

Prevención y gestión de los atrasos en el pago de los gastos públicos

Preparado por Suzanne Flynn y Mario Pessoa

Departamento de Finanzas Públicas

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL

Departamento de Finanzas Públicas

Prevención y gestión de los atrasos en el pago de los gastos públicos

Preparado por Suzanne Flynn y Mario Pessoa

Distribución autorizada por Sanjeev Gupta

Marzo de 2014

DESCARGO DE RESPONSABILIDAD: Esta Nota Técnica de Orientación no debe considerarse representativa de la opinión del FMI. Las opiniones expresadas en esta Nota son las de los autores y no necesariamente representan las del FMI, o las políticas del FMI.

Números de clasificación JEL:	H50, H60, H61, H63, H68, H83
Palabras clave:	atraso, control de compromisos, gasto público, finanzas públicas, gestión financiera pública, tesorería
Correo electrónico de los autores:	sflynn@imf.org y mpessoa@imf.org

NOTAS TÉCNICAS Y MANUALES

Prevención y gestión de los atrasos en el pago de los gastos públicos

Preparado por Suzanne Flynn y Mario Pessoa

Los principales temas tratados en esta nota técnica son los siguientes:

- Definición y tipología de los atrasos en el pago de gastos públicos.
- Impacto económico de la acumulación crónica de atrasos en el pago de gastos.
- Causas fundamentales de los atrasos en el pago de gastos.
- Mecanismos de prevención y control del atraso en el pago de gastos.
- Estrategias utilizadas para gestionar y regularizar el atraso en el pago de gastos.

I. Introducción¹

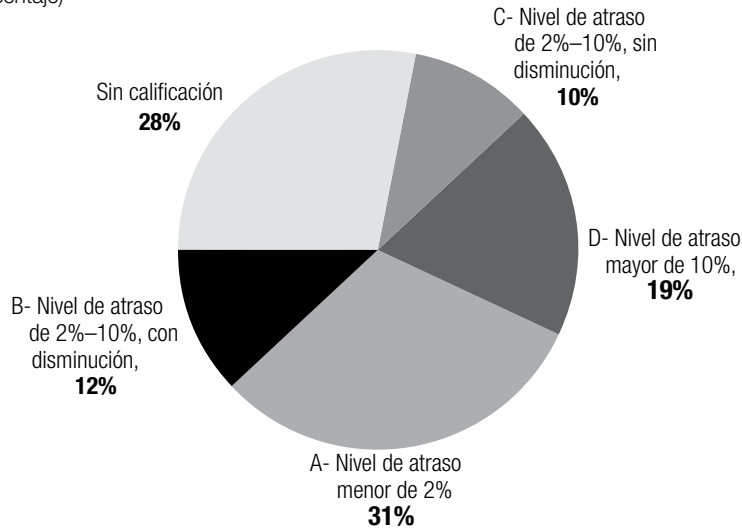
La acumulación de atrasos en el pago de los gastos públicos es uno de los problemas más comunes de la gestión financiera pública (GFP). Como muestra el gráfico 1, una encuesta de 121 evaluaciones sobre gasto público y rendición de cuentas financieras (PEFA, por sus siglas en inglés) reveló que en solo el 31% de los países el nivel de morosidad del gobierno central era inferior al 2% del gasto total del gobierno central; en casi una quinta parte de los países, superaba el 10%; en el 22%, estaba entre 2% y 10%, y en el 28%, la información no estaba disponible, lo cual demuestra la falta de informes y control adecuado.

El atraso en el pago de gastos ha sido un tema importante en la mayoría de los programas respaldados por el FMI. Como muestra el gráfico 2, algunos países con programas del FMI acumularon atrasos en el pago de gastos equivalentes a más del 20% del PIB. Se incluyeron parámetros de referencia estructurales o criterios de ejecución vinculados a estos atrasos en el 95% de los 140 programas respaldados por el FMI entre 1999 y 2012, así como reformas para afianzar la capacidad de los gobiernos para identificar, verificar, declarar y regularizar los atrasos, y realzar los controles de gasto para evitar la acumulación de nuevos atrasos.

¹Contribuyeron a esta nota con sus análisis y comentarios M. Cangiano, R. Hughes, J. Mueller, R. Allen, M. Fouad, B. Clements, J. Gardner, D. Gentry, D. Last, K. Kaufman, F. Kuteesa, A. Lemgruber, C. Marzan, D. Moretti, C. Roehler, B. Taiclet, P. Khemani, R. Dippelsman, J. Moon, T. Wickens, D. Leigh, R. Agarwal, A. Palmason y P. Mauro.

Gráfico 1. Nivel de atraso en el pago de gastos como porcentaje del gasto total efectivo (indicador 4(i) del PEFA)

(En porcentaje)

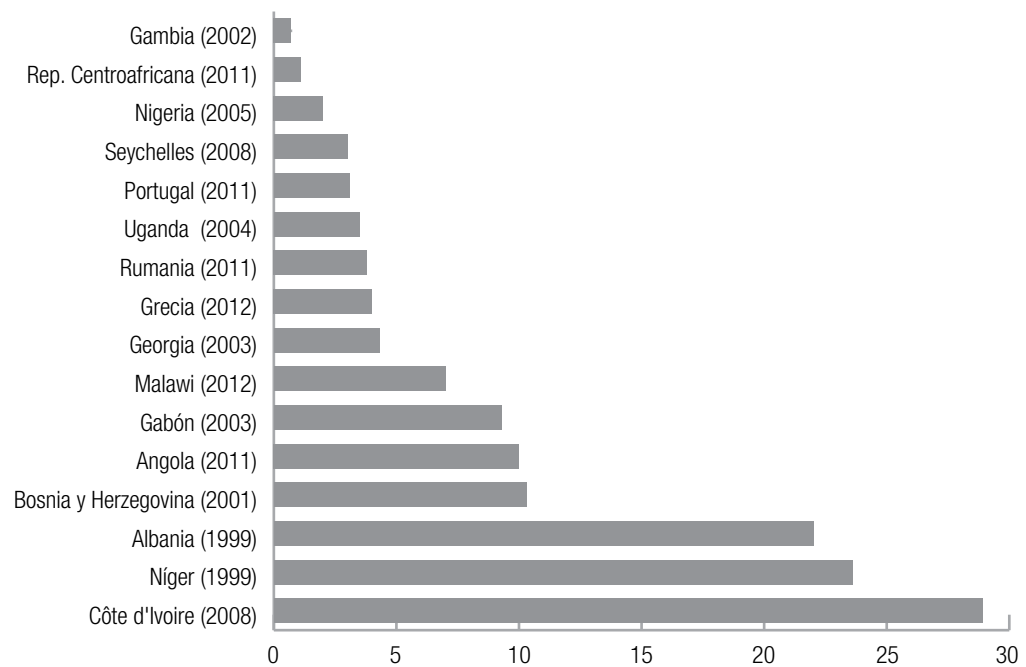


Fuente: Calificación según evaluaciones del PEFA de 121 países, durante el período 2006–2012. Véase www.pefa.org.

Nota: El indicador 4(i) "Nivel de atraso en los pagos de gastos (como porcentaje del gasto total efectivo para el ejercicio correspondiente) y toda variación reciente del nivel" tiene los siguientes criterios de calificación: A = El nivel de atraso es bajo (a saber, menos de 2% del gasto); B = El nivel de atraso representa 2%–10% del gasto total; los datos indican que ha disminuido significativamente (a saber, más de 25% en los dos últimos años); C = El nivel de atraso representa 2%–10% del gasto total; no hay indicios de que haya disminuido significativamente en los dos últimos años; D = El nivel de atraso supera 10% del gasto total.

Gráfico 2. Nivel de atraso en algunos programas de países respaldados por el FMI como porcentaje del PIB, 1999–12

(En porcentaje)



Fuente: Programas respaldados por el FMI, <http://www.imf.org/external/country/index.htm>.

II. Definición y tipología de los atrasos en el pago de gastos

El gasto público en atraso está constituido por obligaciones financieras asumidas por cualquier nivel del sector público en relación con las cuales existen pagos vencidos. El pago puede estar vencido debido a una obligación jurídica en particular (como el pago de prestaciones de la seguridad social, o salarios), un compromiso contractual específico (como el pago por la construcción de una carretera) o un acuerdo de servicio continuo (como el pago por el suministro eléctrico). El valor de la obligación en atraso en el pago de gastos está dado por el monto del pago vencido original, así como todo interés o sanción financiera que el gobierno pueda acumular (y no pagar) en consecuencia. El recuadro 1 define los principales términos utilizados en el proceso de gasto.

El momento exacto en que un pasivo del gobierno incurre en atraso suele variar de acuerdo con el tipo de gasto. Concretamente:

- En el caso de la remuneración de particulares o las transferencias a hogares en forma de sueldos, salarios, prestaciones sociales y pensiones, hay atraso en cuanto se cumple la fecha de pago jurídica o contractualmente definida.
- En el caso del pago a contratistas comerciales por el suministro de bienes, servicios o activos fijos, el pago de este gasto incurre en atraso cuando: 1) se entregó el bien, se prestó el servicio o se creó el activo; 2) se recibió una factura; 3) se ha verificado que el bien, servicio o activo fue entregado, y 4) se ha cumplido la fecha de vencimiento del pago indicada en la factura o ha transcurrido el número de días dispuestos para el pago en la ley, regulación, política de pago o práctica local.
- En el caso de consumo de servicios públicos, como electricidad, agua y teléfono, para los cuales existen procedimientos generales de pago aplicables a todos los consumidores, se considera que el pago de un gasto incurre en atraso una vez pasada la fecha de vencimiento del pago ordinario.
- En el caso de transferencias obligatorias a fondos estipulados por ley (como los fondos de la seguridad social) o a gobiernos subnacionales, el pago de un gasto incurre en atraso cuando ha pasado la fecha de vencimiento especificada en la ley, regulación o calendario de transferencias.
- En el caso de reintegros impositivos a los contribuyentes, como la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) o los reintegros del impuesto sobre la renta, la obligación incurre en atraso cuando la fecha de reintegro se ha cumplido y el plazo de pago ha vencido.
- En el caso de pagos de interés o capital sobre la deuda pública u otros pasivos, el pago de un gasto está en atraso en cuanto se ha cumplido la fecha de pago programada. El atraso en la amortización de la deuda no se define como un atraso en el pago de gastos para efectos de la declaración de información financiera, ya que representa operaciones de financiamiento según las normas contables y estadísticas internacionales. Sin embargo, representa una obligación de pago y debe divulgarse e incluirse en toda estrategia para subsanar atrasos.

En la práctica cuándo se constituye un pago en atraso, puede variar de un país a otro, porque no hay una fecha de vencimiento de pago claramente estipulada en las leyes, regulaciones o políticas.

Recuadro 1. Definición de la principal terminología relacionada con el gasto público

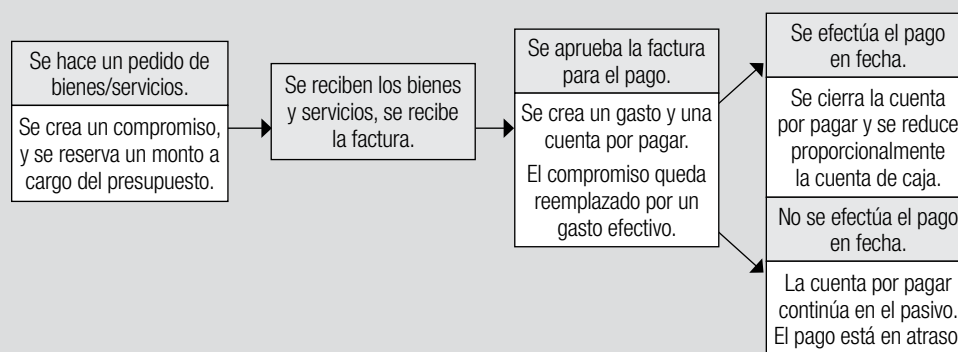
Compromisos: Acuerdos explícitos o implícitos de efectuar pagos a otra parte a cambio del suministro de bienes y servicios o el cumplimiento de otras condiciones. Los compromisos pueden afectar a determinados bienes y servicios y surgir cuando una entidad pública realiza un acto formal; por ejemplo, expedir una orden de compra o firmar un contrato. Los compromisos también pueden ser de naturaleza continua que requiere una serie de pagos. Los compromisos de este tipo pueden implicar un contrato, pero a menudo están basados en una obligación jurídica. Tal es el caso, por ejemplo, de los salarios, los servicios públicos y los pagos por prestaciones sociales.

Pasivos: Subconjunto de compromisos establecidos cuando una entidad está obligada en determinadas circunstancias a suministrar fondos o recursos a otra parte. Incluyen deuda, alquileres y suministros pendientes, así como cuentas a pagar por el suministro de bienes entregados o servicios prestados. El pasivo surge cuando un tercero satisface las condiciones del contrato o acuerdo similar. No todos los compromisos se transforman en pasivos; por ejemplo, cuando el proveedor no satisface la obligación de entregar bienes o servicios tal como lo estipula el acuerdo.

