UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

ANÁLISIS FINANCIERO DE LAS MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS EN LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS Y PROPUESTA DE MODELO DE MEDICIÓN Y EJECUCIÓN BASADA EN GESTIÓN POR RESULTADOS

LICDA. GABRIELA BERENISSE LETONA DE LEÓN

Guatemala, septiembre de 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

ANÁLISIS FINANCIERO DE LAS MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS EN LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS Y PROPUESTA DE MODELO DE MEDICIÓN Y EJECUCIÓN BASADA EN GESTIÓN POR RESULTADOS

Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado de Maestro en Artes, con base en INSTRUCTIVO PARA ELABORAR EL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN PARA OPTAR AL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN ARTES Aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

AUTOR: LICDA. GABRIELA BERENISSE LETONA DE LEÓN

CATEDRÁTICO: DRA. ZULMA VIOLETA FLORIÁN CARBONELL

Guatemala, septiembre de 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán .
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales .
Vocal I:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez .
Vocal II:	Doctor. Byron Giovanni Mejía Victorio .
Vocal III:	Vacante .
Vocal IV:	Br. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías .
Vocal V:	P.C. Omar Oswaldo García Matzuy .

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN

Coordinador:	MSc. Jonny Harón García Ordoñez
Examinador:	MSc. Silvia Marisol Cruz Barco
Examinador:	MSc. Tadeo René Castro Peralta

ACTA/EP No. 1718

ACTA No. MAF-C-018-2020

De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **04 de octubre de 2,020**, a las **11:20** para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del Licenciada **Gabriela Berenisse Letona de León,** carné No**. 200912674**, estudiante de la Maestría en Administración Financiera de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado –SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018----------

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"ANÁLISIS FINANCIERO DE LAS MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS EN LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS Y PROPUESTA DE MODELO DE MEDICIÓN Y EJECUCIÓN BASADA EN GESTIÓN POR RESULTADOS"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue aprobado con una nota promedio de 76 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 5 días hábiles.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los 4 días del mes de octubre del año dos mil veinte.

MSc. Jonny Haron García Ordoñez
Coordinador

MSc. Silvia Marisol Cruz Barco
Evaluador

MSc. Tadeo René Castro Peralta
Evaluador

Licda. Gabriela Berenisse Letona de León
Postulante

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante **Gabriela Berenisse Letona de León** incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro.

Guatemala, 10 de octubre de 2020.

(f)_____

Msc. Jonny Harón García Ordoñez
Coordinador

AGRADECIMIENTOS

A DIOS	Como una ofrenda de amor y gratitud por su infinita misericordia al respaldar cada proyecto de mi vida, porque él es la fuente de sabiduría.
A MIS PADRES	Por su amor y apoyo incondicional, por ser los primeros en creer en mí, este logro es para ustedes.
A MI HIJO	Nicolás, por darle luz a mi vida y ser mi mayor inspiración para buscar cada día una mejor versión de mí.
A MIS HERMANAS	María Letona y Jennifer Paniagua, como un ejemplo de lucha e inspiración para que continúen firmemente hasta lograr sus objetivos.
A MIS AMIGOS	Elsa Orellana, Cristian Mayen y Francisco Salazar por ser mis compañeros en este viaje de aprendizaje, por crecer juntos, a ustedes mi admiración y cariño.
A MI CASA DE ESTUDIOS	Por tan noble labor de enseñanza, por todos los años de conocimiento, por formar profesionales íntegros y competentes que sirvan al país y contribuyan activamente a su desarrollo.

ÍNDICE

RESUMEN……i

INTRODUCCIÓN……iv

1. ANTECEDENTES……....1

1.1 Antecedentes de la unidad de análisis……..1

1.2 Antecedentes de análisis financiero de modificaciones presupuestarias……3

2. MARCO TEÓRICO…….....5

2.1 Estado…….....6

2.1.1 Entidades descentralizadas no empresariales……6

2.1.2 Entidades autónomas no empresariales……...7

2.1.3 Entidades de seguridad social……7

2.1.4 Empresas públicas……8

2.1.5 Empresas públicas no financieras……8

2.1.6 Empresas públicas financieras……..9

2.2 Presupuesto……..9

2.2.1 Presupuesto del sector público……....10

2.2.2 Legislación aplicable……...10

2.2.3 Sistema presupuestario……11

2.2.4 Órgano rector……..11

2.2.5 Presupuesto de ingresos……..12

2.2.6 Presupuesto de egresos……...12

2.2.7 Base contable del presupuesto……13

2.2.8 Ejecución presupuestaria……..13

2.2.9 Responsabilidad de la ejecución presupuestaria……..13

2.2.10 Sistema de Contabilidad Integrada (SICOIN) ……..14

2.2.11 Unidades de administración financiera……...15

2.3 Clasificación presupuestaria……15

2.4 Proceso presupuestario……17

2.4.1 Formulación……17

2.4.2 Discusión y aprobación……18

2.4.3 Ejecución……18

2.4.4 Evaluación……...19

2.4.5 Control……..19

2.4.6 Liquidación del presupuesto……20

2.5 Modificaciones presupuestarias……..20

2.5.1 Tipos de modificaciones presupuestarias……..20

2.5.2 Solicitudes de modificaciones presupuestarias……22

2.5.3 Integración de la partida presupuestaria……22

2.5.4 Legislación aplicable……..23

2.5.5 Procedimientos para realizar modificaciones presupuestarias……...23

2.6 Gestión por resultado……25

2.6.1 Elementos de la gestión por resultados……..25

2.6.2 Plan operativo multianual……..26

2.6.3 Presupuesto multianual……26

2.6.4 Plan operativo anual (POA) ……27

2.7 Administración……27

2.7.1 Administración privada……..28

2.7.2 Administración Pública……..28

2.8 Análisis financiero……..29

2.8.1 Análisis financiero vertical……29

2.8.2 Análisis financiero horizontal……30

2.9 Indicadores financieros…….....30

2.9.1 Indicadores financieros de instituciones públicas……31

2.10 Modelo……32

2.10.1 Gestión……32

2.10.2 Medición……..33

2.10.3 Desempeño……33

2.10.4 Medición de desempeño……..34

2.10.5 Indicadores de desempeño……..34

3. METODOLOGÍA……35

3.1 Definición del problema……35

3.2 Objetivos……..36

3.2.1 Objetivo general……..36

3.2.2 Objetivos específicos……36

3.3 Diseño de la investigación……...37

3.3.1 Unidad de análisis……..37

3.4 Periodo histórico……37

3.5 Ámbito geográfico……..37

3.6 Universo y muestra……..37

3.7 Técnicas e instrumentos aplicados……38

3.7.1 Técnicas e instrumentos documentales……38

3.7.2 Técnicas e instrumentos de campo……38

3.8 Resumen del procedimiento aplicado……39

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS……41

4.1 Herramientas actuales de análisis financiero de las modificaciones presupuestarias……..41

4.1.1 Presupuesto de ingresos y egresos……41

4.1.2 Origen de las modificaciones presupuestarias……42

4.1.3 Procedimiento de solicitud, análisis, y registro de modificaciones presupuestarias……42

4.1.4 Informes de modificaciones presupuestarias……43

4.1.5 Análisis financiero de modificaciones presupuestarias……43

4.2 Análisis financiero vertical, horizontal e indicadores de las modificaciones presupuestarias, basado en gestión por resultados ……44

4.2.1 Presupuesto aprobado de ingresos por fuente de financiamiento……..44

4.2.2 Presupuesto de egresos por programa……46

4.2.3 Modificaciones presupuestarias……47

4.2.4 Presupuesto vigente……51

4.2.5 Ejecución presupuestaria……53

4.2.6 Ejecución física y financiera por gestión de resultados……58

4.2.7 Determinación de déficit o superávit de modificaciones presupuestarias….60

4.2.8 Análisis del impacto financiero de las modificaciones presupuestarias por medio de indicadores……61

4.3 Modelo de medición y ejecución basado en gestión por resultado……65

4.3.1 Establecimiento de medición por resultados……65

4.3.2 Elaboración de modelo de medición……...68

4.3.3 Caso práctico de aplicación del modelo de medición……..74

CONCLUSIONES……83

RECOMENDACIONES……..84

FUENTES……85

Bibliografía……85

E-grafías……85

ANEXOS……..88

Anexo No. 01 Diagrama de flujo de procedimiento de autorización

de las modificaciones presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas……..89

Anexo No. 02 Entrevista……90

Anexo No. 03 Cuestionario……..……...…92

Anexo No. 04 Presupuesto de ingresos y egresos……94

Anexo No. 05 Modificaciones internas y externas al presupuesto

de ingresos y egresos……..95

Anexo no. 06 Ejecución del presupuesto……..…96

Anexo No. 07 Comparación de ejecución financiera y física……...…97

Anexo No. 08 Ejecución financiera programa de actividades centrales al

30 de junio 2019……99

Anexo No. 09 Ejecución financiera programa fiscalización

gubernamental al 31 de julio 2019…….....100

Anexo No. 10 Ejecución financiera programa formación de recurso

humano al 30 de junio 2019……101

ÍNDICE DE CUADROS…….……..……102

ÍNDICE DE TABLAS……102

RESUMEN

La unidad de análisis de la presente investigación fue la Contraloría General de Cuentas, quien es el ente fiscalizador de todo el hacendario público del Estado. En esta se identificó que las deficiencias en la elaboración del presupuesto han originado que se presenten solicitudes de modificaciones presupuestarias, las cuales son autorizadas sin un previo análisis financiero y sin una medición que permita identificar el impacto que tendrán, lo cual ha generado que se incumpla en cierto grado los objetivos establecidos por la Institución basados en gestión por resultados.

En tal sentido se hace necesario efectuar un análisis financiero de las modificaciones presupuestarias para identificar el impacto financiero que estas tendrán y un modelo de medición que permita corroborar que las mismas sean necesarias y atiendan los objetivos de la Institución basados en gestión por resultados.

Derivado de lo anterior surgen las siguientes interrogantes: ¿Por qué no se hace un análisis financiero de las modificaciones presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas y un modelo de medición y ejecución basada en gestión por resultados?, ¿Se alcanzan los objetivos de la institución?, ¿Se deben identificar las herramientas actuales de análisis financiero de las modificaciones presupuestarias?, ¿Se han analizado en los últimos años el resultado de la ejecución presupuestaria?, ¿Un diseño de modelo de medición y ejecución basada en gestión por resultados, permite a la Institución el mejor control del presupuesto?.

En consecuencia a las interrogantes planteadas se establece el objetivo general el cual busca desarrollar un análisis financiero, mediante indicadores financieros de las modificaciones presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas y proponer un modelo de medición y ejecución basada en gestión por resultados, para el cumplimiento de los objetivos de la Institución; y para el logro de este se establecen los objetivos específicos: El primero es identificar las herramientas actuales de análisis financiero de las modificaciones presupuestarias, a través de conversaciones y/o cuestionarios con las personas del departamento de presupuesto, para confirmar si se

analizan las mismas o solo se ejecutan; el segundo es analizar el impacto financiero de las modificaciones presupuestarias correspondientes al periodo 2019, por medio de análisis financiero vertical y horizontal e indicadores para evaluar el cumplimiento de los objetivos basados en gestión por resultado y el tercero es diseñar una propuesta de modelo de medición y ejecución basada en gestión por resultados, para que la Contraloría General de Cuentas pueda medir el grado de alcance de sus objetivos.

Para el logro de los objetivos establecidos se desarrolló una investigación aplicada, con un enfoque mixto con predominancia cuantitativa, con un diseño no experimental y un alcance descriptivo y explicativo, los cuales se relacionan con los análisis utilizados correspondientes a análisis horizontal, análisis vertical e indicadores financieros.

De acuerdo con el análisis vertical elaborado, se identificó que del total de modificaciones internas de aumento que se efectuaron durante el periodo 2019, el programa de actividades centrales tuvo el mayor porcentaje con un 51% equivalente a Q73,067,533; así mismo con base al análisis horizontal de las mismas se determinó que el programa de formación de recurso humano tuvo un incremento neto del 94% de su presupuesto inicial equivalente a Q1, 737,517.

Al analizar las ampliaciones presupuestarias se pudo verificar que el programa de fiscalización gubernamental fue el que más registró con un 51% equivalente a Q46,659,878 de su presupuesto inicial. Finalmente como resultado de las modificaciones presupuestarias de aumento, disminución y ampliación, el programa con mayor efecto absoluto fue el programa de actividades centrales con Q63,613,863 y el programa con mayor efecto relativo fue formación de recurso humano con un 217% de aumento con relación a su presupuesto inicial.

Con base al análisis de ejecución financiera y física el único programa que ejecutó a cabalidad su ejecución física fue formación de recurso humano con 14,168 empleados públicos capacitados y el programa con mayor alcance de ejecución financiera fue fiscalización gubernamental con un 95% equivalente a Q350,475,157.

En la determinación de déficit o superávit por modificaciones se identificó que los tres programas que efectuaron modificaciones presentarías durante el periodo 2019 tuvieron superávit, siendo actividades centrales el que mayor representó con un 30% equivalente a Q53, 463,112.

Finalmente con el análisis de las modificaciones presupuestarias por medio de indicadores se determinó el impacto financiero que tuvo cada programa, siendo para actividades centrales un 5%, fiscalización gubernamental 1% y formación de recurso humano 65%.

Derivado de los análisis efectuados se concluyó que las modificaciones presupuestarias son operadas sin previo análisis financiero para determinar el impacto que estas tendrán en el logro de objetivos basados en gestión por resultados.

INTRODUCCIÓN

La Contraloría General de Cuentas es un ente técnico descentralizado, rector de la fiscalización y el control gubernamental, el cual tiene como objetivo fundamental dirigir y ejecutar con eficiencia, oportunidad, diligencia y eficacia las acciones de control externo y financiero gubernamental, así como velar por la transparencia de la gestión de las entidades el Estado.

El departamento de presupuestos de la Institución es el encargado de efectuar todas las acciones, controles y seguimientos referentes a temas presupuestarios. La importancia de elaborar correctamente un presupuesto institucional, radica en que en este se estiman y consideran todos los recursos necesarios para el logro de objetivos, es por ello que cuando el mismo no se realiza de manera correcta, en el transcurso de la ejecución presupuestaria se originan modificaciones, las cuales en la Contraloría General de Cuentas se realizan sin un análisis financiero previo, lo cual impacta en el logro de los objetivos basados en la gestión por resultados.

Por lo anterior se hace necesario efectuar un análisis financiero de las modificaciones presupuestarias, así como implementar un modelo de medición que permita evaluar correctamente si las mismas deben ser autorizadas o no. Para ello fue necesario partir de la búsqueda de antecedentes que brindaran una referencia histórica del tema, un marco teórico que contuviera los conceptos teóricos que fundamentan la investigación, una metodología que sistematiza el trabajo efectuado y una exposición de los resultados obtenidos. El desarrollo de estos elementos fue estructurado en cuatro capítulos, los cuales se detallan a continuación:

En el capítulo I, se presentan los antecedentes generales de la unidad de análisis, detallando su contexto externo e interno, el tipo de organización, su filosofía institucional, seguido de los antecedentes del tema de análisis financiero de modificaciones presupuestarias así como los conocimientos y estudios previos relacionados.

El capítulo II, contiene el marco teórico que respalda conceptualmente la investigación, el cual va de lo general a lo específico, con el objetivo de cubrir todo el contexto relacionado al tema a desarrollar, así mismo define la disciplina a la cual pertenece el campo de estudio seleccionado, los conceptos relevantes y la problemática atendida.

