1 carácter	6 caracteres	Entidad pública

El marco establecido en el *MEFP 2001* permite que los ingresos se registren con el criterio del devengo; esto implica crear un derecho o crédito futuro por el cual el gobierno debe recibir impuestos u otro tipo de ingresos en el momento en que tienen lugar las actividades, transacciones u otros hechos. La aplicación de esta regla general a los diversos tipos de ingresos debería señalarse en cada sección de la clasificación, según fuera necesario<sup>7</sup>.

### Clasificación de los gastos

Normalmente los gastos se registran según las clasificaciones administrativa, económica y funcional. El código presupuestario para cada transacción debería presentar, en las categorías específicas, toda la información pertinente relativa a la transacción en cuestión. En el cuadro 1 se presenta un ejemplo de un esquema de clasificación de los gastos, que comprende las tres clasificaciones principales, ocho subclasificaciones (título, capítulo, etc.), y trece caracteres. Los nombres asignados a estas subclasificaciones pueden diferir de un país a otro.

## IV. Otras formas de clasificación presupuestaria

Además de las clasificaciones administrativa, económica y funcional, otras formas de clasificación pueden proporcionar información complementaria, en particular las siguientes:

- Clasificación por **ubicación geográfica** de la unidad administrativa, el contribuyente o el beneficiario de transferencias y subsidios del gobierno.
- Clasificación de los **beneficiarios** de transferencias y subsidios del gobierno.
- Clasificación de las **fuentes de financiamiento** y los fondos de contrapartida utilizados para registrar los préstamos y donaciones del exterior<sup>8</sup>.

En el cuadro 2 se ilustra la integración de estos segmentos adicionales en el esquema de clasificación previo, creando por lo tanto un código que comprende 24 caracteres.

### Uso del esquema de clasificación presupuestaria para realizar un seguimiento de los gastos orientados a reducir la pobreza

Un esquema sólido de clasificación presupuestaria debería posibilitar determinar las partidas presupuestarias orientadas a reducir la pobreza. En muchos países, este gasto está definido en el Documento de Estrategia de Lucha contra la Pobreza (DELP), o en otros documentos del gobierno. Por lo tanto, la tarea consiste en relacionar el gasto orientado a la reducción de la pobreza identificado en dicha estrategia con el esquema vigente de clasificación presupuestaria utilizado por el gobierno, de manera tal que puedan prepararse informes contables oportunos y periódicos para

---

<sup>7</sup>Esto puede ser un problema, sin embargo, si la recaudación de ingresos es reducida, como ocurre en muchos países de limitada capacidad.

<sup>8</sup>El uso de una clasificación de este tipo requiere cautela. En primer lugar, es contrario al principio de integridad (el presupuesto debería presentar un panorama consolidado de los ingresos y gastos). En segundo lugar, su uso no debe dar lugar a la aplicación de mecanismos complejos de asignación de ingresos a fines específicos al ejecutar el presupuesto.



realizar un seguimiento de estos gastos. Lo ideal sería utilizar una clasificación por programas, o de no disponerse de una clasificación de esta naturaleza, una clasificación funcional (como mínimo desglosada a nivel de subfunciones). Un desafío que puede plantearse al aplicar este enfoque es el nivel de detalle con que se identifica el gasto en la estrategia de reducción de la pobreza: en algunos casos, las categorías de gastos pueden ser demasiado generales o amplias para el objetivo que se persigue (por ejemplo, “educación primaria” o “mejoramiento de la salud”); en otros casos, pueden ser demasiado detalladas (por ejemplo, “una nueva perforación de sondeo en el pueblo Y”).

Tomando como base la estrategia de reducción de la pobreza, el gasto orientado a tal fin puede identificarse utilizando un sistema binario de calificación para cada transacción (por ejemplo, asignando la cifra “0” a los gastos no orientados a reducir la pobreza y “1” a los gastos orientados a reducir la pobreza). Sin embargo, el uso de un sistema de esta naturaleza solo ofrece información de carácter general. Debe combinarse con las otras clasificaciones a fin de generar datos pertinentes sobre el gasto en reducción de la pobreza.