Cuentas por pagar (o acreedores): Subconjunto de pasivos respecto de los cuales un tercero ha suministrado los bienes o servicios en cuestión, pero no ha recibido pago a cambio. Se crea una cuenta por pagar cuando se aprueba una factura y se la asienta en el libro mayor o en el libro mayor auxiliar de cuentas por pagar como pago pendiente de cobro.

Atraso en el pago de gastos: Subconjunto de cuentas por pagar aún sin saldar después de una fecha de vencimiento específica. Si no hay una fecha de vencimiento específica, el atraso en el pago se define como las cuentas por pagar aún sin saldar después de un determinado número de días siguientes a la fecha de la factura o el contrato, de acuerdo con una ley, regulación, política de pagos del gobierno o práctica local.

Cadena de gasto público



Por ejemplo, en algunos países, las fechas de pago por el suministro de bienes y servicios se fijan únicamente en cada contrato. En otros, la fecha de vencimiento de pago está fijada por ley o regulación. Las prácticas internacionales sobre lo que constituye un atraso aceptable entre la recepción y el pago de las facturas varía entre 30 y 120 días (recuadro 2). En los países de bajo ingreso, el período puede depender de la eficiencia y el estado de avance del sistema de pagos. Si existe una

Recuadro 2. Condiciones de pago de los contratos comerciales en distintos países

El plazo de pago típico de los proveedores del gobierno varía según el país, la operación y, a veces, el tipo de proveedor. La Directiva de lucha contra la morosidad de la Unión Europea (UE, 2011) exige que todas las entidades públicas de los países miembros de la UE les paguen a los proveedores dentro de un plazo de 30 días a partir de la entrega de bienes o prestación de servicios, o que paguen una compensación plana más intereses a una tasa diaria de 8 puntos por encima de la tasa del banco central sobre el monto vencido. En los países de bajo ingreso, el plazo de pago es a menudo más largo y puede depender de la eficiencia y el estado de avance del sistema de pagos. Algunos países, como Australia, Brasil, Estados Unidos y el Reino Unido, tienen la política de pagar a las pequeñas y medianas empresas proveedoras en menos de 30 días a partir de la recepción de la factura para que las firmas, que a menudo están sujetas a limitaciones financieras, no pierdan su capital de trabajo. Algunos países tienen períodos más largos para los contratos de capital, a fin de poder evaluar los servicios prestados. A continuación se incluyen ejemplos de los plazos de pago fijados por ley en distintos países:

Plazo de pago	País
30 días	Afganistán, Australia, Botswana, Brasil, Etiopía, Granada, Jamaica, Kosovo, Malawi, Moldova, países miembros de la UE, República Dominicana, Seychelles, Sudáfrica, Trinidad y Tabago, Túnez, Vanuatu
45 días	Costa Rica, Haití, Lesotho
60 días	Cabo Verde, Guatemala, República Centroafricana, Santo Tomé y Príncipe
90 días	Angola, Benin, Burkina Faso, Camboya, Filipinas, Ghana, Malí, Marruecos, Mauritania, Portugal, Senegal
120 días	Níger
Sin definir	Albania, Armenia, Bangladesh, Bolivia, Burundi, Côte d'Ivoire, El Salvador, Gabón, Georgia, Guinea-Bissau, Honduras, India, Islas Cook, Macedonia, Madagascar, Mauricio, Mozambique, Myanmar, Nepal, Perú, República de Serbia, República del Congo, República Democrática Popular Lao, ex República Yugoslava de Macedonia, Samoa, Sierra Leona, Sudán, Sudán del Sur, Swazilandia, Tayikistán, Timor-Leste, Tonga, Ucrania, Uganda y Yemen

Fuentes: Evaluaciones PEFA 2006–2012 (véase www.pefa.org) y sitios web de los países.

política definida sobre el pago puntual de facturas, una vez pasada la fecha de pago, la expectativa es que el gobierno pague intereses o recargos sobre el monto vencido.

III. Impacto económico de acumulación crónica de atrasos

La acumulación de gastos impagados a su vencimiento por parte de los gobiernos puede tener un efecto negativo grave en la economía nacional². El control y la regularización de atrasos han sido temas de prioridad en casi todos los programas respaldados por el FMI durante la última década. La crisis financiera de 2008 en Europa demostró que la acumulación de atrasos puede representar un problema en las economías avanzadas, como Portugal, Grecia, España e Italia.

² El impacto macroeconómico de los distintos tipos de atrasos se analiza a fondo en Diamond y Schiller (1993), págs. 127–130.

Como lo señalan Diamond y Schiller (1993), un prolongado atraso en el pago del flujo de gastos puede ocultar la verdadera magnitud del déficit público, reducir significativamente el impacto de la política fiscal en la demanda agregada, y terminar socavando la estabilidad macroeconómica. Las consecuencias económicas de la acumulación persistente de atrasos por parte de los gobiernos pueden ser, entre otras:

- *Caída del crecimiento económico.* El atraso implica un problema de liquidez en la economía que puede tener un impacto perjudicial en la demanda agregada. Si las empresas dependen de contratos con el gobierno, el atraso en los pagos puede paralizar o retrasar la actividad, como resultado de los pagos atrasados, o dificultar el acceso al crédito de bancos comerciales, produciendo una desaceleración de la actividad económica y un aumento del desempleo.
- *Encarecimiento del suministro de servicios.* Los proveedores del gobierno intentan mitigar los riesgos y el costo de oportunidad de los retrasos en los pagos incrementando los precios iniciales. Esto reduce la eficiencia del gasto público y contribuye a la inflación a lo largo y a lo ancho de la economía.
- *Disminución o interrupción de la prestación de servicios públicos.* A medida que los suministros se encarecen, los gobiernos con recursos limitados pueden verse obligados a reducir el volumen de suministros adquiridos y/o el volumen de servicios prestados. Los propios proveedores pueden exigirle al gobierno el pago anticipado de los bienes y servicios, limitar el volumen de suministros, o supeditar la entrega de nuevos suministros o servicios al pago de montos vencidos. La prestación de servicios públicos puede detenerse por completo si los proveedores dejan de suministrar servicios esenciales (como electricidad, agua, medicamentos o combustible), o si detienen o postergan la construcción de proyectos de inversión.
- *Mayor captación de rentas.* Los atrasos crónicos en los pagos también aumentan los incentivos para la captación de rentas y la colusión entre gobierno y proveedores, cuando estos últimos buscan adelantar los pagos o evitar los procedimientos de control de gastos³.
- *Alza de las tasas de interés.* Los proveedores faltos de liquidez pueden intentar superar la morosidad de los pagos pidiendo crédito a los bancos, lo cual añade presión a los mercados de crédito y hace subir las tasas de interés. Estas presiones, a su vez, pueden llevar al banco central a distender la política monetaria, haciendo subir aún más el nivel interno de precios.
- *Pérdida de confianza en la política fiscal.* El atraso sustancial en el pago de gastos puede ocultar la verdadera magnitud de las obligaciones del gobierno, en una proporción que puede llegar a 20% del PIB.
- *Costos fiscales de segundo orden.* Cuando los proveedores del gobierno sufren escasez de liquidez, caída de las utilidades, contracción del empleo y pérdida de la confianza en el gobierno, pueden inclinarse a reducir o detener el pago de impuestos y contribuciones a la seguridad social hasta que el gobierno salde lo adeudado⁴.

³ Para un análisis detallado de la captación de rentas en el sistema de gestión de gastos, véase Garamfalvi (1997).

⁴ Aunque la acumulación de atrasos tributarios también constituye un grave problema de administración fiscal en muchos países, no lo abordamos aquí. Para un análisis de las causas, la prevención y la regularización de atrasos tributarios, véase Brondolo (2009).

IV. Causas de los atrasos en el pago de gastos

Los atrasos en el pago de gastos se plantean cuando los gobiernos no pueden cumplir puntualmente con sus obligaciones de pago. La acumulación pasajera de gasto público en atraso a veces es resultado de una escasez aguda de liquidez pública que acompaña a las crisis económicas o financieras graves. Una vez que se supera el shock inmediato de la crisis, la recaudación se recupera y el gobierno puede acceder a los mercados financieros, los pagos atrasados suelen saldarse sin demora y en general la morosidad no se repite.

Los atrasos persistentes en el pago de los gastos suelen ser síntoma de debilidades subyacentes en el sistema de GFP de un país. El atraso en el pago de gastos puede ser resultado de un fallo individual o general de las etapas de la GFP, incluidas deficiencias de los marcos jurídicos, falta de realismo en la presupuestación, controles de gasto débiles o engorrosos, gestión de caja ineficiente, falta o fallas de un sistema informático de gestión financiera (SIGF) o lagunas en la información fiscal. El enfoque más eficaz, por consiguiente, depende de las causas fundamentales y generalmente requiere la acción concertada en una serie de ámbitos de la GFP. Como se describe en el cuadro 1, el proceso de gasto puede estructurarse en cuatro etapas estilizadas: formulación del presupuesto, compromiso de gasto, liquidación o verificación del gasto, y pago. Las deficiencias, los errores o las demoras en cualquiera de ellas pueden llevar a la acumulación de gastos cuyo pago se halle en atraso.

Otra razón para la acumulación de atrasos en el pago de gastos es que los gobiernos no están al tanto de su existencia. Como muestra el gráfico 3, una encuesta de 121 países de ingreso bajo y mediano determinó que el 38% no podía generar datos fiables sobre el saldo de facturas impagas durante los dos últimos años. Solo el 12% de los países genera con regularidad datos fiables sobre el nivel y la duración de los atrasos. Esto puede deberse a las deficiencias del sistema de información fiscal. Primero, algunos sistemas contables no pueden determinar qué pasivos o subconjuntos de pasivos están en atraso: por ejemplo, la fecha de la factura o la fecha de vencimiento de la factura no se registra sistemáticamente en el SIGF o el libro mayor. Segundo, en muchos países, particularmente los que funcionan con sistemas contables y de presupuestación de base caja, no hay obligación de declarar atrasos, o si existe una obligación en tal sentido, la declaración se hace recién al cierre del ejercicio. Por último, la entidad informante pública a menudo está limitada al presupuesto del gobierno central, en tanto que los atrasos pueden estar acumulándose en fondos extrapresupuestarios, entes autónomos, gobiernos subnacionales y empresas estatales.

Aunque los defectos de monitoreo y declaración de atrasos pueden complicar la prevención y la gestión, su causa fundamental suele ser una o más deficiencias del proceso de GFP. Las causas más comunes incluyen:

- *Formulación de presupuestos divorciados de la realidad.* Los presupuestos no realistas pueden ser resultado de proyecciones macroeconómicas o de ingresos exageradamente optimistas o de un provisionamiento insuficiente para partidas de gasto obligatorias⁵. Del lado de los

⁵ Para un análisis más profundo de los factores que dan lugar a diferencias entre las previsiones de un gobierno y la situación fiscal efectiva, véase FMI (2012) "Fiscal Transparency, Accountability, and Risk", IMF Policy Paper 12/807.