El capítulo III establece la metodología utilizada, la cual detalla los métodos y técnicas que se aplicaron desde el inicio hasta el final de la investigación en donde se obtuvieron los resultados de la misma, también se definió la problemática: ¿Por qué no se hace un análisis financiero de las modificaciones presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas y un modelo de medición y ejecución basada en gestión por resultados, se alcanzan los objetivos de la institución?, ¿Se deben identificar las herramientas actuales de análisis financiero de las modificaciones presupuestarias?, ¿Se han analizado en los últimos años el resultado de la ejecución presupuestaria?, ¿Un diseño de modelo de medición y ejecución basada en Gestión por resultados, permite a la Institución el mejor control del presupuesto?.

En consecuencia a la problemática se estableció el siguiente objetivo general: Desarrollar un análisis financiero, mediante indicadores financieros de las modificaciones presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas y proponer un modelo de medición y ejecución basada en gestión por resultados, para el cumplimiento de los objetivos de la Institución.

Para el correcto logro del objetivo general en mención se establecieron tres objetivos específicos los cuales fueron: Primero, Identificar las herramientas actuales de análisis financiero de las modificaciones presupuestarias, a través de conversaciones y/o cuestionarios con las personas del departamento de presupuesto, para confirmar si se analizan las mismas o solo se ejecutan; segundo, analizar el impacto financiero de las modificaciones presupuestarias correspondientes al periodo 2019, por medio de análisis financiero vertical y horizontal e indicadores para evaluar el cumplimiento de los objetivos basados en gestión por resultado; y tercero, diseñar una propuesta de

modelo de medición y ejecución basada en gestión por resultados, para que la Contraloría General de Cuentas pueda medir el grado de alcance de sus objetivos.

Para cumplir con los objetivos determinados, se estableció una metodología, la cual consistió en una investigación aplicada, con enfoque mixto, con un diseño no experimental ya que este se basó en la aplicación de conocimiento existente para dar respuesta a la problemática identificada, con un alcance descriptivo y explicativo que sirvió de guía para orientar el proceso de forma sistemática, clara y precisa.

El capítulo IV presenta los resultados de la investigación, los cuales se desarrollaron en secuencia a los objetivos específicos, iniciando con la identificación de las herramientas actuales con que cuenta la Institución, para efectuar análisis financiero de las modificaciones presupuestarias; posteriormente se efectuaron análisis financieros verticales y horizontales de las modificaciones de incremento, disminución y ampliaciones presupuestarias, la ejecución financiera y física, así como la identificación del impacto financiero que estas tuvieron por medio de indicadores. Finalmente el capítulo abordó el diseño de un modelo de medición y ejecución basado en gestión por resultados, el cual busca crear métricas para la correcta determinación de aprobación de las modificaciones presupuestarias.

Para finalizar, se plantean conclusiones y recomendaciones derivadas de los resultados obtenidos en la presente investigación.

1. ANTECEDENTES

El presente capítulo presenta los acontecimientos que antecedieron, así como las acciones, trabajos y documentos que permitieron la comprensión y análisis de los hechos que dieron lugar al tema objeto de estudio, para el desarrollo y aplicación de conocimientos ya existentes relacionados a la problemática con el objetivo de brindar una solución.

1.1 Antecedentes de la unidad de análisis

En la época de la Revolución, el 11 de marzo de 1945, la Asamblea Nacional Constituyente de la República de Guatemala, promulgó la Constitución Política de la República que entró en vigencia el 15 de marzo; en el artículo 188 de la misma se establece que, “El Tribunal y la Contraloría de Cuentas es una institución autónoma que controla y fiscaliza los ingresos, egresos, y demás intereses hacendarios del Estado, del Municipio, de la Universidad, de las instituciones que reciban fondos directa o indirectamente del Estado y de las demás organizaciones que determine la ley”.

El 21 de noviembre de 1,956, el Congreso de la República promulgó el Decreto 1,126, Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. El 14 de julio de 1,964 el jefe de gobierno de la República, Ministro de la Defensa Nacional emitió el Decreto Ley 247, por medio del cual se reforma el Artículo 3 del decreto del Congreso de la República 1,126 el cual queda así, “La Contraloría General de Cuentas se integrará por un jefe y un subjefe nombrados por el jefe del Organismo Ejecutivo, y por los funcionarios y empleados necesarios a los fines de la Institución”.

La Asamblea Nacional Constituyente integrada en 1985, promulgó la Constitución Política de la República de Guatemala, vigente a la fecha, en la que en su artículo 232 se establece que la Contraloría General de Cuentas es una Institución técnica descentralizada.

Por medio del decreto No. 13-2013, se estableció que la Contraloría General de Cuentas es el ente técnico rector de la fiscalización y el control gubernamental y tiene como objetivo fundamental dirigir y ejecutar con eficiencia, oportunidad, diligencia y eficacia las acciones de control externo y financiero gubernamental, así como velar por la transparencia de la gestión de las entidades del Estado o que manejen fondos públicos, la promoción de valores éticos y la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, el control y aseguramiento de la calidad del gasto público y la probidad en la administración pública.

Actualmente la misión de la Contraloría General de Cuentas es ser la Institución superior de fiscalización que evalúa y hace transparente la gestión de los recursos públicos en atención al Estado de derecho y las expectativas de la población guatemalteca.

Teniendo como misión contribuir a mejorar la calidad de vida de los guatemaltecos, a través de la promoción de la probidad, la transparencia, la rendición de cuentas, la calidad del gasto público y la lucha contra la corrupción.

El 14 de junio de 2019, por medio del Acuerdo Gubernativo No. 96-2019, se emite el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, en donde se establece su Estructura Funcional Administrativa, la cual se organiza en cinco niveles.

El nivel superior está integrado por la máxima autoridad de la Institución, quien es el Contralor General de Cuentas, y las sub contralorías e inspección general, bajo este se encuentran el nivel de apoyo, nivel ejecutivo de fiscalización y de control gubernamental, nivel administrativo, financiero y soporte técnico y el nivel de cooperación, planificación y capacitación.

Actualmente la Contraloría General de Cuentas, posee tres sedes en la ciudad capital y cuenta con 21 sedes departamentales, sumando así 2525 colaboradores entre personal permanente y contratistas.

1.2 Antecedentes de análisis financiero de modificaciones presupuestarias

El análisis financiero es un estudio detallado de todos los movimientos, registros, decisiones, etc. que interactúan en la información contable de una empresa, con el objetivo de interpretar los mismos para establecer un análisis de la situación actual.

Con certeza hoy en día, no existe un origen exacto de la época en que se inició con la práctica del análisis financieros, pero muchos suelen considerar que la práctica pudo haber iniciado con la revolución industrial, ya que esto trajo consigo la creación de muchas industrias y empresas, las cuales debían proyectar costos para evitar pérdidas.

Desde siempre en la administración de recursos públicos, las modificaciones presupuestarias han sido cambios que se efectúan a los créditos asignados a los programas, subprogramas, proyectos, actividades, obras y grupos de gasto previstos en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y sus entidades centralizadas o descentralizadas, derivados del alcance o déficit de metas de ingresos establecidos o por el incremento o baja de gastos de las entidades del Estado.

Estas modificaciones se vuelven de carácter indispensable para lograr los objetivos sociales. En tal sentido se creó la necesidad de contar con lineamientos que determinarán cómo debían realizarse las modificaciones presupuestarias con la finalidad de ofrecer a los responsables de las instituciones de la Administración Central, los procesos administrativos y operativos, para facilitar la administración y ejecución del presupuesto. Derivado de esto en 1997 por medio del Acuerdo Ministerial No. 71-97 se aprueba el Manual de Modificaciones Presupuestarias emitido por el Ministerio de Finanzas Públicas, manual que a la fecha posee una segunda edición la cual fue aprobada mediante el Acuerdo Ministerial No. 216-2004.

Hasta el año 2017 la Contraloría General de Cuentas ejecutaba su presupuesto cumpliendo únicamente con la función de recepción y emisión de pagos, sin atender a los procedimientos y objetivos de gestión por resultados que garanticen la eficiente

administración del presupuesto para lograr el cumplimiento de metas para los cuales les fue asignado.

A partir del año 2018 se inició a trabajar con el presupuesto según la gestión por resultados, pero a la fecha aún no se cuenta con un análisis financiero de las modificaciones presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas, el cual propicie oportunamente el impacto que estas generan en el logro de los objetivos de la Institución.

Se realizaron las investigaciones correspondientes para identificar trabajos previos relacionados al tema a desarrollar, siendo algunos de ellos:

Cuadro No. 1.1

Investigaciones previas del tema objeto de investigación

No.	Tesis	Fecha	Abordaje	Aporte
1	El presupuesto y la gestión financiera en la institución educativa del Distrito de Villa El Salvador.	2015	Las faltas cometidas por los directores de instituciones educativas en referencia a deficiencia en gestión financiera por la incorrecta elaboración de un presupuesto o la no elaboración del mismo.	El establecimiento de la relación entre el presupuesto y la gestión, análisis, planificación y el control financiero en la institución educativa.
2	Análisis financiero del efecto de la implementación del presupuesto de operaciones en beneficios secos del café, en Antigua Guatemala.	Noviembre 2016.	Carencia de procesos formales de planeación y control para apoyar la administración financiera, tanto en el proceso productivo, como en actividades administrativas y financieras.	Desarrollo de componentes del presupuesto operativo, establecimiento de reportes y herramientas financieras y formulación de estado de resultados proyectado basado en el presupuesto operativo.

No.	Tesis	Fecha	Abordaje	Aporte
3	Análisis de la administración financiera del presupuesto operativo y financiero, en empresas del sector de seguridad privada del municipio de Guatemala.	Abril 2018.	Falta de liquidez para cumplir oportunamente con las obligaciones de la empresa y deficiente control del manejo del presupuesto que ocasiona controles ineficientes de ejecución de costos y gastos.	Definición de controles para mejorar la liquidez y el cumplimiento oportuno de las obligaciones, así como determinar una planificación presupuestaria.

Fuente: Elaboración propia con información de Rivas (2015), López (2016) y Hernández (2018).

Así mismo se consultó en la Contraloría General de Cuentas y a la fecha no existen trabajos o investigaciones internas previas, relacionados a un análisis financiero de modificaciones presupuestarias por lo que el presente trabajo tomó de base la normativa gubernamental, relacionada al tema y los resultados financieros obtenidos por la Institución en años previos.

2. MARCO TEÓRICO

El presente capítulo contiene todos los conceptos teóricos que respaldan y fundamentan el trabajo profesional de graduación, es la guía de definiciones y conocimientos que se utilizaron, así como el fundamento de que los conocimientos a establecer ya han sido abordados con anterioridad y serán implementados en la unidad de análisis.

2.1 Estado

Es importante iniciar con la comprensión de la estructura organizativa y administrativa del territorio en donde se realizó el trabajo profesional de graduación, en tal sentido se define el Estado como:

“El Estado es la organización político-administrativa que adopta un país para regular las relaciones entre los individuos y entre los grupos humanos que se encuentran en su jurisdicción” (Blacutt, s.f., p.235).

En tal sentido el Estado es el punto de referencia de la organización estatal, a la que se le aplicará el desarrollo del presente trabajo y el marco legal que nos establecerá el campo de acción.

2.1.1 Entidades descentralizadas no empresariales

El gobierno central está encabezado por la presidencia de la república, siendo esta la autoridad de las entidades descentralizadas no empresariales, por medio de las cuales se realizan funciones específicas del Estado.

Las entidades descentralizadas no empresariales “Comprende las instituciones públicas que actúan bajo la autoridad del Gobierno Central, cumpliendo funciones gubernamentales especializadas no de mercado, por lo que no persiguen la comercialización de los bienes y servicios que producen” (Minfin, 2018, p. 20).

Con este fundamento se puede establecer que una entidad descentralizada está bajo tutela del gobierno central, pero posee independencia para realizar su gestión en las funciones asignadas por el gobierno central.

2.1.2 Entidades autónomas no empresariales

La autonomía es la facultad de independencia de gobernación y acción, que permite auto establecer normas y regulaciones, que determinan la ejecución administrativa, financiera y operativa de una empresa o entidad.

Las instituciones públicas no empresariales, son a las que la Constitución Política de la República de Guatemala les da la categoría de instituciones autónomas y que por este hecho tienen libertad de gobernarse por sus propias disposiciones (Minfin, 2018, p. 20).

Con base a lo anteriormente establecido, las instituciones públicas no empresariales, determinan desde su normativa el marco de acción para la ejecución de sus funciones y por tanto son totalmente responsables de los resultados de estas.

2.1.3 Entidades de seguridad social

Una de las principales funciones del gobierno es proveer seguridad y protección a los ciudadanos, y en cumplimiento, el gobierno central posee un papel coordinador en las entidades de esa naturaleza.

Las entidades de seguridad social “constituyen un tipo particular de institución pública que es coordinada por el Gobierno Central, y se ocupan del funcionamiento de los sistemas de seguridad o protección social” (Minfin, 2018, p. 21).

En tal sentido, estas entidades buscan prevenir o minimizar riesgos sociales que puedan afectar el bienestar de la población, brindando servicios de protección, seguridad y salud que contribuyan a mejorar su calidad de vida.

2.1.4 Empresas públicas

Ante una insuficiencia o fallo en el sistema de mercado, en la asignación o acceso a ciertos recursos productivos para los ciudadanos, el Estado crea empresas públicas que puedan subsanar estas deficiencias.

En tal sentido se entiende como Empresa Pública a “Entidades jurídicas, creadas con el fin de producir bienes y servicios para el mercado y pueden ser fuente de utilidades o de otra ganancia financiera para las unidades gubernamentales que las posean o controlan” (Minfin, 2018, p. 21).

Por tanto, una empresa pública busca crear la igualdad de oportunidades en la adquisición de bienes y servicios para toda la población del país, en función del bien común y con el objetivo de tener los recursos económicos necesarios que permitan la continuidad de los servicio que se prestan para impactar y mejorar la calidad de vida de los guatemaltecos.

2.1.5 Empresas públicas no financieras

Habiendo identificado una brecha de acción en el sistema de mercado, el Estado establece empresas públicas no financieras, para atender todo lo relacionado a actividades que no impliquen acción financiera en sus operaciones habituales de servicio.

Como lo establece el Minfin (2018) “Son entidades jurídicas cuyas actividades son distintas de las actividades financieras y que están sujetas al control de unidades del gobierno (p. 21).

En consecuencia, de conformidad con lo establecido por el Ministerio de Finanzas Públicas, las empresas públicas no financieras atienden cualquier segmento del mercado que no impliquen temas financieros en su ejecución y sus servicios o productos.

2.1.6 Empresas públicas financieras

En el marco estratégico económico, el gobierno de un país debe velar por la regulación financiera, relacionada a los servicios de esta categoría, la cual establezcan un control mayoritario en el tema.

Las empresas públicas financieras, realizan intermediación financiera, así como diversas actividades financieras auxiliares relacionadas al tema (Minfin, 2018, p.21).

En Guatemala las principales empresas referentes son el Banco de Guatemala y la Superintendencia de Bancos, quienes son los entes reguladores de las políticas económicas y financieras del país.

2.2 Presupuesto

Toda entidad sea cual sea su naturaleza, pública y/o privada necesita establecer y determinar todas las operaciones de ingreso y egreso en las cuales incurrirá durante un año, saber cuáles son sus límites y objetivos para entonces iniciar a ejecutar de una manera correcta.

El presupuesto “es el instrumento por medio del cual se determinan y proyectan las fuentes de recursos, que permitirán financiar las autorizaciones máximas de gastos o egresos, para un periodo anual, con el propósito de ejecutar los distintos programas de gobierno y alcanzar sus objetivos y metas, todo ello orientado a satisfacer las necesidades básicas de la población” (Minfin, 2005, p. 3).

Es por ello que el presupuesto es una herramienta de carácter financiero y administrativo que establece desde el inicio de la ejecución de las actividades, un grado de certeza de que los objetivos establecidos pueden ser alcanzables y medibles, esto como resultado de que se opera respetando y cumpliendo objetiva y eficientemente lo determinado en el presupuesto anual de cada institución del Estado y sus dependencias.