El uso de la clasificación funcional presenta varias ventajas para hacer un seguimiento de los gastos orientados a reducir la pobreza. Estos gastos pueden ser identificados claramente a partir de los datos presupuestarios, y pueden analizarse las relaciones entre la estrategia de reducción de la pobreza y el presupuesto anual. La identificación de los gastos puede realizarse usando un cuadro de conciliación que vincule los datos de la estrategia de reducción de la pobreza con los de la clasificación funcional. En el cuadro 3 se presenta un ejemplo que ilustra la forma en que se identifican los gastos en reducción de la pobreza utilizando este método<sup>9</sup>.

### **Clasificación por programas<sup>10</sup>**

Un programa es un conjunto de actividades que cumplen con objetivos políticos específicos fijados por el gobierno (por ejemplo, educación pre-primaria –*kindergarten*– o desarrollo de un determinado cultivo). A diferencia de una clasificación funcional, una clasificación por programas tiene en cuenta los objetivos políticos del gobierno y la forma en que pueden implementarse estas políticas. Los programas pueden subdividirse en categorías homogéneas denominadas actividades (por ejemplo, actividades de vacunación dentro de un programa de prevención de enfermedades), las cuales a su vez pueden comprender una serie de iniciativas y proyectos conexos.

La clasificación de los gastos por programas puede cumplir dos propósitos: 1) determinar y clarificar las metas y objetivos del gasto público; y, 2) monitorear el desempeño operativo por medio de indicadores de resultados, que pueden estar relacionados con los insumos, los productos

---

<sup>9</sup>En este ejemplo, todos los gastos en la categoría “salud” se consideran gastos para la reducción de la pobreza (código # 707 en el cuadro 3), mientras que para las otras categorías, como “suministro de agua”, solo se definen las subfunciones pertinentes como actividades de reducción de la pobreza (por ejemplo, “acceso al agua potable” con el código # 70631).

<sup>10</sup>Véase M. Robinson y H. van Eden, 2007, “Program Classification”, en *Performance Budgeting: Linking Funding and Results*, editado por M. Robinson, pág. 63.

### Cuadro 3. Ejemplo de la identificación del gasto en reducción de la pobreza

Utiliza un cuadro de conciliación entre la estrategia de reducción de la pobreza y la clasificación funcional del *MEFP 2001*

Estrategia de reducción de la pobreza	Funciones correspondientes	Código funcional
Mejoramiento de la salud de la población	Salud (todas las subfunciones)	707
	Cultura	70821
Acceso al agua potable	Suministro de agua	70631
	Investigación y desarrollo: Vivienda y servicios comunitarios	70661
Desarrollo ambiental	Manejo de residuos	70511
	Protección de la biodiversidad y el paisaje	70541

o los resultados de un determinado programa<sup>11</sup>. Una clasificación por programas puede contribuir a mejorar la transparencia y la rendición de cuentas, y ayudar a establecer una relación entre los insumos y los objetivos o resultados.

Al establecer una clasificación por programas, es importante asegurarse que: 1) la responsabilidad por la administración de cada programa, y la rendición de cuentas por sus resultados, se asignen claramente a una unidad específica y a un administrador específico dentro del ministerio o departamento de que se trate<sup>12</sup>; y 2) los requerimientos de recolección y análisis de datos se mantengan dentro de límites razonables. Un enfoque basado en la clasificación por programas tiene la ventaja de alentar a los administradores de cada organización a definir con claridad sus objetivos y a considerar qué resultados se han alcanzado. Este enfoque suele estar vinculado a la adopción de un presupuesto basado en los resultados. En cuanto a la clasificación administrativa, no existe ninguna norma internacional específica para codificar los programas. La clasificación por programas depende de las necesidades de cada país.