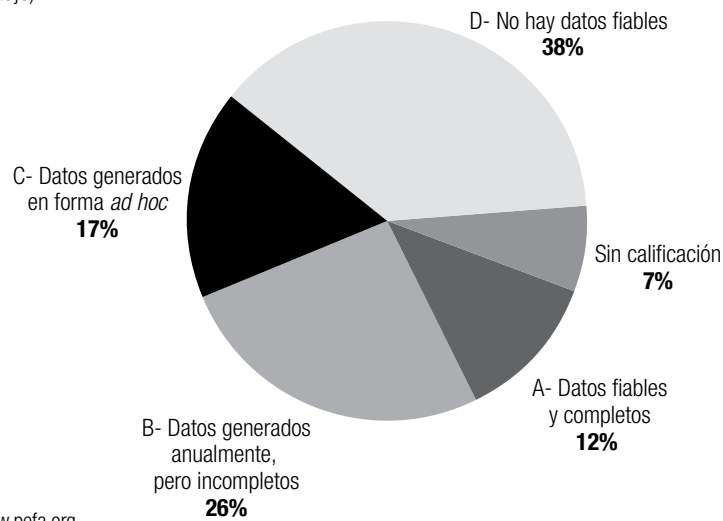
CUADRO 1. ETAPAS DEL PROCESO DE GASTO Y CAUSAS DE LOS ATRASOS

Etapas	Prácticas sólidas	Causas de los atrasos
1. Formulación del presupuesto	<ul style="list-style-type: none"> El gobierno prepara y presenta el presupuesto para aprobación legislativa en base a un marco fiscal a mediano plazo realista o proyecciones presupuestarias anuales. El gobierno hace una evaluación exhaustiva de los riesgos fiscales. Se usan las reservas para imprevistos para hacer frente a gastos no planificados, inevitables e imprevistos. El presupuesto refleja compromisos de gasto arrastrados de otros ejercicios. 	<ul style="list-style-type: none"> El presupuesto no es realista: los compromisos del ejercicio anterior no están totalmente reflejados, se sobreestiman los ingresos presupuestarios y se subestiman los gastos. Las proyecciones a mediano plazo débiles no pueden asegurar un financiamiento adecuado ni evaluar las consecuencias financieras que tendrán en años futuros los costos de nuevos programas de prestaciones sociales, los aumentos salariales y los nuevos proyectos de inversión. Evaluación deficiente de los riesgos fiscales y de medidas para mitigarlos. Gastos imprevistos; cambio de los indicadores macroeconómicos; variación significativa de los precios; garantías exigidas imprevistamente, y fallos judiciales sin mecanismos para absorberlos, como reservas para contingencias. La capacidad para financiar el déficit es demasiado optimista, particularmente en países que dependen mucho del financiamiento externo y tienen un mercado financiero pequeño.
2. Compromiso de gasto¹ (gravamen o compromiso)	<ul style="list-style-type: none"> El derecho a adquirir bienes o servicios se concreta con la expedición de una orden de compra o un contrato, y registran compromisos para todos los tipos de gasto. La planificación de efectivo refleja los perfiles de los compromisos. Los mecanismos de observación y control abarcan todos los fondos presupuestarios y extrapresupuestarios del sector público. 	<ul style="list-style-type: none"> Algunos gastos no se incluyen en el sistema de control de compromisos; por ejemplo, rentas, facturas por servicios públicos, salarios y transferencias. La disponibilidad prevista de efectivo no es fiable ni guía los toques de compromiso. Los mecanismos de vigilancia y control de compromisos de los fondos extrapresupuestarios y las entidades que funcionan fuera del presupuesto no son adecuados.
3. Verificación (o liquidación) del gasto²	<ul style="list-style-type: none"> Concluyen los trabajos, se entregan los bienes y servicios y se recibe la factura. Se asienta un pasivo en un sistema contable de base devengado. El pasivo surge cuando el tercero cumple sus obligaciones contractuales. La factura se transforma en una obligación, y la fecha de vencimiento del pago se asienta en el sistema contable. En los sistemas contables de base caja, hay controles para hacer un seguimiento de los compromisos y las obligaciones. 	<ul style="list-style-type: none"> El proveedor puede acordar extraoficialmente con la unidad de gasto no presentar la factura hasta que no se haya asignado una partida de gasto. La unidad de gasto puede no registrar una factura. La fecha de la factura no queda reflejada en el sistema contable. En un sistema contable de base caja pura, no hay un sistema que haga seguimiento de los compromisos y las obligaciones.
4. Pago	<ul style="list-style-type: none"> El oficial contable o financiero hace una solicitud de pago, y el pago se asienta en el sistema contable, eliminando el pasivo. El departamento de finanzas o la tesorería procesa la orden de pago y expide cheques o transferencias electrónicas. Se conoce la fecha de vencimiento del pago, y hay fondos disponibles en las cuentas bancarias del gobierno en la fecha de vencimiento. Existe una secuencia cronológica de pago. Se hacen los cheques o las transferencias electrónicas sin tardanza a favor del acreedor. 	<ul style="list-style-type: none"> Las órdenes de pago no se procesan a tiempo. El efectivo está racionado porque las proyecciones de flujos de efectivo son deficientes y el efectivo disponible no basta para cumplir las obligaciones de pago. La conciliación bancaria es infrecuente y no se conocen los saldos bancarios disponibles. Los funcionarios no siguen una secuencia de pago cronológica y retienen selectivamente las órdenes de pago. El banco central o los bancos comerciales pueden retener los cheques o las transferencias debido a la falta de efectivo en las cuentas bancarias, con lo cual quedan flotando cheques impagos.

¹ Algunos países también tienen una etapa de *reserva* (o precompromiso), en la cual se reserva presupuesto mientras se recopila la información (por ejemplo, durante una licitación o la preparación de la nómina). Esta etapa puede malinterpretarse como un compromiso (como ocurrió, por ejemplo, en Italia o Portugal) pero no genera ninguna obligación contractual de pago.

² En la mayoría de los países francófonos, el período para un atraso oficialmente reconocido comienza con la aceptación por parte del Tesoro (*prise en charge*) de la orden de pago (*mandat*) y no con la entrega del bien o servicio y la recepción de la factura. El período entre la aceptación de bienes y servicios (*liquidation*) y el pago puede prolongarse y no se cuenta al medir oficialmente el flujo de atrasos.

Gráfico 3. Disponibilidad de datos sobre el atraso en el pago de gastos de 121 países, indicador 4(ii) (calificaciones del PEFA, 2006–12)
(En porcentaje)



Fuente: www.pefa.org.

Nota: El indicador 4(ii) sobre disponibilidad de datos para la observación del saldo de los atrasos en los pagos de gastos tiene los siguientes criterios de calificación: A = Se generan datos fiables y completos sobre el saldo de los atrasos a través de procedimientos de rutina como mínimo al cierre de cada ejercicio (y se incluye un perfil de antigüedad); B = Se generan datos sobre el saldo de los atrasos anualmente, pero quizá no sean completos en el caso de algunas categorías de gasto determinadas o instituciones presupuestarias específicas; C = Se han generado datos sobre el saldo de los atrasos como mínimo en un ejercicio exhaustivo *ad hoc* durante los dos últimos años; D = No existen datos fiables sobre el saldo de los atrasos durante los dos últimos años.

ingresos, la incertidumbre en torno a la escala y el calendario del respaldo presupuestario externo puede plantear un problema concreto para los países en desarrollo. Esta incertidumbre también puede plantearse en los países ricos en recursos naturales que dependen significativamente del ingreso generado por los recursos naturales (por ejemplo, petróleo y minerales), en tanto que la volatilidad de los precios internacionales de las materias primas puede complicar las proyecciones presupuestarias. Del lado del gasto, los ministerios y órganos a veces utilizan una subpresupuestación deliberada de infraestructuras, programas de prestaciones sociales, subsidios a empresas estatales o artículos esenciales (por ejemplo, servicios públicos, medicamentos, mantenimiento, o alimentos para hospitales, prisiones y escuelas) como táctica para obtener la autorización inicial de una variedad más amplia de gastos que la que pueden costear en última instancia.

- *Ausencia de control de compromisos.* Controlar los compromisos es algo esencial para controlar el gasto e impedir los atrasos (Radev y Khemani, 2009). El control de compromisos gestiona la asunción inicial de obligaciones, en lugar de los pagos de caja posteriores, a fin de evitar la acumulación de pasivos demasiado costosos y facturas impagadas. Los controles de compromisos basados en topes al gasto o límites al uso de efectivo concilian la disponibilidad de recursos en efectivo con los compromisos, asegurando así que las unidades de gasto puedan suscribir contratos o asumir otras obligaciones solo si existen suficientes saldos exentos de gravámenes, o si estos tienen probabilidades de estar disponibles en el momento del pago. Los datos empíricos muestran una estrecha relación entre la acumulación de atrasos y la falta de controles adecuados sobre los compromisos. El cuadro

CUADRO 2. RELACIÓN ENTRE LOS INDICADORES PEFA PI-4 (I) SOBRE SALDO DE LOS ATRASOS Y PI-20 (I) SOBRE CONTROLES DE COMPROMISOS

Indicador	PI 20 – (i) Eficacia de los controles de los compromisos de gasto				
	A	B	C	D	
PI 4 – (i) Saldo de los atrasos de pagos de gastos (como porcentaje del gasto total real del ejercicio correspondiente) y toda variación reciente de ese saldo	A	Armenia (2008), Azerbaiyán (2008), Brasil (2009), Costa Rica (2010), Etiopía (2010), Marruecos (2009), Mauricio (2011), Noruega (2008), Perú (2009), Sudáfrica (2008), Timor-Leste (2010), Tonga (2010), Túnez (2010), Ucrania (2011)	Belarús (2009), Burkina Faso (2010), Cabo Verde (2008), Honduras (2009), Indonesia (2011), Kazajistán (2009), Kosovo (2009), Moldova (2008), Mozambique (2011), Niue (2011), San Vicente y las Granadinas (2006), Tailandia (2009), Trinidad y Tabago (2008), Vanuatu (2009)	Benin (2007), Burundi (2009), Camboya (2010), Georgia (2008), Mauritania (2008), República Dominicana (2012), Seychelles (2011), Tayikistán (2012)	Maldivas (2009), Tuvalu (2007)
	B	Dominica (2010), El Salvador (2009), Malí (2010), Rwanda (2010), Serbia (2010), Zimbabwe (2011)	Madagascar (2008)	Ecuador (2010), Kenia (2009), Federación Rusa (2007), Santo Tomé y Príncipe (2010), Senegal (2011)	República Democrática Popular Lao (2010), Turquía (2009)
	C		Afganistán (2008), Colombia (2009), Santa Lucía (2010), Tanzania (2010)	Chad (2009), Filipinas (2010), Guinea (2007), Haití (2008), Nepal (2008), Paraguay (2011)	Granada (2010)
	D	Kuwait (2010)	Camerún (2008), Liberia (2009), Nauru (2010), Níger (2008), Sierra Leona (2010)	Côte d'Ivoire, (2008), Guatemala (2010), Guinea Bissau (2009), Líbano (2011), República Centroafricana (2010), Sudán (2010), Sudán del Sur (2011), Togo (2009), Zambia (2008)	Antigua y Barbuda (2010), Belice (2009), Cisjordania y Gaza (2007), Comoras (2008), Ghana (2010), República del Congo (2006), República Kirguisa (2009)

Fuente: Evaluaciones PEFA de 85 países en 2006–2012 (véase www.pefa.org).

Nota: El indicador PEFA PI-20 (i), "Eficacia de los controles de compromiso de gasto", tiene los siguientes criterios de calificación: A = Existen controles de compromiso de gasto que limitan los compromisos al efectivo realmente disponible y a las asignaciones presupuestarias (revisadas) aprobadas; B = Existen controles de compromiso de gasto que limitan los compromisos al efectivo realmente disponible y a las asignaciones presupuestarias aprobadas para la mayoría de los tipos de gasto, con pequeñas excepciones; C = Existen procedimientos de control de los compromisos de gasto y son parcialmente eficaces, pero es posible que no cubran íntegramente todos los gastos o que ocasionalmente se los viole; D = En general, hay una ausencia de sistemas de control de los compromisos o se los viola con regularidad. En cuanto al indicador PEFA PI-4(i), véase la nota al gráfico 1.

2 muestra la relación entre los indicadores del PEFA relacionados con el atraso y los controles de compromisos. Los países con controles de compromisos sólidos suelen exhibir niveles de morosidad más bajos, y los países con un control de compromisos deficiente tienen una tendencia más elevada a acumular atrasos sustanciales en el pago de gastos.

- *Mala administración de caja.* Aun si los compromisos de gasto se registran y se controlan respetando los topes de gasto o los límites al uso de efectivo, se pueden acumular atrasos si no existe suficiente liquidez para pagar las facturas cuando vencen. Por consiguiente, los límites a los compromisos deben estar vinculados a entradas proyectadas de efectivo y debe haber mecanismos adecuados en el ministerio de Hacienda para recopilar datos sobre las

previsiones realizadas por las entidades presupuestarias, hacer una agregación de los datos y producir previsiones continuas que guíen los techos de los compromisos de gasto (Lienert, 2009). Los mecanismos bancarios del gobierno deben unificarse en una cuenta única de tesorería (Pattanayak y Fainboim, 2011) para que el ministerio de Hacienda o el Tesoro puedan hacer un seguimiento de los flujos de efectivo que entran y salen de las cuentas bancarias del gobierno y acumular la liquidez. El Tesoro, como principal agente financiero del gobierno, debe administrar los saldos de efectivo y deuda del gobierno de modo que existan fondos suficientes para atender las obligaciones de pago, el efectivo ocioso esté invertido con eficiencia y la emisión de deuda sea óptima.