2.2.1 Presupuesto del sector público

Como toda empresa privada, las instituciones o empresas públicas, deben planificar, diseñar y autorizar un presupuesto anual de ingresos y egresos para posteriormente ser ejecutado.

“El presupuesto es el límite de gastos que una entidad puede realizar durante un año, de acuerdo a los ingresos que espera recibir, y debe ser la expresión financiera de los programas y proyectos que ejecutará para alcanzar los objetivos del plan de gobierno” (Minfin, s.f., p. 8).

Derivado de la importancia del establecimiento de un presupuesto y el impacto que este tiene en el logro de los objetivos, toda institución pública debe considerar la correcta elaboración del mismo, considerando un tiempo prudente para su diseño, así como responsabilidad y conciencia en el correcto uso de los recursos a solicitar.

2.2.2 Legislación aplicable

Toda actuar del Gobierno y sus dependencias está normado por la legislación vigente en el país, relativa al tema específico, lo cual permite actuar de una forma responsable dentro del marco legal que a su vez da confianza en las acciones realizadas.

De acuerdo con lo establecido por el Minfin (s.f.), “El presupuesto está limitado por la Constitución Política de la República de Guatemala, la Ley Orgánica del Presupuesto que indica los requisitos que debe cumplir el presupuesto de las diferentes Instituciones” (p. 9).

Esta legislación aplicable al presupuesto, permite a las autoridades de todas las instituciones públicas del Estado, alinearse a la normativa, requisitos y cumplimientos de carácter obligatorio establecidos en la ley, y al Congreso de la República como el marco legal de referencia para determinar si procede o no la autorización de los mismos.

2.2.3 Sistema presupuestario

En el marco de acción del presupuesto de las instituciones públicas es necesario contar con un conjunto de normas y procedimientos que de forma ordenada y sistemática establezcan el funcionamiento del presupuesto y regulen todo lo relacionado a él.

Es por ello que se puede definir que “El sistema presupuestario lo constituye el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que rigen el proceso presupuestario de todos los organismos y entidades que conforman el sector público” (Congreso de la República de Guatemala, 1997, p. 3).

Estas normas y procedimientos trazan la línea de acción para todas las instituciones del Estado, asegurando que los procesos que estas realicen en relación al presupuesto sean efectuados según lo establecido en los mismos y que la aprobación se realice de una manera efectiva y oportuna para una correcta ejecución que permita el logro de objetivos.

2.2.4 Órgano rector

Un factor determinante en la confiabilidad y certeza de una función o actividad, está enmarcada en el establecimiento de una autoridad que norme, regule, dirija y controle todo lo relacionado a la misma.

De conformidad con el CRG (1997), el Ministerio de Finanzas Públicas, a través de la unidad especializada que corresponda, será el órgano rector del proceso presupuestario público (p. 4).

Por tanto el Ministerio de Finanzas Públicas, es el ente rector de todos los procesos que conlleva el presupuesto, por lo que debe normar todo lo relacionado al mismo, desde su planificación, hasta su aprobación, por parte del Congreso de la República de Guatemala.

2.2.5 Presupuesto de ingresos

Los ingresos son todos los recursos económicos – financieros, con los que cuenta el Estado para soportar las erogaciones necesarias para el cumplimiento de las funciones del mismo, los cuales son trasladados a las diferentes dependencias e instituciones para su ejecución.

El presupuesto de Ingresos deberá contener todos aquellos ingresos de cualquier naturaleza que se estima percibir o recaudar durante el ejercicio fiscal, el financiamiento proveniente de erogaciones y operaciones de crédito público. (CRG, 1997, p. 4).

En tal sentido el presupuesto de ingresos debe ser el marco de amplitud de capacidad que un Estado posea para atender su funcionamiento, buscando el correcto uso y asignación del mismo, evitando el incumplimiento de los deberes por un mal establecimiento de sus áreas de ejecución.

2.2.6 Presupuesto de egresos

Los egresos son todas aquellas erogaciones en las que un Estado debe incurrir, para proporcionar los bienes o servicios necesarios para satisfacer las necesidades de la población, en relación a sus funciones.

El CRG (1997), establece que el presupuesto de egresos contendrá todos aquellos gastos que se estima se devengarán en el periodo, se traduzcan o no en salidas de dinero efectivo de caja (p. 4).

Por consiguiente, el establecimiento de este presupuesto implica la consideración de un correcto análisis de todos los gastos necesarios en los que incurrirá cada Institución del Estado con la objetividad que la correcta determinación de los mismos, podría representar un margen de ingresos disponibles para la elaboración o culminación de algún proyecto que pueda tener déficit de disponibilidad en alguna otra institución.

2.2.7 Base contable del presupuesto

Una base contable es un sistema ordenado de información que permite obtener datos clasificados que reflejan la realidad de los estados financieros. Actualmente existe la base contable de lo devengado y lo percibido, las cuales difieren en el momento en que se poseen los derechos y obligaciones.

En Guatemala “Los presupuestos de ingresos y de egresos deberán formularse y ejecutarse utilizando el momento del devengado de las transacciones como base contable” (CRG, 1997, p. 5).

Con base a lo anterior, el presupuesto atiende al método devengado por medio del reconocimiento de una transacción cuando se conoce, aunque esta tenga o no un efecto de ingreso o egreso inmediato en el flujo de efectivo.

2.2.8 Ejecución presupuestaria

En cualquier ámbito de acción, la ejecución es la realización de una o varias acciones que buscan cumplir un proyecto o plan, previamente establecidos.

El Minfin (s.f.), establece que la ejecución presupuestaria “es el proceso mediante el cual las instituciones realizan la adquisición de los insumos necesarios para producir los bienes o servicios que deben proveer a la sociedad” (p. 52).

Se puede determinar entonces, que la ejecución presupuestaria del Estado, es la etapa en donde se realizan las acciones que materializan lo planificado y aprobado según el presupuesto, para la obtención o producción de los bienes o servicios necesarios.

2.2.9 Responsabilidad de la ejecución presupuestaria

Toda organización, empresa o institución posee una estructura administrativa, por medio de la cual se establecen, asignan y desarrollan actividades específicas de la

misma, pero estas están bajo el mando de un propietario, director o consejo administrativo, quien es la máxima autoridad.

Los responsables de la ejecución del presupuesto son las autoridades superiores de cada entidad pública, debiendo registrar en el Sistema de Contabilidad Integrada (SICOIN), las transacciones presupuestarias y contables, que tendrán efectos contables de pago y financiero. (CRG, 1997, p. 10).

Debemos tener claro que si bien toda Institución Pública debe contar con un departamento de presupuesto, quien coordine y desarrolle en conjunto con la dirección administrativa y financiera todo lo relacionado al presupuesto asignado, el único responsable legalmente de la ejecución es la autoridad superior de la misma.

2.2.10 Sistema de Contabilidad Integrada (SICOIN)

La información económica de toda empresa, es uno de los pilares fundamentales de su éxito, ya que la disponibilidad de la misma y la forma en que se organiza, impacta grandemente en la correcta toma de decisiones.

El Estado de Guatemala posee un sistema de Contabilidad Integrada, siendo este el conjunto de principios, normas y procedimientos que permiten el registro de los hechos que tienen efectos presupuestarios, patrimoniales y en los flujos de fondos del Estado, para obtener información destinada a apoyar el proceso de toma de decisiones de la administración y el ejercicio de control (CRG, 1997, p. 17).

En concordancia se puede indicar que el sistema de contabilidad integrada es un mecanismo de generación y control de la información presupuestaria de todas las Instituciones del Estado, para garantizar el correcto uso de los fondos que cada uno administra, así mismo un medio de generación de confianza a través de la transparencia del gasto público para que la población tenga la certeza que cada institución trabaja encaminada a la lucha contra la corrupción y en búsqueda de mejorar la calidad de vida.

2.2.11 Unidades de administración financiera

Como se estableció anteriormente toda institución y organismo del Estado, debe contar con un equipo de trabajo especializado en finanzas, que atienda todas las actividades relacionadas al tema, partiendo desde una planificación, ejecución, seguimiento y liquidación que permita llevar un control y una correcta administración de todas las actividades con el objetivo que las operaciones de la misma sean certeras y eficientes.

En cada organismo y ente del sector público, organiza y opera una Unidad de Administración Financiera (UDAF), siendo la responsable del cumplimiento de las políticas, normas y lineamientos que en ese ámbito se emitan para el efecto. (CRG, 1997, p.30).

En tal sentido la unidad de administración financiera, debe velar internamente porque toda la estructura organizacional de la institución se apegue y aplique las políticas o normas financieras establecidas en el marco legal regulatorio, en búsqueda de cumplimiento para generar información oportuna y veraz que permita la oportuna toma de decisiones financieras.

2.3 Clasificación presupuestaria

La clasificación es una actividad que tiene como objetivo ordenar y/o dividir elementos para conformar grupos y categorías, que comparten una similitud o un mismo criterio en sus elementos o en sus características para poder identificar correctamente cada uno de ellos y darle la utilización correcta en relación a sus cualidades.

En lo concerniente a presupuestos gubernamentales, el Estado establece una clasificación presupuestaria para el establecimiento e identificación de sus recursos acorde a su naturaleza o fin de ejecución.

La clasificación presupuestaria del sector público está fundamentada en una serie de instrumentos jurídicos que respaldan nueve clasificadores que permiten la ejecución en el Sistema de Administración Financiera del Estado (Minfin, 2018, p.18).

Cuadro No. 2.1

Clasificaciones presupuestarias

Clasificación	Concepto
Institucional	Organiza al sector público según sus aspectos jurídicos, económicos, presupuestarios y relevancia estadística, siendo el reflejo de lo que el sistema presupuestario y contabilidad fiscal definen como sector público para efectos presupuestarios y patrimoniales del Estado.
Geográfica	Identificación geográfica del destino de los bienes y servicios producidos, así como el origen de los recursos e insumos, que generan transacciones financieras realizadas por las instituciones del sector público.
Funcional	Considera la finalidad, función y división del sector público, atendiendo a los objetivos socioeconómicos finales de cada institución a través de los distintos gastos que efectúan.
Tipo de gasto	Los gastos se clasifican por programas, subprogramas, proyectos, actividades y obras que ejecutan las instituciones, entidades y dependencias del sector público, de acuerdo con los bienes y servicios a producir y prestar.
Por fuente de financiamiento	Establece clasificación de conformidad con los recursos que financiaron los gastos públicos, identificando el origen de los ingresos que respaldan los egresos y siendo complementados por colocaciones, préstamos y donaciones.
De recursos por rubro	Ordena, agrupa y presenta los recursos públicos conforme a la naturaleza u origen de los mismos, ordena los que provienen de fuentes tradicionales, los que proceden del patrimonio público, y de los que provienen del financiamiento.
Económica de los recursos	clasifica los recursos agrupándolos en corrientes, capital y fuentes financieras, los cuales se originan de entradas de dinero, venta o desincorporación de activos y medios de financiamiento respectivamente
Por objeto del gasto	Constituye una ordenación sistemática y homogénea de los bienes y servicios, las transferencias y las variaciones de activos y pasivos que el sector público aplica en el desarrollo de su proceso productivo.
Económica del gasto	Ordena los gastos según la naturaleza económica de las transacciones que realiza el sector público, con el propósito de evaluar el impacto y repercusiones que generan las acciones fiscales.

Fuente: Elaboración propia, con base a información obtenida de: Minfin, 2018, pp. 18-295

Por tanto se entiende que la clasificación presupuestaria, busca el ordenamiento de todos los elementos que conforman el presupuesto, con el objetivo de un manejo más eficaz de la información.

2.4 Proceso presupuestario

Un proceso es una suma sucesiva de fases y operaciones aplicables a una actividad o proyecto, en búsqueda de una efectiva realización.

El proceso presupuestario está integrado por las etapas lógicamente concatenadas tendientes a establecer principios, normas y procedimientos que regirán el presupuesto del sector público, con el objetivo de lograr calidad en el gasto público y una oportuna rendición de cuentas, la transparencia, eficiencia, eficacia y racionalidad económica (Congreso de la República de Guatemala, 1997, P.3).

Con base a lo anterior, se establece necesaria la existencia y aplicación de un proceso presupuestario que fije los lineamientos de cada etapa a seguir para el desarrollo del mismo.

2.4.1 Formulación

El punto de partida de un presupuesto, marca el análisis de los egresos que serán necesarios efectuar para el logro de los objetivos de una institución, enfocados en un establecimiento real del campo de acción y los insumos necesarios.

En la etapa de la formulación, se planifican y organizan los gastos que se van a efectuar en función de los objetivos de la institución, sus prioridades y metas, siendo los ingresos el punto de partida (Minfin, s.f., p. 24).

Esto lleva a la determinación que se debe considerar a esta etapa del presupuesto como fundamental, ya que de allí parte la tenencia de los recursos con los que la institución desempeñará sus funciones.

2.4.2 Discusión y aprobación

En el desarrollo de las etapas del presupuesto se establece una Comisión de Finanzas del Congreso de la República, la cual analiza y examina cada presupuesto solicitado por las instituciones del Estado, con el objetivo de evaluar las solicitudes presentadas y para discutir los temas que creen polémica o bien para su aprobación.

Esta etapa inicia con la discusión del presupuesto por parte de la Comisión de Finanzas del Congreso de la República a partir del 02 de septiembre de cada año, para posteriormente trasladarlo al Congreso para su respectiva aprobación (Minfin, s.f., p. 25).

La discusión y aprobación del presupuesto es clave en el proceso, ya que es el último filtro que tiene la posibilidad de identificar errores o inconsistencias de las solicitudes presupuestarias.

2.4.3 Ejecución

Es en esta etapa en donde se materializan todas las solicitudes planteadas en el presupuesto, ya que en el desarrollo de la ejecución se efectúan todos los egresos para obtener los productos necesarios que se entregan a la población.

Durante esta etapa se efectúan avances que buscan alcanzar los objetivos y metas establecidos por la institución, es decir a través de los bienes y servicios que se brindan a la población (Minfin, s.f., p. 27)

En efecto, la ejecución debe efectuarse apegada a la solicitud presupuestaria que se presentó al Ministerio de Finanzas Públicas y al presupuesto que fue autorizado, con el objetivo que todo se cumpla a cabalidad y no exista incumplimiento de algún proyecto por el inadecuado e ineficiente uso de los fondos recibidos, para que el desarrollo de las actividades de cada institución se realicen eficientemente en beneficio de la población.

2.4.4 Evaluación

Todo proyecto o actividad necesita una etapa de evaluación, por medio de la cual se retroalimenta y se identifican las fortalezas y debilidades que se presentaron en el desarrollo del mismo.

La evaluación del presupuesto es la actividad por medio de la cual, se determina el grado de alcance en la realización de los objetivos y metas trazadas por la institución, para cada proyecto o programa ejecutado; así como analizar el impacto que este tuvo en la población y los cambios que pudieron haber originado en la sociedad (Minfin, s.f., p. 32)

Por tanto la evaluación del presupuesto, es una oportunidad de mejora que permite medir el grado de alcance de los objetivos trazados, así como el impacto social que estos tuvieron en la población.

2.4.5 Control

La etapa de control es una evaluación de la ejecución presupuestaria, enfocada en los ámbitos de fiscalización de cumplimiento y financiera para determinar áreas de mejora administrativa, económica y de resultado.

De conformidad con el Minfin s.f., esta etapa se refiere al control administrativo público y fiscalización de los recursos del Estado, que fueron ejecutados por las instituciones durante un año, con el objetivo de mejorar la capacidad y asegurar la transparencia en la ejecución del presupuesto y promover la responsabilidad de los empleados y funcionarios públicos (p. 33)

Se puede concluir que el control es la etapa del presupuesto que enfatiza objetivamente la credibilidad y transparencia al evaluar las acciones ejecutadas durante un año, en relación al presupuesto y al logro de sus objetivos financieros y físicos.