En el cuadro 4 se presenta un ejemplo que ilustra un esquema de clasificación presupuestaria por programas, que reemplaza la clasificación administrativa presentada en el cuadro 2. En este ejemplo se supone que cada programa está administrado por un ministerio específico, que es la forma más fácil de introducir un presupuesto por resultados, a fin de asegurar la rendición de cuentas y hacer un seguimiento de los gastos pertinentes. Sin embargo, cuando un programa

<sup>11</sup>Son **insumos** los recursos utilizados para generar los productos. Habitualmente se expresan como monto de gasto o como recursos (por ejemplo, número de empleados/días). Productos son los bienes y servicios generados directamente por un programa o actividad. Los productos son importantes, por ejemplo, para establecer los objetivos que el personal debe alcanzar y medir el desempeño; no indican por sí mismos el grado de avance logrado hacia el objetivo o propósito final de política. Los resultados representan los cambios económicos o sociales resultantes de una medida de política, un programa o una actividad. Los resultados se diferencian de los productos, que miden los efectos inmediatos de un programa o actividad. Por ejemplo, el resultado de una campaña de control aleatorio de alcoholemia realizado por la policía puede ser una disminución en el número de conductores alcoholizados, mientras que uno de los productos puede ser el número de conductores sancionados por exceder el límite legal de consumo de alcohol. Véase Allen y Tommasi (2001).

<sup>12</sup>Esto a su vez requiere revisar la estructura administrativa de los ministerios, lo cual suele ser bastante difícil de implementar.

abarca varios ministerios<sup>13</sup>, no es posible aplicar este enfoque, y se requieren complejos cuadros de conciliación para identificar de qué parte del programa es responsable cada ministerio.

## V. Relación entre la clasificación presupuestaria y la clasificación contable

En la mayoría de los países, generalmente se considera como buena práctica que la clasificación presupuestaria y la clasificación contable (o “plan de cuentas”) estén completamente integradas<sup>14</sup>. Una clasificación presupuestaria y contable integrada incorporaría las cuentas de activos y pasivos pertinentes. Estas comprenden principalmente cuentas financieras —donde se registran las operaciones del gobierno con el banco central, los bancos comerciales y otras entidades financieras— y cuentas de orden. Este método se utiliza en particular en los países anglófonos, donde el plan de cuentas es un sistema de codificación para el registro de los datos presupuestarios y financieros en las cuentas del gobierno<sup>15</sup>. En el anexo I se presenta un ejemplo de este enfoque<sup>16</sup>.

En algunos países, sin embargo, las clasificaciones contable y presupuestaria están totalmente separadas<sup>17</sup>, o solo están parcialmente integradas<sup>18</sup>. En particular, pueden diferir en cuanto a su estructura y la información que contienen.

En tales casos, la falta de correspondencia unívoca entre los asientos (o transacciones) registrados en la clasificación presupuestaria y la clasificación contable genera una pérdida de información. Por lo tanto, es imposible identificar con certeza las consecuencias contables de una determinada operación presupuestaria; y recíprocamente, transacciones contables idénticas pueden no reflejar operaciones presupuestarias sistemáticamente equivalentes.

En la práctica, este problema puede resolverse de varias formas, entre ellas las siguientes:

- Estableciendo una base de datos centralizada para el registro de las transacciones presupuestarias y contables, de manera que cada asiento en la clasificación presupuestaria esté sistemáticamente asociado a un asiento contable.

---

<sup>13</sup>En general no es aconsejable establecer programas que abarquen varios ministerios.

<sup>14</sup>La clasificación presupuestaria se refiere a todos los sistemas de codificación que se utilizan para definir tanto las transacciones de ingreso como las transacciones de gasto en las etapas de planificación presupuestaria, aprobación presupuestaria y ejecución presupuestaria. La clasificación presupuestaria, a cierto nivel de agregación, se utiliza para presentar el presupuesto a la aprobación del poder legislativo y, una vez aprobado, presenta el límite legal de gastos, en el caso de las partidas de gasto, y el plan aprobado en el caso de los ingresos. La clasificación contable (o la clasificación a los efectos de los informes financieros) es el plan de cuentas que se utiliza para administrar, registrar y presentar informes sobre las transacciones financieras.

<sup>15</sup>Este enfoque también se ha utilizado en países como Brasil y Mozambique, por ejemplo.