- *Atrasos en el procesamiento de pagos.* Aún si se controlan los compromisos y existe liquidez disponible para efectuar pagos, estos pueden atrasarse debido a demoras administrativas en el procesamiento de las operaciones de gasto. Los requisitos de documentación excesivos, las auditorías *ex ante* engorrosas, o la falta de personal o automatización pueden ralentizar el procesamiento de las facturas y la realización de los pagos. Los atrasos ocurren en distintas etapas y a veces están asociadas a la captación de rentas, la falta de recursos, una capacidad débil y procedimientos ineficientes.
- *Morosidad deliberada.* En los países que contabilizan y declaran datos fiscales sobre base caja, los gobiernos pueden verse tentados a atrasar deliberadamente los pagos para poder declarar un saldo en efectivo más alto a corto plazo, especialmente al cierre del ejercicio (Irwin, 2012). Este es un riesgo particular en los años electorales, cuando el gobierno en funciones puede traspasarle a su sucesor un elevado saldo de pagos pendientes sin los recursos correspondientes para financiarlos.
- *Sanciones ineficaces.* Los controles de gasto pueden verse socavados por sanciones ineficaces, o la falta de voluntad para hacerlas cumplir ante funcionarios o instituciones que no cumplen con la ley. Este incumplimiento puede incluir lo siguiente: asumir compromisos superiores a los toques de gasto o los límites presupuestarios; no registrar los compromisos; cometer fraude o colusión con proveedores; no preparar y publicar informes de ejecución del presupuesto e informes financieros. El marco jurídico debería fijar claramente las responsabilidades de la gestión financiera y las sanciones por incumplimiento a nivel tanto personal como institucional. Las sanciones pueden ser administrativas (destitución o suspensión), penales (prisión o prohibición de candidatura electoral), financieras (multas) u organizativas (reducción de la flexibilidad financiera de la entidad o suspensión o reducción de las asignaciones presupuestarias).

V. Prevención y control de los atrasos en el pago de gastos

La manera más eficaz de controlar la acumulación de atrasos es evitar caer en atraso. Por consiguiente, el primer paso para evitar el atraso es comprender sus fundamentos. Una vez identificadas las causas, entre las medidas correctivas posibles se cuentan las siguientes:

- **Reforzar el marco legal y regulatorio.** El marco legal o las regulaciones relacionadas deberían definir las condiciones de pago (y cuándo se constituye el atraso); los requisitos en

cuanto a declaración de atraso; los controles en las etapas de autorización presupuestaria, compromiso y pago, y las sanciones por incumplimiento.

- **Realzar la credibilidad y el realismo del presupuesto.** Uno de los primeros pasos ante un problema persistente de atraso es elaborar un presupuesto anual más realista. Esto dependerá de supuestos y previsiones sólidos dentro del marco fiscal que sirve de base al presupuesto. Otros pasos básicos pueden contribuir a que los presupuestos anuales reflejen las exigencias de gasto. Entre las medidas que debería tomar el ministerio de Hacienda cabe mencionar las siguientes:
 - Verificar que los costos estén debidamente estimados mediante un análisis del comportamiento histórico de cada categoría de gasto, centrando la atención en aquellas partidas con propensión a la morosidad; generalmente se trata de partidas no discrecionales, como servicios públicos, costos de mantenimiento, suministros para escuelas y prisiones, y partidas discrecionales, tales como proyectos de infraestructura.
 - Asegurarse de que los riesgos para el presupuesto estén debidamente estimados y provisionados, usando las reservas para contingencias.
 - Cerciorarse de que los compromisos pendientes de proyectos de inversión plurianuales estén incluidos en el presupuesto y en las previsiones para años siguientes.
 - Brindar a los ministerios y órganos más certeza a mediano plazo en torno a los recursos. Esto es especialmente crítico en el caso de proyectos de inversión plurianuales complejos. En los sistemas de GFP más avanzados, un marco presupuestario a mediano plazo (MPMP) creíble fija topes al gasto para cada entidad presupuestaria con un horizonte de tres a cinco años. Esto imprime más previsibilidad a los recursos a mediano plazo e impide el lanzamiento de nuevos proyectos y programas o la ampliación de los actuales sin tener en cuenta la capacidad fiscal a mediano plazo para financiarlos.
- **Mejorar la contabilización y el reporte.** La prevención, gestión y regularización de atrasos exigen información exhaustiva, puntual y fiable sobre su tamaño, composición y antigüedad⁶. Los sistemas contables del gobierno deberían reconocer los compromisos, obligaciones y pagos de gastos. A corto plazo, los sistemas contables sobre base caja que reconocen las transacciones únicamente cuando ocurren movimientos de efectivo deben complementarse con mecanismos de declaración separados para monitorear los compromisos de gasto, las facturas recibidas y verificadas, las cuentas por pagar, las facturas pagadas y las morosas. Estos sistemas de monitoreo de atrasos deberían reflejar la magnitud, antigüedad y composición del saldo de pagos atrasados; esta información puede servir de base para identificar las causas y fijar prioridades para la regularización. A más largo plazo, los sistemas contables sobre base devengado, que reconocen un pasivo cuando se presta un servicio o recibe un bien, permitirían la vigilancia sistemática de pasivos. Más allá de que la contabilización sea sobre base caja o devengado, la declaración de cuentas por pagar

⁶ La experiencia reciente de Albania pone de relieve la necesidad de informes periódicos. En 2013, la aparición inesperada de atrasos equivalentes a 5% del PIB generó significativas presiones fiscales. Véase <http://www.financa.gov.al/al/program/strategjia-per-parandalimin-dhe-shlyerjen-e-detyrimeve-te-prapambetura-dhe-plani-i-veprimit>

y la identificación de cuentas cuyos pagos se hallen en atraso deberían ser parte integral del informe fiscal mensual regular y figurar en los estados financieros anuales, como en el caso de Grecia y Portugal⁷.

- **Reforzar el control de compromisos.** El control de compromisos forma parte del sistema de control interno, que debería impedir a las entidades públicas iniciar gastos sin contar con un presupuesto y efectivo. En los países con SIGF integrado, quizá sea posible efectivizar el control de compromisos a través de la generación centralizada de un número de autorización de compromisos, que los proveedores reciben al firmar un contrato. En algunos países, como Brasil (recuadro 3), el número de compromiso se genera antes, durante la licitación, de modo que los proveedores potenciales tienen la certeza de participar en una licitación que ya cuenta con fondos presupuestarios⁸. En los países donde no hay un SIGF en funcionamiento, se deberían elaborar y llevar libros mayores manuales para dejar asentados los presupuestos, compromisos y gastos aprobados, e instituir un marco de información regular.
- **Mejorar la administración de la caja y de la deuda.** Unas proyecciones de caja fiables deberían asegurar que existe liquidez disponible para cumplir con las obligaciones de pago que vayan surgiendo. Para conseguir una administración de efectivo eficaz, el Tesoro debe formular con exactitud y puntualidad estimaciones a corto plazo de las entradas y salidas de efectivo. Las entidades de gasto deben tener la obligación de preparar planes financieros, tanto un calendario de compromisos como de salidas de efectivo probables. A su vez, el ministerio de Hacienda debe atender las necesidades de efectivo de las entidades de gasto operando una cuenta única de tesorería con reservas de efectivo adecuadas para afrontar los pagos que vayan surgiendo. En los países en que las entidades de gasto no están equipadas para elaborar planes sobre el uso de efectivo, el Tesoro quizá tenga que centralizar los pagos y preparar un plan sobre uso de efectivo basado en los datos sobre liquidación y la fecha de vencimiento de los pagos. En los países con mercados de dinero internos líquidos, los gobiernos pueden emitir letras de tesorería a corto plazo para hacer frente a la escasez pasajera de liquidez creada por el desfase entre las fechas de los ingresos y los pagos⁹.
- **Afianzar la supervisión de los gobiernos subnacionales y las empresas estatales.** Además de los retrasos del gobierno central, se han detectado problemas significativos a nivel subnacional y de las empresas estatales de muchos países en crisis. Los gobiernos centrales a menudo tienen un pasivo contingente implícito por la deuda de los gobiernos subnacionales y las empresas estatales. Por consiguiente, los marcos jurídicos de los gobiernos subnacionales y los marcos de gobernanza de las corporaciones públicas deberían exigir el pago puntual de las facturas y la observación y declaración regulares de estos pasivos. Los gobiernos con una capacidad informativa más desarrollada deberían

⁷ Véanse el informe de Grecia (2013), “Payment of Arrears Monthly Bulletin”, <http://www.minfin.gr/portal/en/resource/contentObject/contentTypes/genericContentResourceObject,fileResourceObject,arrayOfFileResourceTypeObject/topic-Names/budgetExecutionBulletin/resourceRepresentationTemplate/contentObjectListAlternativeTemplate#fragment-2>, y el de Portugal (2013), <http://www.dgo.pt/execucaoorcamental/Paginas/LeiCompromissosPagamentosEmAtraso.aspx>

⁸ Los controles de compromisos se examinan más a fondo en Radev y Khemani (2009).

⁹ Para más detalles sobre la administración de efectivo, véanse Lienert (2009) y Gardner y Olden (2013).

Recuadro 3. Brasil: Estrategia exhaustiva para evitar la acumulación de atrasos en el pago de gastos

Brasil implementó un conjunto de medidas para impedir la acumulación de atrasos en los pagos como resultado de la crisis fiscal de la década de 1990. Estas incluyen reformas jurídicas, institucionales y operacionales:

Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF): La LRF estipula que las transferencias presupuestarias al ejercicio siguiente (*restos a pagar*) están autorizadas solo si existe un monto en efectivo equivalente en la cuenta única de tesorería (CUT) al cierre del ejercicio. En los años electorales, está prohibido comprometer gasto que no se pague mientras el gobierno esté en funciones; no está permitido asumir ningún compromiso en los seis meses previos a las elecciones ni cuando no existen recursos financieros en la CUT al final del mandato.

Reglas fiscales: Todo gasto impagado se considera pasivo y forma parte de la deuda bruta del gobierno general. La LRF estipula que los ingresos netos ordinarios relacionados con la deuda bruta no pueden ser superiores al 200% en el caso de los estados, y al 120% en el caso de las municipalidades.

Sistema integrado de administración financiera (Siafi): Estos sistemas se implementaron en el gobierno central y en los gobiernos de los estados para controlar todas las etapas del gasto (dotación presupuestaria, compromiso, liquidación y pago).

CUT: La CUT se creó al mismo tiempo que el Siafi. Todos los ingresos tributarios y no tributarios se canalizan electrónicamente a través del sistema bancario, y se depositan en el banco central.

Control de compromisos: Para pagar cualquier cuenta, es obligatorio registrar las etapas de compromiso, liquidación y pago en el Siafi; de lo contrario, los pagos no se procesan.

Adquisición: La adquisición implica la implementación de un proceso de licitación transparente durante el cual se debe identificar el número de compromiso generado por el Siafi. Este proceso garantiza a los proveedores que hay presupuesto reservado para financiar el gasto en cuestión.

Pago de intereses: Cada contrato de suministro de bienes y servicios impone una sanción financiera al gobierno si efectúa el pago más de 30 días después de la fecha de vencimiento.

Control: La institución suprema de auditoría (*Tribunal de Contas da União*) está facultada para rescindir cualquier contrato considerado potencialmente perjudicial y puede multar a los funcionarios que cometieron irregularidades.

Declaración de pagos atrasados: Los informes fiscales exhaustivos publicados mensualmente proporcionan información sobre compromisos, liquidación y pago de cada entidad presupuestaria y por partida presupuestaria. El pasivo global se publica por separado, pero no así el valor de los pagos atrasados.

Fuente: Gobierno de Brasil 1986, 2000.

apuntar a la declaración consolidada de información fiscal sobre el gobierno general o el sector público en su totalidad¹⁰.

- **Implementar otras soluciones tecnológicas.** Muchos países, sobre todo de África subsahariana, han aprovechado los avances en materia de información, comunicaciones y tecnología para controlar gastos que históricamente contribuyeron a la acumulación de atrasos. Estas medidas incluyen teléfonos móviles o tarjetas telefónicas de prepago, medidores para servicios públicos y tarjetas prepago para comprar combustibles y ciertos suministros. Entre otras medidas, cabe mencionar la centralización de la adquisición de bienes y servicios comunes para aumentar el poder del gobierno para negociar mejores precios, y la autorización a empresas de servicios públicos (por ejemplo, electricidad, teléfonos y gas) para que puedan suspender el servicio a las entidades públicas que no pagan las cuentas.
- **Modernizar los sistemas de información de gestión financiera pública.** Un SIGF moderno debe poder controlar las principales etapas de ejecución del presupuesto. Debería incluir información sobre el presupuesto original, el presupuesto complementario, los compromisos (incluidos los compromisos plurianuales), las liquidaciones, los pagos, las fechas de pago y los pagos atrasados (véase el recuadro 4).

Las estrategias frente a los atrasos deberían estar adaptadas a las circunstancias particulares del país¹¹. El apéndice 1 presenta reformas prioritarias que los países podrían implementar, y el apéndice 2, una muestra de las principales causas de atraso en una variedad de países con programas respaldados por el FMI y de medidas adoptadas para resolver el problema.