2.4.6 Liquidación del presupuesto

Liquidar implica finalizar pagos, deudas, cuentas, documentos que fueron generados durante la ejecución presupuestaria, es decir finalizar cualquier actividad por completo.

“Es el documento por medio del cual se presentan los resultados de la ejecución presupuestaria y el resultado financiero de las diferentes actividades efectuadas por las entidades públicas” (Minfin, s.f., p. 33).

Por lo anterior, la liquidación del presupuesto es el punto final a un ciclo de ejecución, el cual concluye con la entrega de un informe que sustenta que todo ha sido finalizado administrativa, financiera y legalmente.

2.5 Modificaciones presupuestarias

En el desarrollo de un proyecto o actividad, siempre existe la posibilidad de que se presenten factores previamente no considerados que impacten significativamente el desarrollo del mismo, por lo que es necesario realizar modificaciones.

“Las modificaciones presupuestarias son cambios que se efectúan a los créditos asignados a los programas, subprogramas, proyectos, actividades, obras y grupos de gasto previstos en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado” (Minfin, 2005, p. 2).

Con base a lo anterior, las modificaciones presupuestarias deben considerarse una opción viable, para ajustar asignaciones por factores impredecibles o incontrolables y no como una medida para subsanar una incorrecta planificación del presupuesto.

2.5.1 Tipos de modificaciones presupuestarias

Las modificaciones presupuestarias están clasificadas en cuatro tipos de ajustes al monto asignado, los cuales atienden a transacciones de aumentos y disminuciones los cuales son:

Cuadro No. 2.2

Tipos de modificaciones presupuestarias

Tipo	Descripción
Ampliaciones	Son incrementos a los créditos presupuestarios que se asignan a programas o categorías equivalentes, subprogramas, proyectos, actividades, obras y grupos de gasto, para atender requerimientos no previstos o que resultan insuficientes, siempre que se disponga de las fuentes de financiamiento para atender la erogación correspondiente.
7Disminuciones	Son disminuciones a los créditos presupuestarios que se asignaron a programas o categorías equivalentes, subprogramas, proyectos, actividades, obras y grupos de gastos, debido a cambios en las expectativas de los ingresos que se estima resultaron insuficientes, por lo que no se dispondrá de las fuentes de financiamiento para atender las erogaciones programadas.
Transferencias	Consiste en una reasignación de créditos presupuestarios que pueden ocurrir en distintos niveles: entre organismos, instituciones, distintas categorías programáticas y renglones de gasto que no incrementan el total de los gastos previstos en el presupuesto.
Modificaciones a las fuentes de financiamiento	Son cambios entre fuentes de financiamiento de los gastos, que pueden o no modificar la composición de los mismos en el ámbito de la estructura programática o del objeto del gasto.

Fuente: Elaboración propia, con base a información obtenida de: Minfin, 2005, pp. 2-3

Con base a lo anterior, las modificaciones presupuestarias pueden ser por concepto de ampliaciones, disminuciones, transferencias o por su fuente de financiamiento, siendo estas re ajustes a los créditos o débitos en los montos presupuestados y autorizados en el presupuesto de ingresos y egresos del Estado para el cumplimiento de los objetivos de cada entidad.

2.5.2 Solicitudes de modificaciones presupuestarias

Como se estableció anteriormente la asignación presupuestaria es un proceso normado y regulado, por la importancia del mismo y los fondos económicos que se manejan, en tal sentido la solicitud de modificaciones presupuestarias, debe efectuarse también de forma regulada, administrativa y eficiente.

Estas solicitudes se efectúan a través del comprobante de modificaciones presupuestarias, justificando las causas que la originaron, así como el impacto que tienen en las metas y objetivos establecidos, la base sobre la cual se determinó el monto y demás información que se considere necesaria para establecer un correcto juicio para la toma de decisiones correspondientes a dicha solicitud (Minfin, 2005, p. 3).

Como se establece en los requisitos de solicitud, la información a presentar, atiende a un análisis para determinar la verdadera causa de la solicitud, para establecer si procede o no dicha modificación.

2.5.3 Integración de la partida presupuestaria

Una partida presupuestaria es un título de un presupuesto de previsión de ingresos o egresos que son necesarios para cubrir los gastos de un ejercicio, es decir es una codificación numérica que identifica cada gasto entre los otros por su naturaleza y finalidad.

Esta partida está integrada según el Minfin (2005) por el año, institución, unidad ejecutora, programa, subprograma, proyecto, actividad, obra, renglón, ubicación geográfica, fuente de financiamiento, órgano financiado y el número de préstamo (p. 3).

Por lo que se puede indicar que una partida presupuestaria detalla todos los aspectos institucionales, económicos, funcionales, geográficos, así como el financiamiento de los egresos de un proyecto.

2.5.4 Legislación aplicable

Así como la asignación del presupuesto se sustenta en una base legal, las modificaciones presupuestarias también cuentan con un marco legal de acción que fundamenta su realización.

De conformidad con el Minfin (2005) las modificaciones presupuestarias de ampliación y disminución del presupuesto están legalmente fundamentadas por la Constitución Política de la República de Guatemala y las de transferencia por la Ley Orgánica del Presupuesto (p. 4).

En consecuencia, toda solicitud que no esté apegada a los lineamientos establecidos en dichas leyes, no podrá ser aceptada y procesada.

2.5.5 Procedimientos para realizar modificaciones presupuestarias

Los procedimientos para realizar modificaciones presupuestarias, varían y atienden al tipo de modificación que se solicita, debiendo cumplir todas con los procedimientos administrativos y en el sistema.

De conformidad con el Minfin (2005) en los procedimientos participa activamente la unidad ejecutora, los departamentos y unidades correspondientes, la máxima autoridad de la Institución y la Presidencia de la República, Secretaría General (p.10).

Con fundamento al texto citado anteriormente, la realización de una modificación presupuestaria implica la participación de todas las unidades, departamentos y autoridades, que tuvieron injerencia en el proceso de asignación, ya que son las partes activas ejecutoras del presupuesto.

De conformidad con el Acuerdo No. 090-2018 del contralor general de cuentas, de fecha 20 de septiembre de 2018, se aprueba el manual de procedimientos de la dirección financiera de la Contraloría General de Cuentas, en el cual se establece el

procedimiento para autorización de las modificaciones presupuestarias, mismo que se presenta a continuación:

Cuadro No. 2.3

Procedimiento para autorización de las modificaciones presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas

Paso	Actividad	Responsable	Unidad Administrativa
1	Elabora dictamen y proyecto de resolución para realizar la modificación presupuestaria	Analista	Departamento de presupuesto
2	Revisa y traslada expediente a la dirección financiera, solicitando visto bueno	Jefe	
3	Recibe y traslada	Secretaria	Dirección financiera
4	Analiza si está de acuerdo, consigna su visto bueno y devuelve expediente al departamento de presupuesto	Director	
5	Traslada dictamen y resolución para aprobación de la autoridad superior de la Contraloría General de Cuentas	Jefe	Departamento de presupuesto
6	Asigna número de resolución de aprobación	Asistente administrativo	Despacho superior
7	Devuelve el expediente aprobado al departamento de presupuesto para continuar con el trámite correspondiente		
8	Fin del procedimiento		

Fuente: Elaboración propia, con base a información obtenida de: Manual de procedimiento de la dirección financiera de la CGC, 2018, pp. 14-15

Así mismo en el anexo 1, se presenta el diagrama de flujo, el cual es la representación gráfica del procedimiento establecido por la Contraloría General de Cuentas para autorizar modificaciones presupuestarias.

2.6 Gestión por resultado

En el sentido amplio se puede entender por gestión al conjunto de actividades desarrolladas para efectuar, dirigir o supervisar una empresa o proyecto, con vista al logro de sus objetivos.

La gestión por resultado "Es una orientación de la administración pública, que propone que todos los recursos y esfuerzos del Estado estén dirigidos al logro de resultados, para el bien de la población. Está diseñado para lograr un equilibrio entre las actividades de cada una de las instituciones públicas y los resultados buscados para el desarrollo del país" (Minfin, 2013, p. 5).

En tal sentido se puede establecer que la gestión por resultados busca la sincronización de las funciones de las instituciones del Estado, para el logro de los objetivos que pretenden impactar efectivamente la vida de la población.

2.6.1 Elementos de la gestión por resultados

Para implementar una gestión por resultados, se hace necesario contar con elementos que permitan en conjunto el desarrollo de la misma, mismos que atienden todo el proceso de ejecución hasta su finalización.

Cuadro No. 2.4

Elementos de la gestión por resultados

Elemento	Concepto
Insumos	Los insumos son el recurso humano, material, equipo, etc., con los que se cuenta para la creación de subproductos.
Subproductos	Son la combinación de Insumos, que durante el proceso productivo, son transformados en los servicios que se entregan a la población.
Productos	Es el motor de cambio que se fundamenta en evidencias disponibles para asegurar su efectividad y se constituye de Subproductos.

Elemento	Concepto
Resultado	Expresa el cambio que desea lograrse en las condiciones de vida del ciudadano o su entorno.

Fuente: Elaboración propia, con base a información obtenida de: Minfin, 2013, p.5

Estos elementos son la clave determinante de la ejecución, ya que sin ellos o con la ausencia de alguno no se podría desarrollar efectivamente una gestión por resultados.

2.6.2 Plan operativo multianual

Toda institución debe tener una visión clara a largo plazo de lo que pretende realizar, impactar en la población y los cambios internos necesarios que debe efectuar para llegar a ser lo que se desea.

De conformidad con el Minfin (2013) El plan operativo multianual (POM) es la guía de la actividad Institucional en un periodo mínimo de tres años, en el cual se presentan las metas de resultados esperados en función de la producción, siendo de carácter indicativo y siendo el marco referencial del plan operativo anual, con el objetivo de alcanzar los resultados estratégicos fijados (p. 60).

En conclusión, el plan operativo multianual, es la guía de acción a largo plazo de una institución, en la cual quedan establecidas las metas y resultados que pretende alcanzar, por lo que es durante ese tiempo su marco referencial para analizar el nivel de alcance de los mismos.

2.6.3 Presupuesto multianual

Si bien el plan operativo multianual establece la guía de acción de una Institución, el presupuesto multianual, materializa los costos de esas acciones a mediano plazo, por lo que:

El presupuesto multianual es el marco de referencia para la presupuestación programática por resultados, ya que programa el gasto público para determinar las

necesidades presupuestarias de mediano plazo, para propiciar la provisión oportuna de productos estratégicos de calidad y el logro de los resultados establecidos para mejor la calidad de vida de los ciudadanos (Minfin, 2013, p. 61).

Por tal, el presupuesto multianual, es de vital importancia, ya que la correcta elaboración del mismo, asegura de alguna manera la ejecución de lo establecido en el plan operativo multianual.

2.6.4 Plan operativo anual (POA)

Pese a poseer un plan operativo multianual, es necesario contar con un plan anual que detalle y profundice en la ejecución durante un año, para actuar en línea con los objetivos establecidos.

El plan operativo anual es una herramienta de gestión operativa que resulta de la planificación estratégica y multianual, la cual detalla los productos y servicios que la Institución realizará durante un año y que servirá de guía para un correcto seguimiento de los procesos que conlleva la realización de la operación (Minfin, 2013, p. 62).

En consecuencia, el plan operativo anual es un segmento del plan operativo multianual, el cual siempre debe analizarse nuevamente para descartar factores que hayan cambiado las condiciones de las acciones establecidas previamente.

2.7 Administración

Durante la realización de un proyecto, una función o una actividad, siempre surge la necesidad de llevar un orden, gestionar personal, efectuar acciones, controles, etc., lo que lleva a la práctica de la administración.

La administración es un cúmulo de funciones cuya finalidad es administrar, de manera que se obtengan resultados más eficientes y eficaces al momento de efectuar procesos como la coordinación de personas, organismos o sistemas que integran una organización (Cantor., 2007, Sección Introducción, párrafo 1).

En efecto, sin una correcta administración los insumos materiales, humanos y tecnológicos no cobran eficiencia ni protagonismo, ya que en soledad cada uno de ellos no logra efectividad, misma que se propicia al administrarlos correctamente estableciéndose funciones según sus cualidades.

2.7.1 Administración Privada

Toda empresa de capital privado, pone en práctica la administración privada, utilizando todos sus recursos de una manera eficiente y eficaz para lograr una mayor rentabilidad.

La administración privada es una parte fundamental dentro de la sociedad, cuenta con funciones básicas de planeación, organización, dirección, coordinación, control y evaluación, las cuales se relacionan entre sí (Cantor., 2007, capítulo 1, párrafo 1).

Con base a lo anterior, el factor diferenciador de la administración, es el origen del capital de trabajo, ya que la función como tal no depende del tipo de organización, ya que sus funciones son las mismas.

2.7.2 Administración Pública

En el ámbito público, cuando nos referimos a la administración, no hablamos de una función, sino de un grupo de instituciones y organismos dirigidos por el poder ejecutivo del Estado para efectuar funciones asignadas relacionadas a la población.

La administración pública es un elemento del Estado, formado por un conjunto de organismos que actúan bajo las órdenes del poder ejecutivo, estos organismos son los encargados de dictar y aplicar las disposiciones necesarias para que se cumplan las leyes, intereses públicos y resolver las reclamaciones de los ciudadanos (De La Encarnación., 2009, como se citó en Cantor., 2007, capítulo 2, párrafo 1).

Por tanto, la administración pública no es una función, sino un órgano que posee funciones de regulación relativas a leyes e intereses públicos.

2.8 Análisis financiero

La manera efectiva para obtener una mejora constante, es la evaluación de los resultados obtenidos durante un periodo, la identificación de lo que se hizo correctamente y en donde se tuvieron debilidades, con la finalidad de centrar especial atención a ello para tomar decisiones correctivas y preventivas futuras.

Por tanto la Universidad Interamericana para el Desarrollo (s.f.) establece, el análisis financiero es una evaluación de la empresa utilizando los datos arrojados de los estados financieros con datos históricos para la planeación a corto y largo plazo" (p. 3).

En consecuencia, el análisis financiero es una herramienta vital para una empresa y/o institución, que le permite evaluar los resultados financieros obtenidos como resultado de su ejecución de actividades comerciales en búsqueda de mejoras y correcta toma de decisión.

2.8.1 Análisis financiero vertical

Analizar la información contable de un periodo determinado, con relación a los componentes que intervinieron en el mismo, es analizar el porcentaje de participación de cada uno con respecto al total de la información.

El análisis financiero vertical se realiza al balance general y del estado de resultados, correspondientes a un periodo determinado. Esto evidencia todos los aspectos internos de la empresa por lo que permite identificar la situación con respecto a su industria (Universidad Interamericana para el Desarrollo, s.f., p. 5).

En síntesis el análisis financiero vertical permite identificar y analizar la representación porcentual de cada cuenta con relación al total del rubro al que pertenece, determinando cuales de estos es de mayor relevancia e importancia en el estado financiero, como pueden ser la concentración de los derechos, obligaciones y capital.

2.8.2 Análisis financiero horizontal

En seguimiento a planificaciones de largo plazo, el análisis financiero horizontal es una comparación de resultados de dos periodos diferentes, que sirve de sustento para determinar si se han cumplido las metas trazadas.

Este tipo de análisis se realiza con los estados financieros de dos periodos diferentes, ya que busca determinar las tendencias y variabilidades de las cuentas, ya sea en valores absolutos o con porcentajes. (Universidad Interamericana para el Desarrollo, s.f., p. 7).