<sup>16</sup>Véase también A. Khan y S. Mayes, 2009, “Transition to Accrual Accounting”, documento de la serie *FMI Technical Notes and Manuals*. Esta nota puede consultarse en el blog <http://blog-pfm.FMI.org>.

<sup>17</sup>Ese es el caso de México, por ejemplo.

<sup>18</sup>En los países francófonos, la integración entre la clasificación presupuestaria y el plan contable se ha limitado a la clasificación económica (con las clases de ingresos y de gastos).

**Cuadro 4. Esquema ilustrativo de una clasificación presupuestaria que incluye una clasificación por programas**

Ministerio	Clasificación por programas				Clasificación económica				Clasificación funcional			Clasificaciones adicionales	
	Programa	Gestor	Unidad de gestión	Sub-programa	Sección	Artículo	Apartado	Función principal	Función	Función secundaria	Fuente de financiamiento	Beneficiario	
Ministerio	Programa	Gestor del programa	Unidad de gestión	Sub-programa	Clasif. principal	Sub-clasificación	Otra información	División	Grupo	Clase	Presupuesto general	Entidad pública	
Ministerio de Agricultura y Silvicultura	Asistencia al productor	Director General de Agricultura	División de Recursos Humanos	Capacit. de avicultores	Gastos	Uso de bienes y servicios	Capacitación del personal	Asuntos Económicos	Agricultura Silvicultura Pesca Caza	Agricultura	O Iniciativa para los países pobres muy endeudados, donantes, y presupuesto petrolero	Incluida la codificación geográfica (opción)	
2 caracteres	1 carácter	1 carácter	2 caracteres	1 carácter	1 carácter	1 carácter	2 caracteres	5 caracteres			1 carácter	6 caracteres	

- Introduciendo una presentación separada en la clasificación contable para asegurar el registro correcto de las transacciones presupuestarias (por medio de una clase específica de operaciones)<sup>19</sup>.
- Armonizando la estructura y la cobertura de ambas clasificaciones, y estableciendo cuadros de conciliación entre ambas<sup>20</sup>.

## **VI. Precondiciones para implementar con éxito una nueva clasificación presupuestaria**

### **Identificación política**

Sin compromiso y liderazgo en las altas esferas políticas, es improbable que la reforma se implemente con éxito. También es conveniente contar con el apoyo de la Asamblea Legislativa, no solo para lograr que se aprueben las nuevas normas de gestión financiera que resulten necesarias para llevar a cabo la reforma, sino también para avalar y utilizar la nueva presentación del presupuesto y los nuevos informes financieros resultantes de la reforma.

### **Capacidad técnica**

Desarrollar la capacidad para implementar la reforma es otro factor crítico para que la misma tenga éxito. Si el ministerio de Hacienda no cuenta con personal capacitado y con calificaciones adecuadas y recursos suficientes, es improbable que una nueva nomenclatura presupuestaria surta resultados efectivos. También es un requisito esencial reforzar la capacidad dentro de los departamentos de presupuesto de los ministerios ejecutores del gasto y en otras instituciones presupuestarias (por ejemplo, la tesorería, el organismo de auditoría externa y los cuerpos nacionales de profesionales del área contable). Puede recurrirse a consultores externos para complementar los recursos internos a fin de desarrollar los nuevos sistemas y procedimientos, pero estos consultores no pueden sustituir el desarrollo de una adecuada capacidad interna.

### **Sistemas de tecnología de la información**

Aunque un esquema moderno de clasificación presupuestaria puede implementarse con métodos manuales, en la práctica es preferible utilizar un sistema electrónico (que no necesita ser sofisticado). El procesamiento de las transacciones presupuestarias por medios computarizados permite reclasificar los asientos de acuerdo con los principales esquemas de clasificación, y ofrece mayor funcionalidad en las áreas administrativa, de contabilidad y de elaboración de informes. En muchos países se ha revisado la clasificación presupuestaria como parte del desarrollo de un sistema integrado y automatizado de información sobre la gestión financiera.

<sup>19</sup>En Francia, por ejemplo, hasta hace poco tiempo se utilizaban clases específicas de cuentas auxiliares para asegurar la vinculación entre las transacciones contables y las partidas presupuestarias.