VI. Regularización de los atrasos en el pago de gastos

Una vez que el país ha identificado las causas y diseñado medidas para afrontar la acumulación de atrasos, necesita formular una estrategia para eliminar el saldo pendiente. Esta estrategia debería comunicar a los interesados el plan del gobierno, el calendario y los criterios para la liquidación de los atrasos, minimizando toda posibilidad de aparente favoritismo y corrupción en la selección de los acreedores que recibirán pagos. Los siguientes factores clave deberían guiar la estrategia para subsanar los atrasos:

- *Exhaustividad.* La estrategia para subsanar los atrasos debería aplicarse a todos los pagos pendientes en los que incurrieron todas las partes del sector público, ya sea el gobierno central, los gobiernos subnacionales o las empresas estatales.
- *Transparencia.* La regularización de atrasos debería ceñirse a un calendario público, y los criterios sobre prioridades deberían anunciarse y seguirse de manera transparente.
- *Credibilidad.* Para demostrar vocación de atacar el problema de raíz, la estrategia debería incluir medidas para evitar la acumulación de nuevos atrasos, y se debería sancionar debidamente a los ministerios u organismos que no implementen estas medidas.

¹⁰ Véase en el *Manual de estadísticas de finanzas públicas*, FMI (2001) la definición de los sectores gobierno central, gobierno general y sector público.

¹¹ Para más detalles, véanse, por ejemplo, los programas financiados por el FMI para Angola (2010), Burkina Faso (2007), Gambia (2002 y 2007), Ghana (2003 y 2009), Grecia (2010), Portugal (2011), República Dominicana (2003 y 2005), Sierra Leona (2001), Togo (2008) y Uganda (2002), <https://www.imf.org/external/country/index.htm>.

Recuadro 4. El enfoque de Senegal para regularizar y evitar los atrasos en el pago de gastos

Las facturas impagadas habían sido un problema para el gobierno senegalés durante varios años, y llegaron a un punto crítico en octubre de 2008, cuando alcanzaron el 7% del PIB. Esta morosidad fue en parte consecuencia de dificultades con el flujo de efectivo, causadas por aumentos de los subsidios para alimentos y energía, una gestión presupuestaria deficiente y una disminución de la liquidez en la Unión Económica y Monetaria del África Occidental (UEMOA). El gobierno reconoció la necesidad de implementar medidas para solucionar el problema.

Al comienzo, el gobierno designó auditores externos para verificar los pagos pendientes. Las reclamaciones válidas se programaron para reembolso a través del proceso presupuestario, y las inválidas, se rechazaron. Además, el gobierno adoptó las siguientes medidas:

Declaración de información fiscal. Se hicieron reformas para mejorar el formato y la transparencia de los informes presupuestarios, incluida la presentación de datos efectivos sobre el gasto de los ejercicios previo y en curso, y la incorporación a la ley de presupuesto anual de un anexo con datos sobre la ejecución y proyección del presupuesto de todos los organismos que reciben fondos del presupuesto por más de CFAF 5 millones.

Sistemas de gestión financiera. El sistema de vigilancia de la ejecución del presupuesto (SIGFIP) fue reconfigurado para mejorar la eficiencia, realzar la fiabilidad de los datos en tiempo real y ampliar la cobertura para poder monitorear cada etapa de la ejecución del presupuesto. Se crearon interfaces con el *software* contable, que se puso a disposición de todas las unidades contables.

Sanciones. Los administradores que crearon ilegalmente un pasivo para el gobierno comprometiendo a sabiendas gastos superiores a las asignaciones presupuestarias autorizadas fueron llevados ante la cámara disciplinaria financiera del tribunal de auditoría y sujetos a sanción.

Estrategia de regularización. Para fines de marzo de 2009, el nivel de morosidad se había reducido a 1% del PIB mediante la fijación de nuevas prioridades en materia de gasto en inversión, movilización de recursos de los mercados financieros de la UEMOA y respaldo de donantes, sumados a sistemas de gestión financiera pública prudentes y rigurosos.

Fuente: FMI, Senegal: segundo y tercer examen del Instrumento de Apoyo a la Política Económica, enero de 2009 y julio de 2009 (véase <http://www.imf.org/external/country/SEN/index.htm>).

- *Realismo.* El presupuesto anual del gobierno y sus proyecciones fiscales a mediano plazo deberían tener en cuenta debidamente el costo en efectivo de la regularización de los atrasos.
- *Verificación.* Se deberían verificar los atrasos para hacer lugar únicamente a las reclamaciones válidas.

Una estrategia para subsanar atrasos exhaustiva, transparente y fiable generalmente sigue cinco pasos: evaluación, verificación, clasificación, fijación de prioridades y liquidación. Esta sección describe las medidas concretas incluidas en cada paso. Los recuadros 3–7 ilustran cómo elaboraron y aplicaron estas estrategias distintos países.

Recuadro 5. Portugal: Estrategia para regularizar y evitar los atrasos en los pagos

A comienzos de 2011, Portugal definió una estrategia de dos etapas para regularizar atrasos acumulados por más de 5.300 millones de euros (3,1% del PIB) que comprendía: i) la implementación de un nuevo sistema de control de los compromisos de gasto para frenar la acumulación de atrasos, y ii) un plan exhaustivo para liquidar los saldos en atraso con el correr del tiempo. Tras la implementación de la estrategia, en diciembre de 2013, el nivel de atraso era de 1.900 millones de euros (1,1% del PIB).

Marco jurídico y censo de atrasos. El gobierno sancionó legislación que: 1) especificaba que los pagos están en atraso cuando han transcurrido más de 90 días desde el vencimiento; 2) exigía la preparación de un informe anual con las facturas impagadas y clasificaba los atrasos de acuerdo con su tipología, y 3) establecía reglas generales y específicas para la definición de los atrasos y el proceso de regularización.

Declaración de atrasos. En junio de 2011 se inició un censo mensual que cubre todas las entidades del gobierno general. Los tres ámbitos que concentran más del 96% del total de atrasos son el sector de la salud, las administraciones locales y la administración regional de Madeira.

Transparencia. Considerada como un elemento fundamental de la estrategia, toda la información sobre los atrasos se publicó en la página web del ministerio de Hacienda y se actualiza todos los meses.

Control de compromisos. Antes de la regularización de los atrasos, el gobierno aprobó una ley que permitía nuevos compromisos únicamente si los recursos financieros apropiados se encontraban disponibles e introducidos en un sistema auxiliar. Para poner en práctica esta regla, por cada nuevo contrato con proveedores se asigna un número de compromiso que vincula un recurso presupuestario y financiero a ese gasto.

Estrategia de regularización. Cuatro reglas generales fijaron las prioridades de la regularización de atrasos: 1) la antigüedad de los pagos atrasados (las más antiguas se pagaron primero); 2) la acumulación de costos adicionales vinculados a los intereses por atrasos (se dio prioridad a los más costosos); 3) el riesgo de litigios judiciales que podrían tener un impacto financiero adicional, y 4) el impacto socioeconómico vinculado a los atrasos en el pago, como el riesgo de quiebra de los proveedores. Siguiendo estas reglas, cada entidad tuvo que preparar un plan de regularización de pagos que definía cómo y cuándo se remediaría el atraso.

Fuente: Gobierno de Portugal (2012).

A. Evaluación de la morosidad

Una evaluación exhaustiva de los atrasos le permitiría al gobierno comprender la magnitud, composición y antigüedad de las facturas impagadas y fijar prioridades para regularizar la situación. Se debe anunciar un calendario para la evaluación y comunicar una definición clara de los requisitos informativos a todas las instituciones competentes. Se debe fijar una fecha límite para la inclusión de nuevos atrasos a fin de alentar una declaración oportuna y evitar que se generen

reclamaciones fraudulentas¹². Ni siquiera los SIGF que funcionan de forma plena abarcan la totalidad del gobierno general ni del sector público, así que la evaluación del atraso requerirá una recopilación de datos suplementaria.

Se debería crear una base de datos con todas las reclamaciones aparentes e instituir un marco de declaración periódica. La base de datos debería contener suficiente información como para poder definir y clasificar los atrasos según las categorías delineadas en la sección VI.C. Este marco debería incluir todas las entidades que han generado atrasos, ya sea dentro del gobierno central, los gobiernos subnacionales o las empresas estatales. Si el gobierno central no es directamente responsable de regularizar los atrasos a nivel de los gobiernos subnacionales, el gobierno central debería poder definir las normas que se deben cumplir y cerciorarse de que se siguen las reglas. Se deberían anunciar y aplicar sanciones por la falta de declaración o la declaración fraudulenta e incompleta de los atrasos.

Usando la información de la base de datos, se debería realizar un análisis de los tipos de atrasos, su antigüedad y las entidades de gasto que generan los atrasos. Esto ayudará a identificar las causas fundamentales y las medidas correctivas específicas necesarias. Por ejemplo, si los pagos por servicios públicos están atrasados, se podría estudiar la posibilidad de pagarlos por adelantado o ejercer un control más estricto de las transferencias presupuestarias de fondos por partidas presupuestarias dedicadas a los servicios públicos. El examen también ayudará a evaluar si el problema se limita a sucesos pasados o si persiste.

B. Verificación de atrasos

Una vez recopilados los datos sobre el saldo de pagos pendientes, se los debe verificar para asegurarse de que sean reclamaciones genuinas y evitar el pago de reclamaciones fraudulentas. Esta actividad puede estar a cargo de la institución suprema de auditoría, una función de inspección o auditoría interna dentro del ministerio de Hacienda, o auditores privados, según los mecanismos jurídicos e institucionales y la capacidad disponible. El auditor externo debe recibir todos los informes y la información del caso. Este proceso debe incluir los siguientes pasos:

Paso 1. Recopilación de las facturas impagadas: La responsabilidad inicial de presentar la documentación necesaria debería recaer en el principal encargado de las finanzas de la entidad. La responsabilidad de probar la validez de las reclamaciones sin la documentación debida debería recaer en el reclamante. Solo se deberían aceptar originales, no fotocopias, para evitar reclamaciones fraudulentas.

Paso 2. Verificación de las reclamaciones: Los pagos atrasados deben estar sujetos a verificaciones de su existencia, valor y antigüedad. La verificación debe seguir las siguientes pautas:

¹² En muchos países, el gobierno puede no tener autoridad para imponer sanciones por no declarar puntualmente; es posible que el gobierno central tenga solamente el mandato jurídico y el poder político para recopilar datos relativos al presupuesto, y posiblemente algunos fondos extrapresupuestarios. Esa limitación de potestades debe tenerse en cuenta al examinar el marco jurídico de la GFP.

- La validez jurídica de la cuenta por pagar debe verificarse cerciorándose de que la transacción fue debidamente autorizada por un funcionario competente de acuerdo con leyes, reglas y regulaciones autorizadas en materia de adquisición y financiamiento público, y respetando las autorizaciones presupuestarias. En caso contrario, se deberían aplicar las sanciones debidas a los funcionarios, y se debe hacer una evaluación jurídica para determinar si la reclamación es válida.
- Se debe verificar que los bienes fueron suministrados y los servicios fueron prestados, y que fueron aceptados por un funcionario competente. En caso de dudas o de transacciones de alta cuantía, se debe reconfirmar la entrega solicitando información al proveedor. En el caso de bienes y servicios, se pueden solicitar registros financieros al proveedor para verificar que el monto se contabilizó como cuenta por cobrar. En caso de atraso en el pago de salarios, se deben verificar las nóminas para asegurarse de que los beneficiarios se encontraban empleados. En transacciones más complejas, sobre todo las vinculadas a grandes proyectos de construcción u otros proyectos de inversión, se deben exigir comprobantes de adelanto o de finalización expedidos por expertos.
- Se deben verificar las facturas y la documentación comprobatoria para determinar el valor del monto adeudado. Las facturas deben contener la siguiente información como mínimo: monto, proveedor, referencia al contrato o la orden de compra firmada por los funcionarios competentes y documentos que confirmen la entrega de los bienes o servicios, como registros de existencias de la entidad adquirente. En caso de dudas, se debe cotejar la información con los estados financieros de los proveedores.
- Se debe verificar la antigüedad de la cuenta por pagar cotejándola con la factura y otra documentación comprobatoria. En casos dudosos, se debe obtener una confirmación del proveedor.
- El ministerio de Hacienda, teniendo debidamente en cuenta el marco jurídico con respecto a la divulgación de información sobre los contribuyentes, debería verificar ante la entidad recaudadora que los proveedores son contribuyentes inscritos y determinar si están al corriente en los pagos de impuestos.

Paso 3. Categorización de las reclamaciones: Sobre la base del análisis de la validez, cada reclamación debería clasificarse como válida, dudosa o rechazada. Las reclamaciones válidas son las que van acompañadas de documentación adecuada que permite reconocer un pasivo del gobierno. Las reclamaciones dudosas son las que están acompañadas de documentación incompleta. Las reclamaciones rechazadas son las que no fueron acompañadas de documentación legítima.