En consecuencia, el análisis financiero horizontal permite determinar variaciones numéricas y porcentuales con relación a los cambios de los saldos de un periodo a otro analizados, que identifican tendencias en las cuentas y rubros de los estados financieros de una empresa como consecuencia del mercado o actividades económicas mundiales, las cuales al ser identificadas pueden permitir accionar en ellas de una manera oportuna.

2.9 Indicadores financieros

Todo resultado obtenido de la ejecución de un proyecto, debe ser evaluado con base a un indicador, representado por un valor de referencia establecido, que permite identificar las características y la variabilidad de este con el valor estándar establecido.

Los indicadores o razones financieras son los parámetros utilizados para evaluar la situación de una empresa o compañía, para planear y mejorar la situación actual, así como identificar y maximizar los puntos fuertes (Universidad Interamericana para el Desarrollo, s.f., p. 7).

En tal sentido los indicadores financieros son los valores de referencia con los que una empresa puede evaluar sus resultados para determinar el nivel de progreso, mejora o ineficiencia de sus elementos económicos.

2.9.1 Indicadores financieros de instituciones públicas

Estos indicadores analizan y valoran la ejecución presupuestaria de las Instituciones públicas, en relación a la participación que cada elemento posee en el desempeño de sus funciones.

Cuadro No. 2.5

Indicadores financieros de instituciones públicas

Indicadores	Concepto
De ejecución presupuestaria	Están destinados a valorar los resultados de la gestión presupuestaria efectuada, tratando de conocer el grado en que las previsiones definitivas de ingresos han dado lugar a la liquidación de derechos y los créditos han producido reconocimiento contable de obligaciones.
De nivel de servicios prestados	Utilizan ratios de nivel, los cuales relacionan por cociente determinados gastos públicos con el número de habitantes y los de estructura, que determinan el peso relativo de ciertos gastos con respecto al total de la agrupación a la que pertenecen.
De ingresos por operaciones corrientes	Analizan los ingresos corrientes por habitante, el índice de presión e ingresos fiscales, para determinar la autofinanciación al generar una gran parte de los ingresos corrientes de los tributos.
Relativo al esfuerzo inversor	Evalúan la inversión del país, respecto a los habitantes, los créditos gastados, los gastos en operaciones de capital, las fuentes de ingreso del capital y todo lo relacionado a los movimientos que se originan por la inversión del Estado.
Presupuestario relativo a la carga de la deuda y el endeudamiento	Analizan la carga financiera por deuda que atiende al presupuesto de gastos de un periodo, así como las posibilidades que brindan los recursos netos corrientes para proceder a su servicio.
Relativos al equilibrio presupuestario	Analizan el equilibrio presupuestario entre las operaciones corrientes y de capital, entre los derechos liquidados por operaciones financieras y las obligaciones reconocidas por las mismas.

Indicadores	Concepto
De liquidez a corto plazo	Son la clave del análisis de la situación financiera, ya que evalúan la capacidad de la empresa para cumplir con sus obligaciones a corto plazo.

Fuente: Elaboración propia, con base a información obtenida de: Morales y Fernández, 2006, pp.81-96)

Por lo anterior, se puede verificar que una institución pública al igual que una privada también se le puede efectuar evaluaciones financieras por medio de indicadores, los cuales proporcionan información valiosa para toma correcta de decisiones.

2.10 Modelo

Una actividad, técnica o procedimiento que parece poseer buenas cualidades y resultados, es sin duda una opción de modelo, ya que se visualiza como un escenario perfecto.

Un modelo es la representación de un hecho o fenómeno propuesto como ideal a seguir, mostrando las características generales de la estructura de dicho fenómeno, explicar sus elementos, mecanismos y procesos, cómo se interrelacionan y los aspectos teóricos que le dan sustento, para facilitar su comprensión (Arriaga, 2002, p. 37).

Por tanto, un modelo puede ser una herramienta de mejora, que puede servir de guía para la obtención de buenos o mejores resultados, el cual sea una propuesta de un ideal en relación a planificación, evaluación, ejecución, medición y seguimiento de alguna actividad o programa, con el objetivo de ser un mecanismo de apoyo que permita un mayor grado del logro de los objetivos que se han trazado alcanzar.

2.10.1 Gestión

Uno de los recursos más valiosos de toda empresa o institución es el recurso humano, ya que este ejecuta las acciones necesarias para el cumplimiento de un servicio o la producción de un bien.

La gestión “es la respuesta que normalmente da un funcionario de una empresa u organización, a los requerimientos que le demanda, en atención a sus aptitudes, conocimientos, experiencia, compromiso, esfuerzo y motivación” (Arriaga, 2002, p. 22).

En efecto, se puede indicar que la gestión humana, es el combustible de acción que permite materializar un servicio o bien, para el cumplimiento de las funciones establecidas de una institución.

2.10.2 Medición

Día a día el ser humano realiza mediciones, ya sea de actividades laborales, académicas, económicas, etc., las cuales permiten identificar variabilidad en diferentes unidades de medida.

Como lo establece Arriaga (2002), medir es comparar dos o más magnitudes de la misma especie o naturaleza, utilizando a una de ellas como patrón (p. 25).

En conclusión la medición es una actividad de evaluación que permite aplicar mejoras en las actividades o procesos, con base a los resultados obtenidos.

2.10.3 Desempeño

El cumplimiento de una atribución, responsabilidad o función, hace referencia al desempeño de una persona, es decir es el nivel de cumplimiento que logra alcanzar de acuerdo a sus destrezas y su esfuerzo.

“El desempeño está asociado con los logros individuales o colectivos al interior de una organización, al alineamiento de la gestión con las metas y objetivos, es decir es una magnitud de los logros de una organización” (Arriaga, 2002, p. 26).

En consecuencia, el desempeño de una institución está estrechamente relacionado con el desempeño de su recurso humano, ya que en función de este se logran los objetivos establecidos.

2.10.4 Medición de desempeño

Cuando se habla de medición del desempeño, el factor a evaluar es el recurso humano, es una evaluación de la eficacia con la que desarrollan sus funciones dentro de la institución.

Según Arriaga (2002), la medición de desempeño es un esfuerzo sistemático que evalúa la gestión de una organización, orientada al cumplimiento de su misión, a partir de la optimización de sus procesos (p.27).

En tal sentido, la medición del desempeño es una actividad de control y mejora constante que toda institución debe efectuar con un enfoque objetivo, para tomar medidas correctivas que permitan una mejor función.

2.10.5 Indicadores de desempeño

Un indicador es una medida cuantitativa de las variables asociadas al alcance de objetivos o metas, que proporciona información para seguimiento y análisis.

Son variables claves que participan de un sistema de medición de desempeño, que proporcionan información respecto al comportamiento y resultados de un proceso y en su impacto en los sectores vinculados (Arriaga, 2002, p. 32).

En tanto se puede concluir que un indicador de desempeño es un instrumento que proporciona información del desenvolvimiento y logros de una institución.

3. METODOLOGÍA

La metodología es la serie de métodos y técnicas que se aplicaron de manera sistemática en el presente trabajo para alcanzar un resultado válido, es decir fue el soporte conceptual que estableció la manera en cómo se aplicaron los procesos y elementos de la investigación con el objetivo de tener un sustento en la elaboración y desarrollo de la misma.

3.1 Definición del problema

Las deficiencias en la elaboración del presupuesto han originado que en la Contraloría General de Cuentas se presenten solicitudes de modificaciones presupuestarias, las cuales son autorizadas sin un previo análisis financiero y sin una medición de resultados que permita identificar el impacto que tendrán, lo cual ha generado en varias oportunidades que se incumpla en cierto grado con los objetivos establecidos por la institución basados en la gestión por resultados adoptada de carácter obligatorio desde 2018.

Derivado de la problemática identificada, se planteó una interrogante general y tres específicas para su respectivo análisis y desarrollo de la investigación.

¿Por qué no se hace un análisis financiero de las modificaciones presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas y un modelo de medición y ejecución basado en gestión por resultados, se alcanzan los objetivos de la institución?

¿Se deben identificar las herramientas actuales de análisis financiero de las modificaciones presupuestarias?

¿Se han analizado en los últimos años el resultado de la ejecución presupuestaria?

¿Un diseño de modelo de medición y ejecución basado en Gestión por resultados, permite a la Institución el mejor control del presupuesto?

3.2 Objetivos

Los objetivos son los fines y/o propósitos que promovieron la necesidad de un análisis financiero de las modificaciones presupuestarias y análisis del presupuesto en la Contraloría General de Cuentas y propuesta de modelo de medición y ejecución basada en Gestión por resultados.

3.2.1 Objetivo General

El objetivo general establece la idea central, es decir la meta principal y global de la investigación, delimitando el propósito y orientando las acciones para organizar el trabajo efectuado.

Desarrollar un análisis financiero, mediante indicadores financieros de las modificaciones presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas y proponer un modelo de medición y ejecución basada en Gestión por resultados, para el cumplimiento de los objetivos de la Institución.

3.2.2 Objetivos Específicos

Los objetivos específicos son metas a corto plazo a desarrollar durante la investigación con el propósito de lograr el objetivo general.

1. Identificar las herramientas actuales de análisis financiero de las modificaciones presupuestarias, a través de conversaciones y/o cuestionarios con las personas del departamento de presupuesto, para confirmar si se analizan las mismas o solo se ejecutan.
2. Analizar el impacto financiero de las modificaciones presupuestarias correspondientes al periodo 2019, por medio de análisis financiero vertical y horizontal e indicadores para evaluar el cumplimiento de los objetivos basados en gestión por resultado.

3. Diseñar una propuesta de modelo de medición y ejecución basada en gestión por resultados, para que la Contraloría General de Cuentas pueda medir el grado de alcance de sus objetivos.

3.3 Diseño de la investigación

La investigación posee un diseño no experimental por ser una investigación aplicada, utilizando un método descriptivo. Está integrado por los métodos y técnicas que se utilizaron conjuntamente de manera sistemática para realizar la investigación, a través de las etapas de recolección, medición y análisis de los datos, las cuales se detallan más adelante.

3.3.1 Unidad de análisis

La unidad de análisis que se estudió fue la Contraloría General de Cuentas, es decir en ella se desarrollaron los métodos, técnicas y análisis para la aplicación de conocimientos existentes.

3.4 Periodo histórico

El periodo histórico sobre el que se efectuó el análisis financiero de las modificaciones presupuestarias fue el año 2019.

3.5 Ámbito geográfico

El trabajo de investigación se efectuó en el territorio geográfico, correspondiente al municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

3.6 Universo y muestra

El universo comprende la unidad de análisis, es decir la Contraloría General de Cuentas, que es una entidad técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras del hacendario público. La muestra se estableció con base a la aplicación de la técnica de

entrevista estructurada, por lo que se seleccionó una muestra no probabilística de dos personas, los expertos en finanzas y presupuesto.

3.7 Técnicas e instrumentos aplicados

Las técnicas son los recursos o procedimientos que se utilizaron para el acercamiento a los hechos y acceder a su conocimiento, con el apoyo de instrumentos que permitieron recoger datos, los cuales se establecen a continuación:

3.7.1 Técnicas e instrumentos documentales

El uso de técnicas documentales permitió identificar, revisar y analizar de manera exhaustiva documentos como informes institucionales, leyes, textos y páginas web relacionados al tema planteado. Se utilizaron instrumentos como el subrayado y resumen, para establecer el marco histórico y el teórico de la investigación desarrollada.

3.7.2 Técnicas e instrumentos de campo

Las técnicas e instrumentos de campo utilizadas permitieron entrar en contacto con el tema de estudio, así como confrontar la teoría con la práctica, dichas técnicas se detallan a continuación:

a) Técnica de entrevista:

Esta técnica fue utilizada para obtener información mediante el diálogo con los expertos en la materia, el director financiero y el Jefe de presupuesto quienes figuran como la muestra no probabilística determinada para el análisis, utilizando como instrumento una guía de entrevista y un cuestionario de diez preguntas cerradas con respuesta dicotómicas y de varias opciones, aplicando un análisis interpretativo de la información obtenida para identificar las herramientas actuales de análisis financiero de las modificaciones presupuestarias.

b) Técnica de análisis de documentos:

Para el objetivo específico número dos la técnica de análisis de documentos permitió obtener información por medio de los instrumentos conformados por el presupuesto de ingresos y egresos, ejecución presupuestaria e informe de modificaciones presupuestarias internas, para aplicar un análisis vertical y horizontal a nivel de tipo de gasto y un análisis financiero por medio de razones de ejecución de presupuesto basado en gestión por resultados.

Bajo la misma técnica, el objetivo número tres requirió analizar el instrumento del Informe Anual de Gestión, para desarrollar un análisis de indicadores de desempeño basado en gestión por resultados.

3.8 Resumen del procedimiento aplicado

Se realizó una investigación iniciando con el planteamiento del tema con un enfoque mixto, en donde predominó el enfoque cuantitativo, posteriormente se efectuaron las tres fases de investigación.

Para que una investigación proporcione resultados relevantes y permita alcanzar los objetivos planteados debe de desarrollarse y ejecutarse siguiendo un procedimiento planeado, ordenado y sistemático (Piloña, 2016, p. 44).

a) Fase indagadora:

En el desarrollo de la fase indagadora se utilizaron los instrumentos de la entrevista y cuestionario con el director financiero y el Jefe de presupuesto, para recabar información de la existencia o no de análisis financiero de las modificaciones presupuestarias.

b) Fase demostrativa:

La fase demostrativa se efectuó por medio de una confrontación de la teoría y los

resultados obtenidos de los análisis realizados, es decir esta fase reflejó la conexión racional de los resultados adquiridos.

c) Fase expositiva

Esta fase concluyó con la presentación del impacto financiero de las modificaciones presupuestarias y de un modelo de medición y ejecución basada en Gestión por resultados

Se efectuó una investigación aplicada, ya que buscó la generación de conocimiento con aplicación directa a los problemas de la sociedad o el sector productivo, basándose fundamentalmente en los hallazgos de la investigación básica, ocupándose del proceso de enlace entre la teoría y el producto (Lozada, 2014, p.34).

Cada técnica desarrollada requirió un análisis específico, los cuales fueron análisis interpretativo a las entrevistas y cuestionarios efectuado, análisis financiero vertical y horizontal del presupuesto de ingresos y egresos, de la ejecución presupuestaria y modificaciones internas; análisis financiero de razones de ejecución de presupuesto basado en gestión por resultado y finalmente un análisis de indicadores de desempeño basado en la gestión por resultados.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

El presente capítulo presenta los productos de la investigación y el análisis financiero relacionado a las modificaciones presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas y una propuesta de modelo de medición y ejecución basada en gestión por resultado; es decir es la parte medular en donde se relacionaron los hallazgos con el problema de investigación.

El orden de este capítulo atiende a la cronología de los objetivos específicos planteados, es decir se muestra la concatenación del desarrollo de la investigación.

4.1 Herramientas actuales de análisis financiero de las modificaciones presupuestarias

En cumplimiento a lo establecido en el objetivo específico número uno que consistió en identificar las herramientas actuales de análisis financiero de las modificaciones presupuestarias, a través de los instrumentos definidos, tales como entrevista estructurada (anexo 2) y cuestionario (anexo 3), con la jefa del departamento de presupuesto de la institución, para confirmar si se analizan las mismas o solo se ejecutan, a continuación se presenta la información obtenida por medio de los instrumentos indicados.

4.1.1 Presupuesto de ingresos y egresos

Se sostuvo una entrevista con la jefa del departamento de presupuesto de la Contraloría General de Cuentas, en la cual informó que la administración y ejecución de los ingresos y egresos de la institución se establecen por medio del presupuesto de ingresos y egresos que representa la expresión financiera de los programas que se ejecutan. La dirección financiera a través del departamento de presupuestos es quien gestiona y ejecuta las actividades relacionadas al presupuesto, desde la elaboración del anteproyecto del presupuesto anual, su ejecución, medición, control y su liquidación.