<sup>20</sup>Este tercer enfoque es el que se utiliza actualmente, por ejemplo, en Argentina.

## **VII. Etapas e hitos cruciales en el proceso de reforma de la clasificación presupuestaria**

Dependiendo del alcance de la reforma, y de las condiciones imperantes en el país, la reforma de la clasificación presupuestaria puede ser un proceso prolongado, en particular para lograr la plena integración de la clasificación presupuestaria y el plan de cuentas. Probablemente se requieran cambios en el marco de leyes y reglamentaciones con respecto al presupuesto, la gestión financiera del gobierno y el sistema de información pertinente, así como capacitación y programas de divulgación para informar al personal del ministerio de Hacienda y de otras entidades gubernamentales y desarrollar sus aptitudes.

En el cuadro 5 se presenta un calendario ilustrativo para la introducción de un nuevo esquema de clasificación presupuestaria. Debe preverse el tiempo suficiente para realizar los preparativos necesarios y llevar a cabo las diversas etapas. En la mayoría de los países, el trabajo de preparación para la nueva clasificación debería completarse por lo menos seis meses antes del comienzo del año presupuestario y, en el caso del plan de cuentas, por lo menos dos meses antes de su implementación<sup>21</sup>.

Debe preverse un período de transición suficientemente prolongado antes de que el nuevo sistema de clasificación entre plenamente en funcionamiento, a fin de que: 1) el nuevo sistema pueda ser examinado por las principales partes interesadas, como los ministerios ejecutores del gasto, el órgano de auditoría externa y la Asamblea Legislativa; 2) puedan elaborarse directrices operativas y ofrecerse capacitación al personal de los ministerios ejecutores del gasto, las instituciones presupuestarias locales y otras entidades involucradas en la reforma; y, 3) pueda modificarse el marco legal, en caso necesario. La transferencia de conocimientos y la plena aceptación del nuevo sistema son elementos claves para que la nueva clasificación se utilice como base para la preparación y ejecución del presupuesto.

---

<sup>21</sup>El cuadro 4 se basa en la experiencia recogida por el Departamento de Finanzas Públicas al apoyar a los países para introducir un nuevo sistema de clasificación presupuestaria.

**Cuadro 5. Calendario sugerido de implementación de una nueva clasificación presupuestaria, integrada con el plan de cuentas, en el ejercicio fiscal N**

	<b>Actividad</b>	<b>Responsabilidad sugerida</b>	<b>Completar antes de</b>
1	Aprobar, en principio, el nivel general (capítulo) de la clasificación de ingresos, gastos y partidas de financiamiento, y completar la preparación de un proyecto de clasificación presupuestaria	Min. de Hacienda	30 de junio, N-2
2	Completar la revisión de la clasificación presupuestaria y las enmiendas finales que sean necesarias	Min. de Hacienda y ministerios designados	31 de octubre, N-2
3	Aprobar formalmente la clasificación presupuestaria y presentar al Consejo de Ministros el presupuesto N-1 basado en la nueva clasificación	Min. de Hacienda	31 de diciembre, N-2
4	Completar el material de capacitación sobre la nueva clasificación, y capacitar a las entidades presupuestarias para aplicar la nueva clasificación	Min. de Hacienda	31 de marzo, N-1
5	Publicar una circular sobre el presupuesto basada en la nueva clasificación presupuestaria	Min. de Hacienda	Abril N-1
6	Presentar ante el Ministerio de Hacienda solicitudes presupuestarias basadas en la nueva clasificación	Entidades presupuestarias	31 de julio, N-1
7	Completar las modificaciones a los registros/sistemas presupuestarios	Min. de Hacienda y entidades presupuestarias	31 de julio, N-1
8	Completar la preparación de un proyecto de plan de cuentas	Min. de Hacienda	31 de julio, N-1
9	Completar la revisión del plan de cuentas y las enmiendas finales que sean necesarias	Min. de Hacienda, ministerios designados, con consultores	30 de septiembre, N-1
10	Presentar el presupuesto a la asamblea nacional	Min. de Hacienda	Octubre, N-1
11	Aprobar formalmente el plan de cuentas	Min. de Hacienda	31 de octubre, N-1
12	Completar el material de capacitación sobre el nuevo plan de cuentas, y capacitar al personal contable	Min. de Hacienda	Agosto – Dic, N-1
13	Modificar los registros contables para incorporar el nuevo plan de cuentas	Min. de Hacienda, otras entidades presupuestarias	Agosto – Dic, N-1
14	Aprobación del presupuesto	Parlamento	Dic, N-1