Paso 4. Apelación de los reclamantes: Se puede invitar a los tenedores de reclamaciones dudosas a presentar documentación adicional para respaldar sus derechos o someter las reclamaciones a arbitrio. Esas reclamaciones pueden ser producto de colusión con funcionarios públicos o deficiencias de los registros. La carga de la prueba de validez debe recaer en los reclamantes, y el gobierno puede decidir resolver cada caso por separado, siguiendo las recomendaciones del

Recuadro 6. Liberia: Estrategia para regularizar y evitar nuevos atrasos en el pago de gastos

Liberia emergió de la guerra civil con atrasos internos a funcionarios públicos, proveedores e instituciones financieras nacionales estimados en US\$914 millones (150% del PIB) en 2006. La responsabilidad de la regularización de los atrasos recayó en un subministro de Hacienda, que creó un mecanismo de enlace entre la unidad de gestión de deuda encargada de llevar la cuenta de las reclamaciones verificadas, el servicio jurídico del ministerio de Hacienda y el ministerio de Justicia (que brindaría asesoramiento sobre la validez de las reclamaciones). En presupuestos posteriores se fijaron asignaciones presupuestarias para saldar las reclamaciones.

Verificación. Tras una verificación exhaustiva con la asistencia del auditor general, las reclamaciones se clasificaron en tres categorías: válidas, dudosas y rechazadas. Se invitó a los tenedores de reclamaciones dudosas a presentar documentación adicional. Se determinó que las reclamaciones válidas ascendían a US\$304 millones (50% del PIB).

Control de compromisos. Se instituyó un riguroso control manual centralizado de compromisos para evitar la acumulación de nuevos atrasos.

Estrategia de regularización. El gobierno elaboró una exhaustiva estrategia de resolución de pagos atrasados internos. Las reclamaciones válidas se descontaron a una tasa convenida; se hicieron acuerdos con las instituciones financieras para saldar las reclamaciones en un plazo de 30 años, a partir de 2007/08, incrementando los cargos por el servicio de la deuda después de un período de gracia de cuatro años para el reembolso del capital.

Un estudio PEFA de 2012 indica que el saldo de morosidad había caído a US\$49 millones (4,2% del PIB) para fines de 2011.

Fuente: Gobierno de Liberia, estrategia de resolución de la deuda interna (2008), y evaluación PEFA de Liberia (2012).

auditor externo o del árbitro independiente. Los reclamantes deben tener derecho a apelar la decisión del auditor externo o del árbitro independiente a través del sistema judicial.

Paso 5. Rechazo de las reclamaciones inválidas: El gobierno debe notificar formalmente los rechazos a los reclamantes, exponiendo las razones. Es esencial que el gobierno conserve registros completos de las decisiones para defenderse de medidas judiciales futuras. El recuadro 6 esboza el enfoque que utilizó Liberia para la verificación y regularización de los atrasos.

C. Clasificación de los atrasos

Una vez recopilados y verificados, los datos sobre los atrasos deben analizarse y clasificarse a efectos de la regularización de los atrasos. El ministerio de Hacienda debe crear y mantener una base de datos central sobre los pagos pendientes válidos. Esa puede ser una tarea que consume mucho tiempo y recursos y requiera personal con dedicación exclusiva. Una solución práctica sería comenzar centrándose en las reclamaciones de elevada cuantía y expandir gradualmente el

alcance de la base de datos. El cálculo de las prestaciones sociales que se hallen en atraso debe estar a cargo del ministerio u organismo de seguridad social, que debe remitirlo al ministerio de Hacienda. El ministerio encargado de los gobiernos locales debe compilar los datos sobre morosidad a nivel de los gobiernos subnacionales. Para permitir una categorización adecuada, se deben reunir los siguientes datos sobre cada reclamación pendiente:

- **Antigüedad:** La base de datos debe captar la fecha de vencimiento original de cada factura, y el atraso debe clasificarse de acuerdo con el lapso transcurrido: 1–3 meses, 3–6 meses, 6–12 meses y más de 12 meses. Los pagos atrasados más prolongados deben clasificarse según el ejercicio en que se las incurrió. Si la fecha de vencimiento no figura en la factura, la fecha de la factura puede utilizarse en su lugar.
- **Deudor:** La base de datos debe reflejar la entidad pública que asumió la obligación, clasificada por grupo institucional (gobierno central, gobierno subnacional, dependencia, fondo extrapresupuestario o empresa estatal).
- **Acreeedor:** En la base de datos debe constar el nombre del acreedor clasificado por tipo: empleados, particulares, empresas privadas, instituciones financieras, gobierno central, gobierno subnacional, fondos extrapresupuestarios o empresa estatal. La distinción clara entre obligaciones extragubernamentales e intragubernamentales facilitará la rápida regularización administrativa de estas últimas.
- **Categoría económica:** La base de datos debería clasificar los pagos atrasados según la categoría económica del *MEFP 2001*; a saber, remuneración de empleados, adquisición de bienes y servicios, transferencias, adquisición de activos no financieros y adquisición de activos financieros.
- **Moneda:** La base de datos debería reflejar la moneda de denominación original de modo que los gestores de caja puedan asegurarse de que hay suficientes divisas para atender los atrasos de pagos externos.
- **Condiciones contractuales:** La base de datos debería reflejar toda información contractual relevante; por ejemplo, si el saldo pendiente genera intereses y/o sanciones por impago.
- **Situación de pago:** La base de datos debe captar el monto total de la factura, los montos ya saldados, el monto pendiente y toda reprogramación, descuento o factoraje de la obligación impagada.
- **Riesgo de impago:** La base de datos debería incluir una evaluación del riesgo de nuevos atrasos de pago. Por ejemplo, si los funcionarios públicos no reciben pagos, existe la posibilidad de huelgas; si no recibe pagos un contratista de un gran proyecto de infraestructura, es posible que el proyecto no finalice o que quede suspendido durante muchos años. Otros factores de riesgo incluirían litigios y posibles impactos socioeconómicos.

Una vez establecida la base de datos, el ministerio de Hacienda debería mantenerla actualizada y mostrar tanto la regularización de los pagos atrasados como todo aumento subsiguiente de los mismos. Los saldos de todas las cuentas por pagar (véase la definición en el recuadro 1) deben clasificarse como pasivos, indicando si son internos o externos, e incluirse en el indicador

de deuda bruta del gobierno¹³. Los pagos atrasados deben incluirse como partida informativa en el balance del gobierno.

D. Fijación de prioridades para regularizar los atrasos

Una vez creada una base de datos con las reclamaciones válidas, se debe fijar un conjunto de criterios para determinar el orden de liquidación. El orden de la regularización de los atrasos debe basarse en criterios transparentes; según la naturaleza del pago atrasado, se podrían incluir los siguientes:

- **Impacto socioeconómico:** Los pagos atrasados ante sectores económicamente sensibles o vulnerables, como los salarios de los trabajadores con bajos ingresos, pensiones y prestaciones sociales, deberían recibir prioridad.
- **Antigüedad:** Las obligaciones más viejas tienen prioridad ante las más nuevas.
- **Costo:** Los pagos atrasados que generen intereses y recargos deberían tener prioridad.
- **Riesgo:** Los pagos atrasados que puedan provocar acciones legales, interrupción de servicios esenciales o escaladas de los costos de los futuros suministros al gobierno deberían recibir prioridad.
- **Moneda:** El pago de toda deuda denominada en moneda extranjera debería recibir prioridad si la devaluación de la moneda nacional supera la inflación nacional.
- **Acreeedor:** El gobierno debería priorizar la regularización de deudas intergubernamentales, lo cual puede lograrse administrativamente mediante el presupuesto anual a un costo mínimo.

E. Liquidación de los atrasos

Una vez que los criterios para fijar el orden de regularización de los atrasos se han establecido y publicado, el pago o la liquidación de las obligaciones pueden comenzar. Un grupo técnico deberá supervisar la liquidación de los atrasos para garantizar la aplicación coherente de los principios de la estrategia. Algunos países que se enfrentan al reto de despejar un importante nivel de atrasos han constituido un comité encargado del tema en el ministerio de Hacienda. Este comité debe asegurarse de que los pagos se realicen de acuerdo con los criterios acordados. Debe incluir representantes de los departamentos competentes, recibir los informes de las unidades de gasto y preparar informes periódicos (por ejemplo, trimestrales) al ministro de Hacienda y al gabinete sobre el desempeño de las entidades en cuanto al pago de los atrasos. Los informes deben señalar qué unidades de gasto no son declarantes y recomendar medidas correctivas. Los miembros de un comité de este tipo pueden incluir el *departamento de presupuesto* para asegurar la adecuada dotación presupuestaria total, el *Tesoro* para asegurar la disponibilidad de efectivo para pagos y presentación de informes, la *función de inspección o auditoría interna* del ministerio de Hacienda para garantizar la aplicación de los procedimientos adecuados, y posiblemente la *institución suprema de auditoría* en calidad de observador para garantizar la integridad del proceso.

¹³ Según el *MEFP 2001* y otros sistemas de estadísticas macroeconómicas. Para los países europeos, los atrasos no se incluyen en el indicador de deuda de Maastricht (pero sí en gastos y déficits).

El presupuesto anual y, de haberlo, el marco presupuestario a mediano plazo (MPMP) deberían disponer explícitamente la regularización de los atrasos. Estas medidas pueden incluir la gestión y el control centralizados de la partida presupuestaria para la regularización de pagos atrasados a fin de evitar que estos se reciclen (es decir, saldar atrasos viejos al mismo tiempo que se suman otros nuevos). Todo pago hecho con fondos de este presupuesto centralizado debe estar respaldado por una lista de acreedores verificados, en línea con las prioridades de la estrategia de reintegro¹⁴. Se debe exigir a las entidades que suministren esta información al ministerio de Hacienda para la preparación del presupuesto, el marco a mediano plazo, el monitoreo del desempeño y la publicación del presupuesto, así como el cotejamiento contra la base de datos en el momento de pago. Si el pago es central, el monto de la dotación presupuestaria central debe transferirse a aquellas partidas presupuestarias con atrasos que han sido cancelados y clasificados según el *MEFP 2001*. Los países sin un MPMP deben mantener controles separados porque el presupuesto muestra solo el monto de los atrasos que se regularizarán en el ejercicio presupuestario. El ministerio de Hacienda debe mantener un control separado del saldo en atraso restante para asegurarse de que haya dotaciones suficientes en cada presupuesto anual siguiente hasta que se hayan saldado todos los atrasos.

Lograr que los pagos se realicen de acuerdo con la estrategia y el calendario convenidos puede ser difícil, especialmente si la responsabilidad de pago está descentralizada. La declaración de los pagos realizados con la partida presupuestaria para atrasos, además de los informes fiscales periódicos, ayudará a demostrar el compromiso del gobierno con la estrategia para subsanar atrasos y afianzará la confianza entre los proveedores en la relación con el gobierno.

En términos generales, los mecanismos de compensación, como los que compensan la liquidación de pagos atrasados ante el sector privado con obligaciones impositivas, no son aconsejables, ya que atentan contra la transparencia y la rendición de cuentas, y engendran riesgo moral. Todos los pagos e ingresos deben contabilizarse en valores brutos. Cualquier compensación de las obligaciones tributarias puede ir en contra del cumplimiento y fomentar la futura acumulación de atrasos tributarios. Para evitar problemas de liquidez del flujo de efectivo, el gobierno podría coordinar los pagos a los proveedores para hacerlos simultáneos al pago de sus obligaciones impositivas, especialmente en el caso de grandes sumas pendientes.

Si existe espacio fiscal y el nivel de morosidad es bajo, la opción ideal es saldar los atrasos en efectivo, ya sea con los ingresos corrientes o asumiendo deuda pública. De esa manera, los gobiernos no incurren en sanciones financieras ni intereses y los proveedores pueden recomponer el capital de trabajo.

El nivel de morosidad podría subsanarse de inmediato mediante endeudamiento en los mercados internos o externos. El producto de las operaciones de deuda podría destinarse a

¹⁴ La opción de centralizar el control y la liquidación de atrasos en el ministerio de Hacienda es la estrategia más usada. Sin embargo, se puede usar una opción descentralizada si el SIGF está bien desarrollado y los controles internos son de buena calidad.

la reducción del nivel de atrasos. Esta opción incrementaría el saldo de deuda pública pero no haría disminuir el patrimonio neto, dado que el gobierno estaría reconociendo explícitamente un pasivo que existía como obligación de pago implícita. Pero esta opción quizá no sea factible debido a restricciones específicas de cada país, tales como un tope a la deuda pública bruta, el pequeño tamaño del mercado o el costo elevado de la emisión de deuda soberana.