4.1.2 Origen de las modificaciones presupuestarias

De conformidad con la información obtenida de la entrevista con la jefa del departamento de presupuestos, indicó que las modificaciones presupuestarias que más opera la Contraloría General de Cuentas son modificaciones de aumentos y disminuciones internas, así como ampliaciones, las cuales son aprobadas por medio de acuerdo gubernativo.

Así mismo se consultó sobre qué sucesos son los que dan origen a las solicitudes de modificaciones presupuestarias, a lo cual la jefa del departamento de presupuesto respondió que estas son generadas en mayor proporción por gastos que no estaban programados, es decir que no se tenían contemplados en el plan operativo anual, especialmente de los renglones de gasto del grupo 200 “Materiales y Suministros”, así como por contratación o traslado de personal.

4.1.3 Procedimiento de solicitud, análisis, y registro de modificaciones presupuestarias

Se consultó a la jefa del departamento de presupuestos si en la Contraloría General de Cuentas existe una normativa o procedimiento para solicitar, analizar y aprobar modificaciones presupuestarias, a lo cual comentó que sí, y que se encuentra contenido en el manual de procedimientos de la dirección financiera de la institución (cuadro No. 2.3), en el cual se establecen las actividades a realizar, las personas responsables y que unidades administrativas participan en el proceso.

Por medio del cuestionario, también se consultó si previo a autorizar una modificación presupuestaria, se analizan las solicitudes basadas en la gestión por resultado, lo cual la jefa del departamento de presupuesto confirmó que sí, pero al momento de realizar el análisis esta confirmación no fue comprobada por carecer de documentos que respaldan lo indicado.

También informó que el manual de procedimiento mencionado anteriormente, establece que es el director financiero quien analiza si está de acuerdo en la solicitud de modificación presupuestaria, de ser así, consigna su visto bueno y devuelve el expediente al departamento de presupuesto para que posteriormente sea enviada la solicitud al despacho superior para que el contralor general de cuentas autorice la misma.

4.1.4 Informes de modificaciones presupuestarias

Dentro de los cuestionamientos a la jefa del departamento de presupuestos se planteó si en la Contraloría General de Cuentas, existe alguna herramienta, sistema o plataforma para analizar financieramente las modificaciones presupuestarias, a lo cual indicó que se cuenta con el sistema de contabilidad integrada para descentralizadas SICOINDES y el sistema de gestiones SIGES, y que estos son los que se utilizan para registrar y operar todo lo relacionado al presupuesto y de los mismos, se obtienen reportes para la toma de decisiones.

Derivado de esto se pudo identificar que, a pesar de disponer de dos sistemas de registro presupuestario, actualmente la Contraloría General de Cuentas no realiza un análisis financiero de modificaciones presupuestarias, ya que estas no son analizadas inicialmente para identificar el impacto financiero que estas tendrían y el grado de alcance que pueden tener en la ejecución presupuestaria basada en una gestión por resultados. Así mismo la jefa del departamento de presupuesto indicó que considera necesario analizar financieramente las modificaciones presupuestarias previas a su autorización para que estas no afecten el cumplimiento de las ejecuciones establecidas por cada programa.

4.1.5 Análisis financiero de modificaciones presupuestarias

En relación a la información que el departamento de presupuestos genera correspondiente a modificaciones presupuestarias, en la entrevista con la jefa del departamento de presupuestos indicó que se envía un informe de ejecución

presupuestaria mensualmente para conocimiento de las autoridades superiores de la institución, así mismo según lo establecido en la ley orgánica del presupuesto, se envía un informe de las modificaciones presupuestarias realizadas diez días posteriores a la aprobación de las mismas al Ministerio de Finanzas Públicas. Dichos informes contienen únicamente datos relacionados al acuerdo de aprobación, montos, fechas, destino y origen de los fondos de las modificaciones presupuestarias, sin incorporar un análisis financiero de las mismas.

Derivado del análisis de la información obtenida por medio de la entrevista y cuestionario realizado a la jefa del departamento de presupuestos de la Contraloría General de Cuentas, se logró identificar que la institución únicamente cuenta con las herramientas informáticas SICOINDES y SIGES para el registro y análisis de las modificaciones presupuestarias y con los respectivos informes que estos generan, de los cuales no se realiza un análisis financiero para determinar si las solicitudes de modificaciones presupuestarias deben ser aprobadas considerando el impacto financiero que tendrán en la ejecución del presupuesto y que las mismas estén alineadas a la gestión por resultados.

4.2 Análisis financiero vertical, horizontal e indicadores de las modificaciones presupuestarias, basado en gestión por resultados

La presente sección de la investigación, analiza el impacto financiero de las modificaciones presupuestarias correspondientes al periodo 2019, así como el alcance obtenido de los objetivos de la Entidad con base a la gestión por resultados.

4.2.1 Presupuesto aprobado de ingresos por fuente de financiamiento

El 14 de diciembre de 2018 por medio del Acuerdo Gubernativo Número 206-2018, se aprobó el presupuesto de ingresos de la Entidad, para el ejercicio fiscal 2019 por un monto de Q. 524, 569,200, el cual se originó de las diferentes fuentes de financiamiento del Estado.

La Entidad, ejerce la función de control hacendario de los organismos del Estado, de las instituciones autónomas y descentralizadas, de las municipalidades y sus empresas, además de las instituciones que conforman el sector público no financiero. También están sujetos a su fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier persona nacional o extranjera que reciba, invierta o administre fondos públicos.

Para una adecuada comprensión del presupuesto de ingresos, así como de su composición y representación por fuente de financiamiento, a continuación se realiza un análisis vertical del presupuesto de ingresos.

Tabla No. 4.1

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, Análisis vertical de presupuesto de ingresos por fuente de financiamiento

Expresado en Quetzales

Código	Descripción	Aprobado	%
11	Ingresos Corrientes	332,450,000	63%
31	Ingresos Propios	127,119,200	24%
32	Disminución de caja y bancos de ingresos propios	40,000,000	8%
41	Colocaciones internas	25,000,000	5%
	TOTAL	**524,569,200**	100%

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

Como se puede observar el mayor porcentaje de ingresos de la Entidad el cual asciende al 63% está basado en los ingresos corrientes, los cuales están conformados principalmente por los tributos recaudados por el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT.

El segundo mayor porcentaje de ingresos está basado en los ingresos propios de la Entidad equivalente a un 24%, es decir son los ingresos que se originan como producto

de su gestión. Seguidamente con un 8% por disminución de caja y bancos de ingresos propios y un 5% por colocaciones internas.

4.2.2 Presupuesto de egresos por programa

En consecuencia al presupuesto de ingresos aprobado, se asigna el mismo de conformidad con la estructura presupuestaria de la Entidad, para efectos de la presente investigación se analizó la asignación presupuestaria por programa y renglón del gasto.

A continuación, se presenta un análisis vertical de la composición del presupuesto de egresos, con base a los programas de la Entidad y la representación de cada uno.

Tabla No. 4.2

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, Análisis vertical de presupuesto de egresos por programa

Expresado en Quetzales

Entidad/Unidad Ejecutora* Programa	Asignado	%
01-Actividades Centrales	175,622,820	33%
11-Fiscalización Gubernamental	346,805,650	66%
12-Formación de Recurso Humano	1,840,730	0%
99-Partidas no Asignables a programas	300,000	0%
Total	**524,569,200**	**100%**

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

La asignación fue establecida inicialmente en un 33% al programa de actividades centrales, un 66% al programa de fiscalización gubernamental y el 1% restante entre los programas de formación de recursos humanos y partidas no asignables a programas, es decir que no poseen un programa establecido al cual asignar dichos recursos.

Esta distribución del presupuesto de egresos por programa, deja en evidencia que, derivado de su naturaleza y funciones, la mayor asignación está en el programa de fiscalización gubernamental, por ser el órgano rector de la fiscalización del hacendario público.

4.2.3 Modificaciones presupuestarias

Como consecuencia de subestimar o sobreestimar los montos asignados a ciertos gastos, así como la necesidad de crear un nuevo programa en la ejecución del presupuesto para atender necesidades de la población, aplicación de estrategias que busquen un eficiente y mejor uso de los recursos o alteraciones originadas por temas sociales, naturales o cualquiera que fuera su naturaleza, que no pudieron ser considerados en la elaboración del presupuesto, pueden ser motivos que den origen a modificaciones presupuestarias.

a. Modificaciones internas al presupuesto de egresos

Este tipo de modificaciones se realizan dentro de la misma Entidad y son autorizadas por la máxima autoridad por medio de una resolución o acuerdo. Estas modificaciones realizan cambios en los montos asignados entre los diferentes programas.

Las modificaciones internas de aumento en un programa se derivan de las solicitudes que este presenta para realizar ciertos pagos de bienes o servicios que no pueden ser cubiertos con la disponibilidad presupuestaria que tiene en esos momentos y las modificaciones internas de disminución que registra son efecto de cuando otro programa de la institución solicita aumento y son transferidos internamente parte de sus fondos por contar con disponibilidad presupuestaria.

Por tanto, las modificaciones internas de aumento y disminución son un mecanismo de administración presupuestaria que efectúa la institución para solventar las necesidades de disponibilidad que los programas puedan presentar durante la ejecución para el cumplimiento de sus objetivos.

A continuación con el objetivo de tener una mejor comprensión de las modificaciones internas, se presenta un análisis financiero vertical y horizontal de las mismas.

- Análisis financiero vertical

El análisis financiero vertical que se efectuó de las modificaciones internas al presupuesto de egresos de la Contraloría General de Cuentas, analizó la participación porcentual de cada programa en relación al total de modificaciones internas operadas por la Entidad.

Tabla No. 4.3

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, Análisis vertical de modificaciones Internas al presupuesto de egresos

Expresado en Quetzales

ENTIDAD / Unidad Ejecutora	Presupuesto Inicial	Modificaciones Internas			
		Aumento	%	Disminución	%
01-Actividades centrales	175,622,820	73,067,533	51%	-51,898,717	36%
11-Fiscalización gubernamental	346,805,650	66,956,153	47%	-89,862,486	63%
12-Formación de recurso humano	1,840,730	2,979,394	2%	-1,241,877	1%
99-Partidas no asignables a programas	300,000	0	0%	0	0%
Total	**524,569,200**	**143,003,080**	**100%**	**-143,003,080**	**100%**

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

El análisis financiero vertical permitió establecer que del total de Q143,003,080 de modificaciones presupuestarias internas, el programa de actividades centrales obtuvo un aumento de Q73,067,533 y disminución de (Q51,898,717) equivalentes a un 51% y (36%) respectivamente. Fiscalización gubernamental obtuvo un aumento de

Q66,956,153 y disminución de (Q89, 862,486), equivalentes a un 47% y (63%) respectivamente, siendo estos dos programas los más significativos.

Formación de recurso humano obtuvo un incremento de Q2,979,394 y una disminución de (Q1,241,877) equivalentes a un 2% y (1%) respectivamente del total de modificaciones efectuadas. Finalmente partidas no asignables a programas no sufrieron modificaciones internas.

- Análisis Financiero Horizontal

El análisis financiero horizontal, permitió analizar las modificaciones internas al presupuesto de egresos, en referencia a su participación neta porcentual de cada programa de manera individual.

Tabla No. 4.4

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, Análisis horizontal de modificaciones Internas al presupuesto de egresos

Expresado en Quetzales

ENTIDAD / Unidad Ejecutora	Presupuesto Inicial	Modificaciones Internas		Presupuesto con Modificaciones	Variación del Presupuesto	% de variación del presupuesto
		Aumento	Disminución			
01-Actividades centrales	175,622,820	73,067,533	-51,898,717	196,791,636	21,168,816	12%
11-Fiscalización gubernamental	346,805,650	66,956,153	-89,862,486	323,899,317	-22,906,333	-7%
12-Formación de recurso humano	1,840,730	2,979,394	-1,241,877	3,578,247	1,737,517	94%
99-Partidas no asignables a programas	300,000	0	0	300,000	0	0%

ENTIDAD / Unidad Ejecutora	Presupuesto Inicial	Modificaciones Internas		Presupuesto con Modificaciones	Variación del Presupuesto	% de variación del presupuesto
		Aumento	Disminución			
Total	**524,569,200**	**143,003,080**	**-143,003,080**	**524,569,200**	**0**	

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

El análisis financiero horizontal permitió establecer la variación de las modificaciones presupuestarias internas en función del presupuesto inicial de cada programa. Actividades Centrales obtuvo un incremento del 12%, Fiscalización Gubernamental obtuvo una disminución del 7%, Formación de Recurso Humano obtuvo un incremento del 94%.

Pese a que el programa de Formación de Recurso Humano tuvo el mayor porcentaje de modificación positiva del 94% equivalente a Q. 1,737,517.00, es el menor representativo financieramente, ya que el mayor impacto financiero negativo lo tuvo el programa de Fiscalización Gubernamental con una disminución del (7%) equivalente a (Q22, 906,333.00), estos con base a su presupuesto inicial.

En conclusión se pudo identificar que el programa con mayor impacto positivo neto por modificaciones internas fue actividades centrales con Q21,168,816, y fiscalización gubernamental tuvo el mayor impacto negativo neto por (Q22, 906,333) montos resultantes del efecto neto de sus aumentos y disminuciones.

b. Ampliaciones al presupuesto de egresos

Entre los tipos de modificaciones presupuestarias también se contemplan las ampliaciones, que buscan atender requerimientos no previstos.

Por tanto el presupuesto inicial más las modificaciones internas de aumento o disminución, más las ampliaciones generan finalmente un presupuesto vigente, el cual es el monto máximo que la Entidad puede recibir durante un periodo.

Para una mejor evaluación de las ampliaciones presupuestarias, a continuación se presenta un análisis financiero vertical por cada programa de la Entidad.

- Análisis financiero vertical

La aplicación de un análisis financiero vertical de las ampliaciones al presupuesto de egresos, determinó la participación porcentual de las mismas en cada programa en referencia al total de ampliaciones operadas por la Entidad.

Tabla No. 4.5

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, Análisis vertical de ampliaciones al presupuesto de egresos

Expresado en Quetzales

ENTIDAD / Unidad Ejecutora	Presupuesto Inicial	%	Ampliaciones	%
01-Actividades centrales	175,622,820	33%	42,445,047	46%
11-Fiscalización gubernamental	346,805,650	66%	46,659,878	51%
12-Formación de recurso humano	1,840,730	0%	2,251,658	2%
99-Partidas no asignables a programas	300,000	0%	0	0%
Total	**524,569,200**	**100%**	**91,356,583**	**100%**

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

Del total de ampliaciones presupuestarias operadas por la Entidad durante el año 2019, el programa de actividades centrales tuvo ampliaciones por 42,445,047 equivalente a un 46%, fiscalización gubernamental tuvo ampliaciones por Q46,659,878 que representó un 51% del total, formación de recurso humano tuvo ampliaciones por Q2,251,658 equivalente a un 2% y finalmente partidas no asignables a programas que no registró ampliaciones.

4.2.4 Presupuesto vigente

Como resultado de las modificaciones internas y ampliaciones efectuadas al presupuesto de ingresos, surge el presupuesto vigente, el cual es el total monetario, con el que dispone la Entidad para ejecutar. A continuación se presenta un análisis horizontal de todos los elementos que participan en la determinación final del presupuesto vigente.