## Referencias

- Ahmad, Ehtisham, Maria Albino-War y Raju Singh, 2006, "Subnational Public Financial Management: The Public Financial Management Process" (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Allen, Richard, y Daniel Tommasi (compiladores), 2001, *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*, SIGMA.
- Bouley, Dominique, 2004, *Les défis techniques du suivi des dépenses de réduction de la pauvreté dans les pays francophones, Reflets et perspectives de la vie économique (2004-1)*, tome XLIII, De Boeck University.
- Fondo Monetario Internacional, 2001, *Manual de estadísticas de finanzas públicas* (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Khan, Abdul, y Stephen Mayes, 2009, "Transition to Accrual Accounting", documento de la serie del FMI *Technical Notes and Manuals* (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Lienert, Ian, 2003, "A Comparison Between Two Public Expenditure Management Systems in Africa", documento de la serie del FMI Working Paper 03/2 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Potter, Barry H., y Jack Diamond, 1999, *Guidelines for Public Expenditure Management* (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Robinson, Marc (compilador), 2007, *Performance Budgeting: Linking Funding and Results* (Washington: Fondo Monetario Internacional).



## Anexo I. Ejemplo de un plan de cuentas para los gastos, integrado con la clasificación presupuestaria<sup>22</sup>

Clasificación administrativa		Clasificación económica			Clasificación funcional			Clasificaciones adicionales		Clasificación financiera
Título	Capítulo	Sección	Artículo	Apartado	Función principal	Función	Función secundaria	Fuente de financiamiento	Beneficiario	Cuentas financieras y de orden (principalmente)
Ministerio:	Unidad de gestión: (Dirección, proyecto)	Clasificación principal	Subclasificación	Otra información	División	Grupo	Clase	Presupuesto general	Entidad pública	Cuenta bancaria
Ministerio de Agricultura y Silvicultura	Dirección General de Agricultura	Gastos	Remuneración de empleados	Sueldos y salarios en efectivo	Asuntos Económicos	Agricultura Silvicultura Pesca Caza	Agricultura	O Iniciativa para los Países Pobres muy Endeudados (HIPC), donantes, y presupuesto petrolero	Incluida la codificación geográfica (opción)	Cuenta de la tesorería en el banco central
2 caracteres	2 caracteres	1 carácter	1 carácter	2 caracteres	2 carácter	1 carácter	1 carácter	1 carácter	6 caracteres	4 caracteres

<sup>22</sup>En este ejemplo, las cuatro primeras columnas representan la clasificación presupuestaria, y el plan de cuentas comprende esta información y la última columna (transacciones financieras).