Si no hay suficiente liquidez disponible de inmediato, los gobiernos podrían negociar un calendario de pagos con los acreedores de acuerdo con un calendario definido de antemano y una tasa de interés convenida. Esta opción puede ser más viable si el nivel de morosidad es elevado y las condiciones imperantes en el mercado no son propicias para colocar volúmenes sustanciales de deuda nueva, o si hacerlo pondría en peligro otros objetivos macroeconómicos a corto plazo del gobierno. Sin embargo, podría crear un problema de liquidez para algunos acreedores que quizá no puedan esperar un pago en tramos. Como parte de estas negociaciones, los gobiernos pueden aceptar un descuento, a menudo conocido como una *quita*. Sin embargo, esta solución debería usarse con cautela porque puede tener el efecto de incrementar los costos para el gobierno, si los proveedores inflan los precios anticipándose a un descuento esperado.

La titulización de los atrasos, transformándolos directamente en deuda pública, debería considerarse únicamente en última instancia¹⁵. La variedad de opciones de titulización incluyen emitir pagarés (que pueden descontar los bancos comerciales y que no puede recomprar el banco central, ya que ello conduciría a una monetización del déficit), letras del tesoro negociables o bonos directamente a los acreedores. Este enfoque tiene la ventaja de permitirle al gobierno seleccionar la estructura de vencimiento de la deuda y el perfil de reembolso más adecuados a las necesidades de financiamiento. También les da a los acreedores la oportunidad de incrementar la liquidez vendiendo los títulos en el mercado secundario, posiblemente con descuento. Sin embargo, la titulización directa de los atrasos también tiene una serie de desventajas. Primero, la experiencia de muchos países lleva a pensar que la titulización de las facturas impagadas crea fuertes incentivos de riesgo moral para que los administradores financieros del gobierno continúen comprometiendo recursos superiores a las asignaciones presupuestarias disponibles, en la expectativa de que terminarán siendo titulizados y pagados centralmente. Segundo, los instrumentos titulizados casi siempre se venden con un descuento considerable que reduce el capital de trabajo a disposición del proveedor original, en comparación con el pago en efectivo¹⁶. Tercero, la titulización del saldo de atrasos pendiente le impide al gobierno establecer la prioridad de pago de los atrasos más urgentes ya que los títulos se emiten a todos los acreedores en igualdad de condiciones.

¹⁵ La titulización se analiza más a fondo en Ramos (1998).

¹⁶ El descuento de una letra del Tesoro usada para este propósito debe ser solo de los intereses. El descuento de un pagaré puede incluir un importante elemento de prima por riesgo vinculado a la probabilidad de que el gobierno termine haciendo o no el pago a quien descuenta o compra el título.

Recuadro 7. Angola: Estrategia para regularizar y evitar atrasos

En 2003, el gobierno de Angola definió una estrategia para regularizar atrasos acumulados desde 1992 debido a la guerra civil. En 2013 se adoptaron nuevas medidas para reforzar el control de los compromisos y establecer una definición jurídica de la morosidad. Los principales rasgos de la estrategia fueron los siguientes:

Presentación de las reclamaciones: El gobierno fijó un plazo para que todos los acreedores presentaran reclamaciones desde 1992 frente a cualquier entidad del gobierno. El gobierno fijó calendarios y procedimientos concretos para los atrasos en los que se incurrió en tres períodos: 1992–1997, 1998–2003 y después de 2003.

Validación: El ministerio de Hacienda contrató una empresa de auditoría independiente para evaluar cada reclamación y convalidar su legitimidad.

Negociación: Tras confirmar la legitimidad de la reclamación, el gobierno negoció con cada acreedor y ratificó el monto adeudado convenido.

Pago: El gobierno fijó un calendario de pago uniforme basado en el monto adeudado a cada acreedor. Parte de la deuda se pagó en efectivo, y parte, en títulos del Tesoro.

Control de compromisos y otras reformas: En 2013, el gobierno comenzó a aplicar nuevos procedimientos, incluido un sistema centralizado de control de compromisos, como parte de un sistema informático integrado de gestión financiera. Todos los nuevos proyectos de inversión deben incluirse en el plan de inversión pública, los contratos deben ir precedidos de un proceso de licitación transparente definido por la ley de contratación pública, y los contratos de elevada cuantía deben ser aprobados por el tribunal de cuentas antes de la firma. La legislación incluye la definición de atraso como 90 días y requiere la firma adicional del ministro de Hacienda para todo contrato superior a US\$1,5 millones.

Fuente: Gobierno de Angola (2010 y 2013).

Por último, es necesario identificar y liquidar el saldo de atraso entre el gobierno y las empresas estatales para evitar problemas de solvencia y rentabilidad de las empresas. Para el gobierno, se puede hacer un asiento contable que refleje todas las cuentas pendientes, dejando una sola deuda que puede resolverse mediante una infusión de fondos presupuestarios en la empresa estatal e incluirse en el MPMP. Si se adeudan pagos recíprocos al gobierno, en forma de dividendos por ejemplo, se los puede compensar con la inyección de efectivo necesaria.

Apéndice 1. Prioridades de reforma para evitar atrasos

Ámbito de reforma	Medidas inmediatas (En un año)	Medidas a corto plazo (Uno a tres años)	Medidas a mediano plazo
Marco jurídico y regulatorio	Definir en la legislación o regulación el número de días para que un pago caiga en atraso.	Establecer una cláusula que le exija al gobierno pagar intereses una vez pasada la fecha de vencimiento.	Definir metas fiscales con cláusulas de escape adecuadas.
	Exigir controles de gasto basados en los compromisos y autorización del ministerio de Hacienda antes de la firma de los contratos de elevada cuantía.	Exigir que las entidades de gasto y el gobierno en su conjunto informen sobre compromisos, pasivos, ingresos, pagos y atrasos.	Establecer sanciones por el incumplimiento con metas fiscales, reglas fiscales o reglas de ejecución del presupuesto.
	Aclarar o reforzar las sanciones para, entre otras cosas, los compromisos sin dotación, la autorización y acumulación de facturas impagadas.	Asegurar que la ley permita la supervisión fiscal de todo el sector público por parte del ministerio de Hacienda.	
Credibilidad y realismo del presupuesto	Analizar las partidas presupuestarias propensas a los atrasos, y afinar las dotaciones presupuestarias, usando de ser posible datos históricos sobre el gasto.	Instituir un sistema de costos con una indicación de los costos estándar de los servicios públicos y de los costos operativos, tales como servicios informáticos, viajes, servicios públicos y costos de mantenimiento.	Establecer un marco fiscal a mediano plazo que defina topes de gasto a mediano plazo obligatorios para cada órgano ejecutor de gasto.
	Incluir en el presupuesto y en el marco presupuestario a mediano plazo una partida separada para liquidar el saldo de atrasos. Evitar transferencias administrativas o reasignaciones de esa partida.	Implementar un sistema de evaluación de las inversiones públicas.	
Contabilidad gubernamental	Establecer informes trimestrales para monitorear el atraso en el pago de gastos del gobierno central por sector (ministerios, entes, fondos extrapresupuestarios), incluido un análisis de antigüedad (menos de 30 días, 30–60 días, 60–90 días, más de 90 días) de todas las obligaciones, pagos efectuados en el período y nuevos pasivos.	Ampliar el informe trimestral para cubrir los atrasos del gobierno general.	Ampliar la declaración trimestral para cubrir los atrasos del sector público no financiero y, en última instancia, todo el sector público. Elaborar un plan para la implementación de contabilidad en base devengado.
Declaración de información fiscal y transparencia	Ampliar la cobertura de la declaración de información fiscal, incluidas todas las entidades de gasto del gobierno central y las entidades extrapresupuestarias.	Ampliar más la cobertura de los informes fiscales (en un principio, semestralmente) al sector gobierno general.	Ampliar la cobertura de los informes al sector público.
	Publicar informes trimestrales con información sobre compromisos, pagos y atrasos.	Publicar en Internet un resumen de todos los contratos, incluidos proveedor, valor y producto esperado. Aumentar la frecuencia de la declaración de información fiscal, haciéndola mensual.	Publicar detalles de los compromisos y pagos de todos los contratos, incluidos datos de los proveedores y condiciones no comerciales de los contratos.

Ámbito de reforma	Medidas inmediatas (En un año)	Medidas a corto plazo (Uno a tres años)	Medidas a mediano plazo
Administración de efectivo	Instituir la planificación de caja trimestral en las entidades de gasto para guiar los topes de gasto. Permitir gastos fuera del plan sobre uso de caja únicamente en determinadas circunstancias.	Extender la cobertura del plan de caja a un plan móvil de un año y aumentar paulatinamente su exactitud mediante un análisis de tendencias. Implementar/extender la cobertura de la CUT.	Realizar una gestión de caja más activa y reforzar los vínculos con el marco de gestión de la deuda.
Marco institucional	Definir las funciones y responsabilidades del ministerio de Hacienda: Permitir que el ministerio de Hacienda realice una supervisión del gasto de todas las entidades del gobierno central, incluidos entes autónomos y extrapresupuestarios, gobiernos subnacionales y empresas estatales.	Incluir el pago puntual a acreedores en el marco de gobernabilidad empresarial de las empresas estatales.	Asegurar como mínimo el monitoreo trimestral de las empresas estatales y los entes autónomos, con especial énfasis en los pasivos.
	Organizar la participación de la auditoría externa: Solicitar que haga auditorías de ministerios con atrasos significativos, y verificar que los informes sobre pasivos estén completos, incluida la antigüedad de las cuentas por pagar	Organizar la participación de la auditoría interna: Crear unidades de auditoría interna en los ministerios con problema de atrasos conocidos; asegurar que el atraso y el control de compromisos estén incluidos en los planes de trabajo de la auditoría interna.	Fortalecer las auditorías del valor por el dinero en las auditorías internas y externas.
Controles internos	Establecer la obligación de incluir los números de compromiso generados por el SIGF en todos los contratos.	Asegurar que los bienes y servicios se presten de acuerdo con las condiciones contractuales y que los pagos sean correctos y puntuales y estén debidamente autorizados.	
	Conciliar los pagos realizados por las entidades de gasto con las facturas por servicios públicos para evitar la acumulación de facturas impagadas.	Realizar inspecciones oportunas para que la implementación de los proyectos de inversión se ciña a las especificaciones contractuales antes de realizar pagos por etapas.	
	Establecer controles de compromisos anuales y plurianuales para contratos de elevada cuantía.	Hacer extensivos los controles de compromisos plurianuales a los contratos por montos medianos.	
	Introducir tarjetas prepago para servicios de electricidad y telefonía, y permitir la suspensión de los servicios en caso de impago.		
Sistema informático de gestión financiera	Establecer un sistema de control de compromisos; identificar los compromisos a través de números únicos para las órdenes de compra generados por el SIGF y prohibir la firma de contratos sin números de compromiso.	Asegurar que el SIGF pueda captar la fecha de vencimiento de todos los pagos y generar informes sobre todos los pasivos por antigüedad.	Hacer extensivo el SIGF a la totalidad del gobierno central.

Apéndice 2. Ejemplos de medidas adoptadas por los países ante la acumulación de atrasos

País	Principales problemas	Medidas correctivas propuestas
Albania (2002)	<ul style="list-style-type: none"> • Atrasos entre empresas y atrasos ante los sistemas tributario y de seguridad social. 	<ul style="list-style-type: none"> • Asentar los atrasos tributarios y entre empresas. • Completar el proceso de conciliación. • Firmar memorandos de entendimiento bilaterales que indiquen el monto neto de cuentas por pagar/ cobrar vencidas. • Determinar el monto que puede cancelarse mediante compensaciones multilaterales.
Angola (2009, 2013)	<ul style="list-style-type: none"> • Atrasos acumulados durante la guerra civil y la crisis financiera. • Fuerte reducción del ingreso generado por el petróleo. • Escasa demanda de títulos del Tesoro. • Gastos extrapresupuestarios y control de compromisos débil. 	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar un censo de atrasos y una auditoría de las reclamaciones. • Definir un calendario de pagos. • Alcanzar un acuerdo con los acreedores. • Implementar una suspensión provisional de nuevos contratos. • Crear un sistema de control de compromisos. • Incluir una definición del atraso en la legislación.
Côte d'Ivoire (2002)	<ul style="list-style-type: none"> • Acumulación de atrasos entre el gobierno y el sector energético. • Control de las tarifas energéticas que afectó a la sostenibilidad financiera de las empresas energéticas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Adopción de un plan de liquidación de los atrasos en los pagos internos. • Liquidación de las reclamaciones y las deudas entre el gobierno y el sector energético. • Aplicación de las recomendaciones del estudio sobre tarifas eléctricas.
Côte d'Ivoire (2011)	<ul style="list-style-type: none"> • Acumulación de la deuda externa con acreedores bilaterales y multilaterales. • Acumulación de atrasos entre empresas públicas y el sistema de seguridad social. 	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicación de un plan de regularización de atrasos, validado conjuntamente por las empresas públicas y las instituciones de la seguridad social.
Gabón (2004)	<ul style="list-style-type: none"> • Reestructuración de empresas públicas y atrasos en las contribuciones de empresas públicas a la seguridad social. • Atrasos acumulados ante acreedores internos y externos. • Atrasos salariales vinculados al impacto financiero impago de ascensos adelantados de funcionarios públicos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Reestructurar las empresas públicas. • Negociar la reprogramación de pagos de obligaciones de deuda ante acreedores externos. • Auditar órdenes de pago impagadas. • Mejorar la transparencia presupuestaria y la información sobre la ejecución del presupuesto, incluidos los atrasos.
Gambia (2002)	<ul style="list-style-type: none"> • Reparación de atrasos cruzados entre el gobierno y las empresas públicas, incluido el atraso tributario. 	<ul style="list-style-type: none"> • Elaborar y poner en marcha un programa exhaustivo para abordar los problemas financieros de las empresas públicas y liquidar los atrasos entre entidades. • Fijar metas trimestrales para eliminar los atrasos cruzados abordando los desequilibrios fiscales a más largo plazo de las empresas públicas, incluidas la reestructuración o la privatización.