Tabla No. 4.6

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, Análisis horizontal de presupuesto inicial y presupuesto vigente

Expresado en Quetzales

ENTIDAD / Unidad Ejecutora	Presupuesto Inicial	Modificaciones Internas		Ampliaciones	Presupuesto Vigente	Variación Presupuesto inicial - Presupuesto vigente	% Variación Presupuesto inicial - Presupuesto vigente
		Aumento	Disminución				
01-Actividades centrales	175,622,820	73,067,533	-51,898,717	42,445,047	239,236,683	63,613,863	36%
11-Fiscalización gubernamental	346,805,650	66,956,153	-89,862,486	46,659,878	370,559,195	23,753,545	7%
12-Formación de recurso humano	1,840,730	2,979,394	-1,241,877	2,251,658	5,829,905	3,989,175	217%
99-Partidas no asignables a programas	300,000	0	0	0	300,000	0	0%
Total	**524,569,200**	**143,003,080**	**-143,003,080**	**91,356,583**	**615,925,783**	**91,356,583**	

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

Derivado del análisis se pudo verificar que como resultado de las modificaciones internas y ampliaciones efectuadas al presupuesto, el programa de actividades centrales tuvo un incremento de Q63,613,863, equivalente a un 36% de su presupuesto inicial; fiscalización gubernamental tuvo un incremento de Q23,753,545, lo cual representó un 7% del presupuesto inicial asignado.

Formación de recursos humanos tuvo un incremento correspondiente a Q.3,989,175, es decir una variación favorable del 217% del presupuesto inicial y partidas no asignables a programas me tuvo variación.

4.2.5 Ejecución presupuestaria

Durante la ejecución del presupuesto, se considera comprometido un crédito presupuestario cuando en virtud de una autoridad competente se dispone de su utilización. Así mismo se considera devengado un gasto cuando queda afecto definitivamente al crédito presupuestario al cumplirse la condición que hace exigible una deuda, es decir con la recepción de un bien o servicio o al disponerse el pago de aportes o subsidios.

El saldo por comprometer es la diferencia entre el presupuesto vigente y el comprometido y el saldo por devengar fue la diferencia entre el presupuesto vigente y el devengado.

Para una comprensión integrada de los elementos anteriores que participan en la ejecución presupuestaria, se efectuó análisis financiero vertical y horizontal obteniendo los siguientes resultados.

- Análisis financiero vertical

El análisis financiero vertical efectuado de ejecución del presupuesto evaluó la participación en relación al nivel de alcance de ejecución de cada programa en función del total del presupuesto ejecutado por la Contraloría General de Cuentas, es decir que porcentaje es representativo por cada uno de ellos del 100 % ejecutado.

Tabla No. 4.7

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, Análisis vertical de ejecución del presupuesto

Expresado en Quetzales

No.	Descripción	Vigente	Devengado	% Ejecución	Saldo por devengar	% No Ejecutado
01	Actividades Centrales	239,236,683	185,773,571	34%	53,463,111	72%
11	Fiscalización Gubernamental	370,559,195	350,475,157	65%	20,084,037	27%
12	Formación de Recurso Humano	5,829,905	5,331,805	1%	498,099	1%
99	Partidas no Asignables a Programas	300,000	97,158	0%	202,841	0%
	TOTAL GENERAL	**615,925,783**	**541,677,692**	**100%**	**74,248,090**	**100%**

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

El análisis financiero vertical de la ejecución del presupuesto por resultados, permitió identificar la ejecución de la Entidad por un total de Q541,677,692, monto que fue comprometido y devengado, que corresponde al presupuesto que se ejecutó por recepción de un bien o servicio, del cual, el 34% lo ejecuto el programa de actividades centrales, el 65% por fiscalización gubernamental, el 1% por formación de recurso humano y menos de 1% partidas no asignables a programas.

El programa de fiscalización gubernamental posee la mayor representación de ejecución financiera, derivado de tratarse de la actividad principal y esencial de la Contraloría General de Cuentas, es decir las auditorías que se efectúan a las diferentes instituciones del Estado con el objetivo de garantizar el correcto y eficiente uso de los recursos públicos.

- Análisis financiero horizontal

Por medio del análisis financiero horizontal, se determinó la variación de la ejecución y no ejecutado del presupuesto, de manera individual por cada programa, en función a su presupuesto vigente.

Tabla No. 4.8

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, Análisis horizontal de ejecución del presupuesto

Expresado en Quetzales

No.	Descripción	Vigente	Devengado	% Ejecución	Saldo por devengar	% No Ejecutado
01	Actividades Centrales	239,236,683	185,773,571	78%	53,463,111	22%
11	Fiscalización Gubernamental	370,559,195	350,475,157	95%	20,084,037	5%
12	Formación de Recurso Humano	5,829,905	5,331,805	91%	498,099	9%
99	Partidas no Asignables a Programas	300,000	97,158	32%	202,841	68%
	TOTAL GENERAL :	**615,925,783**	**541,677,692**		**74,248,090**	

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis

Pese a los porcentajes de ejecución identificados en el análisis financiero vertical, se hizo necesario analizar la ejecución presupuestaria de cada programa de forma individual, por lo que se analizó el monto ejecutado en relación al monto vigente de cada uno.

El programa de actividades centrales devengo Q185,773,571 quedando un saldo por comprometer de Q53,463,111, es decir únicamente ejecutó el 78% del

presupuesto vigente. Fiscalización gubernamental devengo Q350,475,157 quedando un comprometer Q20,084,037, por lo que ejecutó el 95%, siendo el programa con mayor alcance de ejecución presupuestaria.

Partidas no asignables a programas devengo únicamente Q97,158 quedando pendiente por comprometer Q202, 841, siendo su ejecución representativa a un 32% del monto vigente.

4.2.6 Ejecución física y financiera por gestión de resultados

La ejecución financiera del presupuesto se realiza con la compra de insumos que una entidad pública necesita para el desarrollo de sus actividades y la ejecución física es la producción de bienes y/o servicios que las entidades brindan a la población.

La gestión por resultados es una estrategia gubernamental, centrada en el desarrollo y en las mejoras sostenibles a los resultados del país, para mejorar la toma de decisiones. Está integrada por herramientas prácticas de planificación estratégica, programación y ejecución presupuestaria, así como el monitoreo y evaluación de los resultados obtenidos por cada institución o dependencia del sector público.

El enfoque de gestión por resultados centra su atención específicamente en los ciudadanos y en atender sus necesidades y mejorar su calidad de vida; por ello la gestión por resultados materializa los productos o servicios que cada Entidad del Estado presta a los guatemaltecos.

A continuación se presenta un análisis financiero de la ejecución física y financiera que obtuvieron los cuatro programas de la institución durante el periodo 2019, para identificar la relación que tiene la ejecución individual de cada uno de ellos, con el alcance de los objetivos establecidos por la Entidad, basados en la gestión por resultados.

Tabla No. 4.9

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, Análisis financiero de ejecución física y financiera por gestión de resultados

Expresado en Quetzales

No.	Descripción	Unidad de medida	Físico				Financiero			
			Vigente	Ejecución	Variación	% Ejec	Vigente	Ejecución	Variación	% Ejec
01	**Actividades centrales**									
	Dirección superior, servicios administrativos y financieros, procesamiento electrónico de datos, asesoría legal y normativa, auditoría interna, cooperación técnica, delegaciones departamentales	Documento	0	0	0		239,236,683	185,773,571	53,463,111	78%
11	**Fiscalización gubernamental**									
	Informes de fiscalización de entidades que administran recursos	Documento	2,162	1,236	926	57%	370,559,195	350,475,157	20,084,037	95%

No.	Descripción	Unidad de medida	Físico				Financiero			
			Vigente	Ejecución	Variación	% Ejec	Vigente	Ejecución	Variación	% Ejec
	públicos e Informes de fiscalización de entidades y empleados públicos en materia de probidad									
12	**Formación de recurso humano**				0					
	Empleados públicos capacitados en temas de fiscalización	Personas	14,168	14,168	0	100%	5,829,905	5,331,805	498,099	91%
99	**Partidas no asignables a programas**				0					
	Partidas no asignables	Documento	0	0	0		300,000	97,158	202,841	32%
	TOTAL ENTIDAD		**16,330**	**15,404**	**926**		**615,925,783**	**541,677,692**	**74,248,090**	

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.Este análisis fue fundamental, ya que permitió ver de manera física la ejecución final del presupuesto correspondiente al periodo 2019, esto en atención a la estrategia de Gestión por resultados

El programa de actividades centrales no reportó ejecución física, ya que este programa se relaciona con toda la actividad general de la Entidad, dando soporte administrativo, técnico, entre otros, por lo que no es un programa que establezca y genere ejecución físicas de medición.

El programa de fiscalización gubernamental logró una ejecución financiera de Q350,475,157, quedando sin ejecutar Q20,084,037. Este dato permitió identificar una deficiencia en el ejecución presupuestaria, ya que no es coherente haber ejecutado el 95% del presupuesto de ese programa y solo haber alcanzado el 57% de su ejecución física, la cual era de 2,162 auditorías y solo se efectuaron 1,236, habiendo una variación de 926 auditorías. Por lo anterior se puede concluir que en la ejecución las auditorías utilizaron más recursos financieros que lo establecido en el plan operativo anual, y por consiguiente existió una incorrecta planificación y ejecución de las auditorías por lo que requirió más personal en la realización de las mismas.

Formación de recurso humano fue el único programa que cumplió su ejecución física en un 100% logrando capacitar a 14,168 empleados públicos, aun habiendo ejecutado financieramente el 91% del presupuesto vigente, equivalente a Q5, 331, 805. 01, por lo que se puede indicar que el programa tuvo una ejecución eficiente en el uso de recursos financieros asignados.

Partidas no asignables a programas, no establece una ejecución física, ya que este programa se establece para cubrir pagos por concepto de cuotas anuales por ser parte de asociaciones nacionales o internacionales relacionadas a fiscalización u otras actividades extraordinarias que no forman parte de ningún programa en específico.

En conclusión el análisis financiero de ejecución física y financiera por gestión de resultados, identificó una deficiencia integral en el programa de fiscalización gubernamental, ya que siendo una Entidad en la cual la fiscalización es su principal función, no logra alcanzar su ejecución física, evidenciando que durante el periodo 2019 se ejecutó de manera ineficiente el presupuesto vigente. Así mismo es fundamental resaltar la importancia de que las auditorías que se

realizan sean efectivas, es decir su calidad permita identificar y deducir con certeza si los recursos del Estado están siendo utilizados correctamente.

4.2.7 Determinación de déficit o superávit de modificaciones presupuestarias

Posterior a finalizar el análisis del ciclo completo de la ejecución presupuestaria, es necesario determinar la validez de las modificaciones internas y ampliaciones al presupuesto operadas en el periodo 2019, por lo que a continuación se presenta un análisis de determinación de déficit o superávit de las mismas.

Tabla No. 4.10

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, Determinación de déficit o superávit de modificadores presupuestarias

Expresado en Quetzales

ENTIDAD / Unidad Ejecutora	Presupuesto Asignado	Presupuesto Ejecutado	Déficit Presupuestario	% Déficit presupuestario	% de Modificaciones	Superávit de Modificaciones
01-Actividades Centrales	175,622,820	185,773,571	-10,150,751	-6%	36%	30%
11-Fiscalización Gubernamental	346,805,650	350,475,158	-3,669,508	-1%	7%	6%
12-Formación de Recurso Humano	1,840,730	5,331,805	-3,491,075	-190%	217%	27%
99-Partidas no Asignables a programas	300,000	97,158	202,842	68%	0%	0%
TOTAL	**524,569,200**	**541,677,692**	**-17,108,492**			

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

Con la anterior determinación se pudo identificar que para los tres programas que sufrieron modificaciones durante el periodo 2019, tuvieron superávit de las mismas, es decir se operaron en mayor proporción a lo realmente ejecutado.

Para el programa de actividades centrales tuvo un excedente de 30%, fiscalización fiscal un superávit del 6%, y para formación de recurso humano un excedente del 27%, lo que deja en evidencia que las modificaciones fueron aprobadas sin previo análisis, o bien pudieron ser necesarias pero la debilidad se debió a la ejecución propiamente.

4.2.8 Análisis del impacto financiero de las modificaciones presupuestarias por medio de indicadores

Para llegar a este punto, fue necesario efectuar los análisis financieros verticales y horizontales previos, ya que fue indispensable identificar el impacto financiero que los ingresos, modificaciones presupuestarias y gastos de la Entidad, tuvieron durante el periodo 2019 en su gestión por resultados, es decir la influencia que tuvieron en el logro de los objetivos.

Por ser las modificaciones presupuestarias el tema objetivo de estudio de la presente investigación, se presenta un análisis de las mismas por medio de indicadores de presupuesto, que permitieron evaluar de manera integral las modificaciones presupuestarias, es decir su relatividad con los diferentes componentes del presupuesto e identificar qué programas tuvieron mayor impacto financiero.

La Entidad a la fecha no posee un análisis financiero de las modificaciones presupuestarias por medio de indicadores, razón por la cual a continuación se presenta un análisis de los mismos, en donde los resultados, se interpretaron con base a la razonabilidad de estos, conforme al programa analizado y su importancia.

a. Índice de impacto financiero de las modificaciones presupuestaria por programa

Este indicador permite analizar el impacto financiero que las modificaciones presupuestarias tuvieron en la ejecución y en el logro de objetivos de cada programa individualmente.

TABLA No. 4.11

Municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, índice de impacto financiero de modificaciones presupuestarias, programa actividades centrales

- *Impacto financiero de las Modificaciones presupuestarias, programa actividades centrales*

$$= \frac{\text{Presupuesto ejecutado} - \text{Presupuesto asignado}}{\text{Presupuesto ejecutado}} * 100$$

$$= \frac{185{,}773{,}571 - 175{,}622{,}820}{185{,}773{,}571} * 100$$

$$= \mathbf{5\%}$$

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

Para el programa de actividades centrales las modificaciones presupuestarias tuvieron un impacto financiero de un 5% del presupuesto ejecutado, equivalente a Q10,150,751.

Como se verificó en la tabla No. 4.10 se operaron modificaciones presupuestarias de aumento para este programa por un 36% del presupuesto inicial asignado, equivalente a 63,613,863, por lo que un 31% de ese valor fue operado de manera innecesaria por no ser ejecutada, esta equivalente a 53,463,112. Este resultado nuevamente es una confirmación de que la Contraloría General de Cuentas no efectúa un análisis financiero previo que le permita conocer la ejecución financiera de cada programa.

TABLA No. 4.12

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, índice de impacto financiero de modificaciones presupuestarias, programa fiscalización gubernamental

- *Impacto financiero de las Modificaciones presupuestarias, programa fiscalización gubernamental*

$$= \frac{\text{Presupuesto ejecutado} - \text{Presupuesto asignado}}{\text{Presupuesto ejecutado}} * 100$$

$$= \frac{350{,}475{,}158 - 346{,}805{,}650}{350{,}475{,}158} * 100$$

$$= 1\ \%$$

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

El impacto financiero de las modificaciones presupuestarias para el programa de fiscalización gubernamental fue de un 1% equivalente a Q3, 669,507 es decir del presupuesto total ejecutado por el programa un 1% tuvo origen por modificaciones presupuestarias.

Así mismo en análisis a lo establecido en la tabla No. 4.10, el programa de fiscalización gubernamental registró modificaciones presupuestarias por 7% equivalente a Q. 23,753,545 del presupuesto inicial, lo que refleja que se operó un 6% equivalente a Q. 20,084,037 sin análisis financiero previo de la ejecución financiera y física, ya que las mismas no eran necesarias.

Es importante enfatizar, que como se ha indicado anteriormente el programa de fiscalización gubernamental realiza la esencia de la Contraloría General de Cuentas y es inaceptable que haya sido durante el periodo 2019 el programa con menos impacto financiero por modificaciones presupuestarias, por lo que la institución debe prestar especial atención a este programa para buscar mejoras.