## Anexo II. MEFP 2001: Clasificación del ingreso

<b>Ingreso</b>	
<b>11 Impuestos</b>	<b>12 Contribuciones sociales</b>
111 Impuestos sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital	121 Contribuciones a la seguridad social
1111 Pagaderos por personas físicas	1211 Contribuciones de los empleados
1112 Pagaderos por corporaciones y otras empresas	1212 Contribuciones de los empleadores
1113 No clasificables	1213 Contribuciones de los trabajadores por cuenta propia o no empleados
112 Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo	1214 Contribuciones no clasificables
113 Impuestos sobre la propiedad	122 Otras contribuciones sociales
1131 Impuestos recurrentes sobre la propiedad inmueble	1221 Contribuciones de los empleados
1132 Impuestos recurrentes sobre la riqueza neta	1222 Contribuciones de los empleadores
1133 Impuestos sobre sucesiones, herencias y regalos	1223 Contribuciones imputadas
1134 Impuestos sobre transacciones financieras y de capital	<b>13 Donaciones</b>
1135 Otros impuestos no recurrentes sobre la propiedad	131 De gobiernos extranjeros
1136 Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	1311 Corrientes
114 Impuestos sobre los bienes y servicios	1312 De capital
1141 Impuestos generales sobre los bienes y servicios	132 De organismos internacionales
11411 Impuestos sobre el valor agregado	1321 Corrientes
11412 Impuestos sobre las ventas	1322 De capital
11413 Impuestos sobre el volumen de ventas y otros impuestos generales sobre los bienes y servicios	133 De otras unidades del gobierno general
1142 Impuestos selectivos	1331 Corrientes
1143 Utilidades de los monopolios fiscales	1332 De capital
1144 Impuestos sobre servicios específicos	<b>14 Otros ingresos</b>
1145 Impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes o realizar actividades	141 Rentas de la propiedad
11451 Impuestos sobre los vehículos automotores	1411 Intereses
11452 Otros impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes o realizar actividades	1412 Dividendos
1146 Otros impuestos sobre los bienes y servicios	1413 Retiros de los ingresos de las cuasicorporaciones
115 Impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales	1414 Rentas de la propiedad atribuidas a los titulares de pólizas de seguros
1151 Derechos de aduana y otros derechos de importación	1415 Arriendo de activos tangibles no producidos
1152 Impuestos sobre las exportaciones	142 Ventas de bienes y servicios
1153 Utilidades de los monopolios de exportación o de importación	1421 Ventas de establecimientos de mercado
1154 Utilidades de operaciones cambiarias	1422 Derechos administrativos
1155 Impuestos sobre las operaciones cambiarias	1423 Ventas incidentales de establecimientos no de mercado
1156 Otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales	1424 Ventas imputadas de bienes y servicios
116 Otros impuestos	143 Multas, sanciones pecuniarias y depósitos en caución transferidos
1161 Pagaderos únicamente por las empresas	144 Transferencias voluntarias distintas de donaciones
1162 Pagaderos por otras entidades distintas de las empresas o no identificables	1441 Corrientes
	1442 De capital
	145 Ingresos diversos y no identificados

## Anexo III. MEFP 2001: Clasificación económica del gasto

<b>Gasto</b>	
<p><b>21 Remuneración a los empleados</b>            211 Sueldos y salarios            2111 Sueldos y salarios en efectivo            2112 Sueldos y salarios en especie            212 Contribuciones sociales            2121 Contribuciones sociales efectivas            2122 Contribuciones sociales imputadas</p> <p><b>22 Uso de bienes y servicios</b></p> <p><b>23 Consumo de capital fijo</b></p> <p><b>24 Intereses</b>            241 A no residentes            242 A residentes distintos del gobierno general            243 A otras unidades del gobierno general</p> <p><b>25 Subsidios</b>            251 A corporaciones públicas            2511 A corporaciones públicas no financieras            2512 A corporaciones públicas financieras            252 A empresas privadas            2521 A empresas privadas no financieras            2522 A empresas privadas financieras</p> <p><b>26 Donaciones</b>            261 A gobiernos extranjeros            2611 Corrientes            2612 De capital            262 A organismos internacionales            2621 Corrientes            2622 De capital            263 A otras unidades del gobierno general            2631 Corrientes            2632 De capital</p>	<p><b>27 Prestaciones sociales</b>            271 Prestaciones de la seguridad social            2711 Prestaciones de la seguridad social en efectivo            2712 Prestaciones de la seguridad social en especie            272 Prestaciones de asistencia social            2721 Prestaciones de asistencia social en efectivo            2722 Prestaciones de asistencia social en especie            273 Prestaciones sociales del empleador            2731 Prestaciones sociales del empleador en efectivo            2732 Prestaciones sociales del empleador en especie</p> <p><b>28 Otros gastos</b>            281 Gastos de la propiedad distintos de intereses            2811 Dividendos (solo corporaciones públicas)            2812 Retiros de los ingresos de las cuasicorporaciones (solo corporaciones públicas)            2813 Gastos de la propiedad atribuidos a los titulares de pólizas de seguros            2814 Arriendo de activos tangibles no producidos            282 Otros gastos diversos            2821 Corrientes            2822 De capital</p>