País	Principales problemas	Medidas correctivas propuestas
Georgia (2004)	<ul style="list-style-type: none"> • Aumento significativo de los déficits fiscales, que condujo a una acumulación de atrasos internos en el pago de pensiones y sueldos. • Falta de realismo en el presupuesto y deficiente administración del gasto. • Falta de gobernabilidad en la recaudación de impuestos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Definir un plan para regularizar y reprogramar las obligaciones de pago. • Auditar el nivel de atraso y el registro de pensionistas. • Implementar una cuenta única de tesorería y un control de compromisos amplio. • Preparar planes de caja mensuales realistas y un calendario más predecible para las subastas de letras del Tesoro. • Implementar reformas de la función pública para mejorar la calidad y reducir la corrupción. • Adoptar y hacer cumplir códigos de disciplina y ética. • Preparar informes mensuales sobre compromisos, atrasos y pagos.
Ghana (2003)	<ul style="list-style-type: none"> • Acumulación de atrasos vinculados a contratos viales, asignaciones educativas y otros gastos. • Tarifas irrealistas para los servicios públicos, que provocaron restricciones financieras de las empresas públicas de agua y electricidad. • Acumulación de deudas entre empresas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Implementar un nuevo sistema de compromisos y gestión de caja y un sistema de contabilidad presupuestaria a título de piloto. • Preparar informes mensuales de alerta anticipada para identificar una posible acumulación de atrasos. • Implementar una fórmula automática de fijación de precios del petróleo. • Auditar para determinar el monto de deuda cruzada entre empresas de servicios públicos. • Implementar informes mensuales sobre compromisos y atrasos.
Ghana (2009)	<ul style="list-style-type: none"> • Aumento del déficit fiscal e insuficiencia del financiamiento. • Capacidad institucional para detectar y controlar la acumulación de nuevos atrasos, y dificultades para hacer extensivo el sistema contable a todas las entidades. 	<ul style="list-style-type: none"> • Hacer un balance de los atrasos acumulados. • Implementar un plan de recuperación financiera en las empresas públicas y una estrategia de precios con recuperación de costos. • Afianzar la función de monitoreo del gasto público. • Establecer un marco de gestión de caja y un sistema de alerta anticipada.
Haití (2006)	<ul style="list-style-type: none"> • Acumulación de atrasos salariales y no salariales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Promover la transparencia fiscal, y hacer un censo sobre los empleados públicos y una encuesta sobre atrasos salariales. • Implementar un plan para la regularización de atrasos salariales.
Lesotho (2010)	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de implementación adecuada de un sistema informático de gestión financiera para controlar la ejecución del gasto e implementar controles internos e informes adecuados. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mejorar la eficacia del sistema informático de gestión financiera integrado. • Auditar para detectar atrasos.

País	Principales problemas	Medidas correctivas propuestas
Malawi (2005)	<ul style="list-style-type: none"> • Excedentes de costo en la construcción de carreteras por encima de las estimaciones contractuales y los topes presupuestarios. • Módulo de cuentas por pagar del sistema informático no operacional. • Insuficientes mecanismos internos para controlar el atraso. • Inclusión de los docentes en la nómina sin dotación presupuestaria. 	<ul style="list-style-type: none"> • Definir una política sobre atraso. • Implementar una nueva ley de auditoría pública y una ley de gestión de las finanzas públicas. • Implementar medidas administrativas para evitar atrasos en el pago de los servicios públicos. • Titulizar los saldos de atraso emitiendo letras del Tesoro especiales. • Publicar informes mensuales sobre atrasos. • Introducir un sistema de prepago para los servicios telefónicos. • Implementar el pago directo de la contaduría general para facturas por servicios públicos y compensar las transferencias presupuestarias de los departamentos.
Malawi (2012)	<ul style="list-style-type: none"> • Fuerte contracción de las donaciones externas, con el consecuente aumento de los déficits fiscales. • Cobro de tarifas por servicios públicos por debajo del costo de recuperación. 	<ul style="list-style-type: none"> • Auditar las reclamaciones de atrasos. • Implementar el módulo de control de compromisos del sistema informático de gestión financiera. • Informar a los proveedores que no se saldarán los gastos fuera del sistema.
Niger (2005)	<ul style="list-style-type: none"> • Déficit de financiamiento externo y aumento del déficit fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> • Definir una estrategia para subsanar atrasos. • Fijar la prioridad de los pagos de atrasos salariales.
República Centroafricana (2012)	<ul style="list-style-type: none"> • Exceso de gasto fuera del sistema presupuestario. 	<ul style="list-style-type: none"> • Llevar a cabo una auditoría para identificar y certificar el atraso en el pago de gastos, y elaborar un plan para regularizar los atrasos. • Afianzar la ejecución del presupuesto y la gestión financiera pública mediante controles de gasto y registro transparente del gasto y los ingresos nacionales, con miras a generar un superávit del saldo primario nacional. • Fijar topes a los compromisos de gasto de acuerdo con la liquidez disponible. • Crear un Comité de Liquidez y un Comité de Monitoreo de la Gestión Presupuestaria. • Limitar los pagos extrapresupuestarios.
República del Congo (2004)	<ul style="list-style-type: none"> • Ingreso no petrolero inferior a lo esperado (gastos en subsidios y transferencias superiores a lo esperado). • Pagos no programados de atrasos internos debido a inversiones en reconstrucción, venta de petróleo del gobierno a través de la empresa petrolera nacional a precios inferiores a los precios de referencia. • Gestión ineficiente de los flujos de caja. 	<ul style="list-style-type: none"> • Elaborar una definición clara del atraso en los pagos. • Obtener validación de la Oficina del Inspector General de Finanzas y del tribunal de cuentas en cuanto al saldo de atrasos de las deudas sociales (sueldos, pensiones y derechos de los trabajadores en empresas liquidadas). • Cerrar las cuentas de los fondos de jubilación y las cuentas de depósito del Tesoro. • Fijar métodos y calendarios de pago. • Implementar un sistema para asegurar la integridad de la liquidación de atrasos ex post. • Preparar un cuadro preliminar de deudas cruzadas vigentes a fines de 2003 (gobierno, seguridad social, empresas públicas y sector privado). Estas deudas cruzadas serán auditadas por una empresa independiente.

Fuente: Documentos de la serie del FMI "Policy Notes" (<http://www.imf.org/external/country/index.htm>).

Bibliografía

- Brondolo, J., 2009, “Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options”, IMF Staff Position Note 09/17 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Diamond, J., y Schiller, C., 1993, “Government Arrears in Fiscal Adjustment Programs”, en *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, ed. Mario I. Blejer y Adrienne Cheasty, págs. 113-143 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Fondo Monetario Internacional, 2001, “Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas” (Washington: Fondo Monetario Internacional). <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/>
- , 2007, “Manual de transparencia fiscal” (Washington: Fondo Monetario Internacional). <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual.htm>
- , 2009, Senegal country pages (Washington: Fondo Monetario Internacional). <http://www.imf.org/external/country/SEN/index.htm> .
- , 2011, “Estadísticas de la deuda del sector público: Guía para compiladores y usuarios” (Washington: Fondo Monetario Internacional). <http://www.tffs.org/PSDStoc.htm>
- , 2012, “Fiscal Transparency, Accountability, and Risk”, IMF Policy Paper 12/807 (Washington: Fondo Monetario Internacional). <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2012/080712.pdf>.
- Garamfalvi, L., 1997, “Corruption in the Public Expenditures Management Process”, estudio presentado en la Octava Conferencia Internacional contra la Corrupción, Lima, Perú, 7–11 de septiembre de 1997.
- Gardner, J., y Olden, B., 2013, “Cash Management and Debt Management: Two Sides of the Same Coin?”, en *Public Financial Management and Its Emerging Architecture*, ed. Marco Cangiano, Teresa Curristine y Michel Lazare, págs. 283–310 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Gobierno de Angola, 2010, “Regularização da Dívida Interna do Estado Constituída pela Acumulação de Atrasados Internos entre 1992 e 2003”. <http://www.minfin.gv.ao/docs/dspRegularizacao92e03.htm>.
- , 2013a, “Lei que Aprova o Orçamento Geral do Estado para o Exercício Económico de 2014”, Luanda, Diário da República, 31 de diciembre de 2013, I Serie–No. 251.
- , 2013b, “Decreto Presidencial No. 232/13 - Regras Anuais de Execução do Orçamento Geral do Estado”, Luanda, Diário de República, 31 de diciembre de 2013, I Serie–No. 251.
- Gobierno de Brasil, 1986, “Decreto No. 93872 – Dispõe sobre a Unificação dos Recursos de Caixa do Tesouro Nacional”, Brasília, Diário Oficial da União, 26 de diciembre de 1986. <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1>
- , 2000, “Complementary Law 101/2000 – Fiscal Responsibility Law”, Brasília, Diário Oficial da União, 5 de mayo de 2000. <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1>
- Gobierno de Grecia, 2013, “Payment of Arrears monthly bulletin” (Atenas: Ministerio de Hacienda). <http://www.minfin.gr/portal/en/resource/contentObject/contentTypes/genericContentResourceObject,fileResourceObject,arrayOfFileResourceTypeObject/topicNames/budgetExecutionBulletin/resourceRepresentationTemplate/contentObjectListAlternativeTemplate#fragment-2>
- Gobierno de Liberia, 2008, “Domestic Debt Resolution Strategy” (Monrovia: Ministerio de Hacienda, inédito).

- Gobierno de Portugal, 2012, “Estratégia para a redução dos pagamentos em atraso há mais de 90 dias” (Lisboa: Ministerio de Hacienda). http://www.portugal.gov.pt/media/579687/20120420_mef_estrategia_reducao_pagamento_atraso.pdf
- , 2013, “Pagamentos em Atraso” (Lisboa: Ministerio de Hacienda). <http://www.dgo.pt/execucaoorcamental/Paginas/LeiCompromissosPagamentosEmAtraso.aspx>
- Irwin, T. C., 2012, “Accounting Devices and Fiscal Illusions”, Staff Discussion Note 12/02 (Washington, Fondo Monetario Internacional). <http://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2012/sdn1202.pdf>.
- Lienert, I., 2009, “Modernización de la gestión de caja”, Notas técnicas y manuales del FMI (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Pattanayak, S. y Fainboim, I., 2011 “La Cuenta Única de Tesorería: Una herramienta esencial para la gestión de tesorería del gobierno”, Notas técnicas y manuales del FMI (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- PEFA Public Expenditure and Financial Accountability Assessments (Washington: Banco Mundial). <https://www.pefa.org/en/dashboard>
- , 2005, “Public Financial Management Performance Measurement Framework” (Washington: Banco Mundial). <https://www.pefa.org/en/content/pefa-framework-material-1>
- Potter, Barry H., y Diamond, J., 1999, *Guidelines for Public Expenditure Management*, págs. 48–52 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Radev, D., y Khemani, P., 2009, “Commitment Controls”, IMF Technical Notes and Manuals (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Ramos, A., 1998, “Government Expenditure Arrears: Securitization and Other Solutions”, IMF Working Paper 98/70 (Washington: Fondo Monetario Internacional).
- Shah, A., ed., 2007, “Budgeting and Budgetary Institutions” (Washington: Banco Mundial).
- Storkey, I., 2003, “Government Cash and Treasury Management Reform”, Asian Development Bank Governance Brief, Issue 7 (Manila: Banco Asiático de Desarrollo).
- Unión Europea, 2011, “Directive 2011/7/EU of the European Parliament and of the Council”, *Official Journal of the European Union* (Bruselas: Unión Europea). http://ec.europa.eu/enterprise/policies/single-market-goods/fighting-late-payments/index_en.htm#h2-2

TNM/14/01 (S)

Fondo Monetario Internacional
Departamento de Finanzas Públicas

700 19th Street NW
Washington, DC 20431
EE.UU.
Tel: 1-202-623-8554
Fax: 1-202-623-6073

ISBN: 978-1-49831-837-2