## Anexo IV. MEFP 2001: Clasificación del gasto por funciones del gobierno<sup>23</sup>

Erogaciones totales	
<b>701 Servicios públicos generales</b>	<b>706 Vivienda y servicios comunitarios</b>
7011 Órganos ejecutivos y legislativos, asuntos financieros y fiscales, asuntos exteriores	7061 Urbanización
7012 Ayuda económica exterior	7062 Desarrollo comunitario
7013 Servicios generales	7063 Abastecimiento de agua
7014 Investigación básica	7064 Alumbrado público
7015 Investigación y desarrollo: Servicios públicos generales	7065 Investigación y desarrollo: Vivienda y servicios comunitarios
7016 Servicios públicos generales n.e.p. <sup>1</sup>	7066 Vivienda y servicios comunitarios n.e.p.
7017 Transacciones de la deuda pública	<b>707 Salud</b>
7018 Transferencias de carácter general entre diferentes niveles de gobierno	7071 Productos, útiles y equipos médicos
<b>702 Defensa</b>	7072 Servicios para pacientes externos
7021 Defensa militar	7073 Servicios hospitalarios
7022 Defensa civil	7074 Servicios de salud pública
7023 Ayuda militar al exterior	7075 Investigación y desarrollo: Salud
7024 Investigación y desarrollo: Defensa	7076 Salud n.e.p.
7025 Defensa n.e.p.	<b>708 Actividades recreativas, cultura y religión</b>
<b>703 Orden público y seguridad</b>	7081 Servicios recreativos y deportivos
7031 Servicios de policía	7082 Servicios culturales
7032 Servicios de protección contra incendios	7083 Servicios de radio y televisión y servicios editoriales
7033 Tribunales de justicia	7084 Servicios religiosos y otros servicios comunitarios
7034 Prisiones	7085 Investigación y desarrollo: Esparcimiento, cultura y religión
7035 Investigación y desarrollo: Orden público y seguridad	7086 Actividades recreativas, cultura y religión n.e.p.
7036 Orden público y seguridad n.e.p.	<b>709 Educación</b>
<b>704 Asuntos económicos</b>	7091 Enseñanza pre-escolar y enseñanza primaria
7041 Asuntos económicos, comerciales y laborales en general	7092 Enseñanza secundaria
7042 Agricultura, silvicultura, pesca y caza	7093 Enseñanza postsecundaria no terciaria
7043 Combustibles y energía	7094 Enseñanza terciaria
7044 Minería, manufacturas y construcción	7095 Enseñanza no atribuible a ningún nivel
7045 Transporte	7096 Servicios auxiliares de la educación
7046 Comunicaciones	7097 Investigación y desarrollo: Educación
7047 Otras industrias	7098 Enseñanza n.e.p.
7048 Investigación y desarrollo: Asuntos económicos	<b>710 Protección social</b>
7049 Asuntos económicos n.e.p.	7101 Enfermedad e incapacidad
<b>705 Protección del medio ambiente</b>	7102 Edad avanzada
7051 Ordenación de desechos	7103 Supérstites
7052 Ordenación de aguas residuales	7104 Familia e hijos
7053 Reducción de la contaminación	7105 Desempleo
7054 Protección de la diversidad biológica y del paisaje	7106 Vivienda
7055 Investigación y desarrollo: Protección del medio ambiente	7107 Exclusión social n.e.p.
7056 Protección del medio ambiente n.e.p.	7108 Investigación y desarrollo: Protección social
	7109 Protección social n.e.p.

<sup>1</sup>n.e.p. = no clasificados en otra partida.

<sup>23</sup>El MEFP 2001 incorpora la clasificación de las funciones del gobierno (COFOG, por sus siglas en inglés) de la OCDE y de las Naciones Unidas.



**TNM/09/06 (S)**

**Fondo Monetario Internacional**  
**Departamento de Finanzas Públicas**

700 19th Street NW

Washington, DC 20431 EE.UU.

Teléfono: 1-202-623-8554

Fax: 1-202-623-6073