TABLA No. 4.13

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, índice de impacto financiero de modificaciones presupuestarias, programa formación de recurso humano

- *Impacto financiero de las Modificaciones presupuestarias, programa formación de recurso humano*

$$= \frac{\text{Presupuesto ejecutado} - \text{Presupuesto asignado}}{\text{Presupuesto ejecutado}} * 100$$

$$= \frac{5{,}331{,}805 - 1{,}840{,}730}{5{,}331{,}805} * 100$$

$$= \mathbf{65\%}$$

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

El impacto financiero de las modificaciones presupuestarias para el programa de formación de recurso humano fue de un 65%, equivalente a Q3,491,075, es decir, estas representaron más del 50% del saldo ejecutado por dicho programa durante el periodo 2019.

TABLA No. 4.14

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, índice de impacto financiero de modificaciones presupuestarias, partidas no asignables a programas

- *Modificaciones presupuestarias, partidas no asignables a programas*

$$= \frac{\text{Presupuesto ejecutado} - \text{Presupuesto asignado}}{\text{Presupuesto ejecutado}} * 100$$

$$= \frac{97{,}158 - 300{,}000}{97{,}158} * 100$$

$$= -209\ \%$$

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

Para partidas no asignables a programas, las modificaciones presupuestarias no tuvieron un impacto financiero ya que durante el periodo 2019, no fue necesario requerir ampliaciones o aumentos por no haberse ejecutado el total del presupuesto asignado.

4.3 Modelo de medición y ejecución basado en gestión por resultado

En secuencia al análisis financiero de las modificaciones presupuestarias previamente efectuado, se procedió a desarrollar el objetivo específico número tres, en el cual se estableció diseñar una propuesta de modelo de medición y ejecución basada en gestión por resultados, para que la Entidad pueda medir el grado de alcance de sus objetivos.

La propuesta de un modelo de medición, obedece a la necesidad de mejorar la eficiencia de la Entidad en sus resultados físicos como financieros, tomándose este como una estrategia con el fin de monitorear el impacto financiero de las modificaciones presupuestarias.

El modelo de medición se efectuó por medio de rangos, según la estructura programática del presupuesto de la Entidad, el cual se presenta a continuación.

4.3.1 Establecimiento de medición por resultados

La Contraloría General de Cuentas en atención a la estructura programática del presupuesto, se estructura en cuatro programas, los cuales atienden a sus diferentes necesidades y objetivos, estos son analizados a continuación de manera independiente para identificar su naturaleza y sus funciones y así definir sus parámetros de medición de acuerdo a sus actividades y resultados por ejecución financiera y física, es decir por los bienes y/o servicios que estos programas entregan a la población para impactar positivamente su calidad de vida, de conformidad con las acciones establecidas en plan operativo anual de la institución y con la gestión por resultados.

a) Actividades centrales

En las actividades centrales, los resultados de las acciones presupuestarias condicionan a todos los procesos de provisión de bienes y servicios de una Entidad, pero estas no son parte integrante de ninguna de ellos.

Estas actividades centrales reflejan en el presupuesto una acción cuya producción es intermedia indirecta, es decir los bienes o servicios que presta intervienen como apoyo y soporte para la realización de las actividades que el resto de programas realizan, y las relaciones de condicionamiento afectan a todos las acciones restantes del presupuesto; entre ellas se puede mencionar acciones de dirección y apoyo a toda la gestión productiva, provisión de bienes y servicios, asuntos jurídicos, auditoría, personal, finanzas, comunicación y prensa, servicios administrativos.

Los insumos que intervienen en el proceso productivo de las actividades centrales no son sumables en el presupuesto del resto de programas de la Entidad, en términos monetarios ni en términos físicos.

Por lo anterior el programa de actividades centrales pese a tener vinculación indirecta con el resto de programas, de conformidad con lo establecido por la institución no realiza una ejecución física, por lo que su medición será únicamente en términos financieros.

Es importante hacer la recomendación a la Contraloría General de Cuentas para que analice y evalué la posibilidad de establecer una medición de ejecución física para el programa de actividades centrales, en función de los productos y servicios que presta el resto de programas, considerando la representación de ejecución financiera que esta tiene en el total del presupuesto de la institución, para contar con parámetros de medición que respalden que dicho programa hace uso de los recursos de manera eficiente.

b) Fiscalización gubernamental

El programa de fiscalización gubernamental es el que atiende la misión de la Contraloría General de Cuentas, la cual busca contribuir a mejorar la calidad de vida de los guatemaltecos, a través de la rendición de cuentas, calidad del gasto público y la lucha contra la corrupción; esta se efectúa a través de auditorías para fiscalizar los ingresos, egresos, y demás intereses hacendarios del Estado, del Municipio, de la Universidad, de las instituciones que reciben fondos directa o indirectamente del Estado para administrarlos con el fin de brindar bienes o servicios a la población y de las demás organizaciones que determine la ley.

Por su naturaleza el programa de fiscalización gubernamental tiene el mayor propósito esencial en la red de acciones de la Entidad, el cual se desarrolla con insumos propios y productos cuantificables que son las auditorías.

En tanto el programa de fiscalización gubernamental si posee ejecución física (auditorías), por lo cual puede ser medido en resultados físicos y financieros.

c) Formación de recurso humano

En atención a mejorar la calidad del gasto público, el programa de formación de recurso humano, se enfoca en capacitar a trabajadores públicos, en materia relativa a normativas, leyes, entre otras; las cuales buscan que el empleado público desde su función ejerza con ética, valores, eficiencia y los conocimientos suficientes, lo cual se consolida en un correcto gasto público.

Para este programa la medición estará basada en las capacitaciones que la Entidad realice, por lo que será medida financiera y físicamente.

d) Partidas no asignables a programas

Partidas no asignables a programas, como literalmente lo indica, no tienen una actividad específica a la cual sean asignados los recursos que se acreditan al

mismo, y es utilizado para agrupar diversos gastos en los que la Entidad incurre como por ejemplo, pago de cuotas por pertenecer a Instituciones nacionales e internacionales relativas a su naturaleza, es decir entidades fiscalizadoras.

Derivado de lo anterior, partidas no asignables a programas no pueden ser objeto de medición ya que, derivado de su naturaleza y uso, el mismo no cuenta con factores cuantitativos y cualitativos para su medición.

En síntesis, posterior a identificar la función de cada uno de los programas, se determinó que fiscalización gubernamental y formación de recurso humano, son medidos de conformidad con su ejecución financiera y física, mientras que los programas de actividades centrales y partidas no asignables a programas son medidos únicamente por su ejecución financiera.

4.3.2 Elaboración de modelo de medición

Para garantizar que las modificaciones presupuestarias son operadas con una certeza de la necesidad de las mismas y del impacto financiero que pueden tener en el logro de los objetivos de la Entidad, a continuación se presenta un modelo de medición aplicable a la ejecución presupuestaria de la Contraloría General de Cuentas, derivado de las deficiencias identificadas en los análisis financieros de diagnóstico realizados previamente.

a) Modelo de medición para programas con ejecución física y financiera

Como se estableció anteriormente los programas de fiscalización gubernamental y formación de recurso humano, son medidos conforme a su ejecución física y financiera, por lo que a continuación se presenta un modelo de medición para la aprobación de modificaciones presupuestarias, basado en el establecimiento de rangos que permitan cuantificar el nivel de cumplimiento de cada programa a la fecha de la solicitud de la modificación, para identificar la razonabilidad y el impacto que tendría la aprobación de estas.

TABLA No. 4.15

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019. Modelo de medición para autorización de modificaciones presupuestarias, para programas con ejecución física y financiera

Ejecución del mes anterior		% de Aprobación sobre ejecución financiera del mes anterior
Financiera	**Física**	
91 – 100	95 >	3%
91 – 100	90 >	2.5%
81 – 90	85 >	2%
81 – 90	80 >	1.5%

Fuente: Elaboración propia.

Los porcentajes de aprobación que propone el modelo de medición están basados en referencia a los montos totales y mensuales que en promedio han ejecutado los programas en los últimos dos años por modificaciones presupuestarias, considerando un porcentaje menor por tratarse de una propuesta que busca previamente un análisis financiero de la ejecución financiera y/o física que disminuya los montos de las transferencia de recursos, que se realizan a los programas con el objetivo de optimizar la ejecución de los mismos.

Para otorgar un 3% de incremento del presupuesto financiero por modificaciones a un programa, este debe haber cumplido al mes anterior el 95% de su ejecución física y entre un 91-100% de su ejecución financiera. Así mismo para aprobar un incremento del 2.5% en modificaciones internas, el cumplimiento deberá estar en un 90% de su ejecución física y entre un 91-100% de su ejecución financiera.

Cuando un programa haya efectuado el 85% de su ejecución física y entre un 81-90% de su ejecución financiera se le aprobará un 2% de incremento; cuando haya cumplido el 80% de su ejecución física y entre el 81-90 de su ejecución financiera se le autorizará la modificación presupuestaria por un 1.5%.

Por lo anterior, por tratarse de un modelo de medición y gestión por resultados, se hace necesario evaluar la correlación entre la ejecución financiera y física con lo establecido en el plan operativo anual, para poder identificar deficiencias de las actividades de cada programa, con el objetivo de establecer modificaciones acertadas, es decir tener la confiabilidad de que las mismas realmente son necesarias y que van enfocadas en el logro de los objetivos.

Para este modelo, el programa debe cumplir con los dos parámetros de referencia (ejecución financiera y física), por lo que de estar uno desalineado a los valores referentes, tendrá que aplicar al porcentaje en el que ambos factores cumplan la métrica.

b) Modelo de medición para programas con ejecución financiera

Los programas de actividades centrales y partidas no asignables a programa, no generan productos o servicios con los cuales puedan ser medidos, por lo que se medirán únicamente con base a la ejecución financiera presupuestaria conforme a los parámetros establecidos en la siguiente tabla:

TABLA No. 4.16

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019. Modelo de medición para autorización de modificaciones presupuestarias, para programas con ejecución financiera

Ejecución Presupuestaria	% de Aprobación sobre ejecución financiera del mes anterior
91 – 100 %	5%
81 – 90 %	4%
71 – 80 %	2%
61 – 70 %	0%

Fuente: Elaboración propia.

Se podrá autorizar un 5% por modificaciones presupuestarias con base al monto de ejecución del mes anterior, cuando el programa haya ejecutado entre el 91 y 100% del presupuesto. Cuando la ejecución estuviera en un rango del 81 al 90% se autoriza hasta un 4%; si el programa ejecutó entre el 71 y 80 %, se le aprobará el 2% y finalmente cuando se ejecute entre un 61 – 70% no se autorizará ningún porcentaje para modificaciones.

En conclusión, para la aprobación de modificaciones presupuestarias, se establecieron rangos flexibles que permiten adaptarse la diversidad de comportamiento de la ejecución de cada programa según sus características, pero que a la vez establecen valores máximos y mínimos razonables que garanticen que las solicitudes estén con base a necesidades reales y alcanzables, alineadas al cumplimiento de objetivos y una correcta ejecución financiera y física de cada programa de la Entidad.

c) Ficha de medición para aprobación de modificaciones presupuestarias

Posterior a definir el modelo de medición, es necesario establecer una ficha de medición para la aprobación de modificaciones presupuestarias, en donde se pueda evaluar el desempeño financiero y físico de los productos para soportar el porcentaje y monto que se podrá autorizar.

TABLA No. 4.17

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019. Ficha de medición para autorización de modificaciones presupuestarias

Datos Generales

Fecha de solicitud: _____

Dirección solicitante _____ Producto: _____

Monto solicitado _____ Justificación: _____

Evaluación

Evaluación Financiera		Evaluación Física		Medición del alcance		% de aprobación conforme a modelo de medición	Monto de aprobación conforme a modelo de medición
Vigente	**Ejecutado**	**Vigente**	**Ejecutado**	**Financiera**	**Físico**		

Observaciones:

Elaborado por: _____ **Revisado por:** _____

Autorizado por: _____

Fuente: Elaboración propia.

La ficha de medición se estructura en tres secciones, iniciando con datos generales, los cuales identifican la fecha de solicitud, el programa y producto que serán analizados para determinar si procede la aprobación y el monto que se solicita.

En la segunda sección se realiza la evaluación financiera y física del producto, para determinar la ejecución que han tenido hasta el mes anterior de la fecha de solicitud, siendo de la siguiente manera:

La evaluación financiera permite verificar el monto de presupuesto vigente del producto contra el monto ejecutado; la evaluación física evalúa la cantidad física de productos vigentes contra la cantidad ejecutada. Estas dos evaluaciones dan como resultado el porcentaje de alcance financiero y físico, el cual resulta de dividir los valores ejecutados dentro de los vigentes.

Conociendo los porcentajes de alcance financiero y físico, se establece el porcentaje de aprobación conforme el modelo de medición, el cual primeramente identifica que ambas evaluaciones cumplan los parámetros establecidos y de conformidad con estos, establece el porcentaje aplicar.

El monto de aprobación conforme a modelo de medición, se establece de aplicar al monto ejecutado del mes anterior al de la fecha de solicitud, el porcentaje aprobado y este es el valor por el cual se autoriza la modificación presupuestaria.

Si alguna solicitud de modificación presupuestaria no cumple con ninguno de los rangos de medición establecidos, se procede a denegar, ya que los parámetros establecidos son los máximos y mínimos que se consideran razonables durante la ejecución presupuestaria, de lo contrario puede existir una incorrecta planificación o problemas de ineficiencia en la ejecución.

Para los casos en que la solicitud de modificación presupuestaria si cumple con alguno de los parámetros, pero que el monto que se necesita es mayor, se debe

justificar por medio de un informe escrito en el cual se detalle la eventualidad o circunstancia atípica que lo origina, así como los resultados que se tendrán del mismo, para que sea evaluado por el departamento de presupuesto y finalmente aprobado por el Contralor General de Cuentas.

En la tercera sección se establecen notas aclaratorias sobre la solicitud, como por ejemplo si el monto solicitado es menor al autorizado según el modelo de medición, se hace la aclaración que solo se autorizará cierto porcentaje por tratarse de los montos reales necesarios.

Para finalizar se establece la firma de la persona que elaboró la ficha de medición quien usualmente es un analista del departamento financiero, posteriormente se traslada a revisión por parte del Jefe de dicho departamento, quien teniendo la certeza de la información firma de revisado para que finalmente sea traslado al Despacho superior para su debido autorización y firma de aprobación.

4.3.3 Caso práctico de aplicación del modelo de medición

El presente apartado, tiene como finalidad la aplicación del modelo de medición previamente establecido, con base al plan operativo anual, presupuesto de egresos autorizado, la ejecución física y financiera de los programas de la Entidad, así como sus resultados cuantificables durante el periodo 2019, para visualizar la oportunidad de análisis que el modelo genera, para la correcta y oportuna toma de decisiones que permitan el alcance de los objetivos de la Entidad, con base a la gestión por resultados.

a) Actividades centrales

El 20 de julio de 2019, la dirección de recursos humanos presentó al departamento de presupuestos, una solicitud de modificación presupuestaria, justificando que, por un problema de electricidad, suscitado en el edificio central de la Institución en zona 13, se quemaron los relojes biométricos de marcaje, y

que era urgente la compra de los mismos para continuar con el control de marcaje y asistencia del personal de la Institución. De conformidad con la dirección de recursos humanos y el departamento de compras, el valor total de compra ascendía a Q375, 000, equivalente a 10 aparatos.

El departamento de presupuestos procede a recibir dicha solicitud y traslada al analista correspondiente para su respectiva evaluación.

TABLA No. 4.18

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 30 de junio de 2019. Ficha de medición para autorización de modificaciones presupuestarias

Datos Generales

Fecha de solicitud:	Guatemala, 20 de julio de 2019
Dirección solicitante	Recursos Humano
Producto y/o insumo	Equipo de computación
Monto solicitado	Q. 375,000 Justificación:

Evaluación

Evaluación Financiera		**Evaluación Física**		**Medición del alcance**		**% de aprobación**	**Monto**
Vigente	**Ejecutado**	**Vigente**	**Ejecutado**	**Financiera**	**Físico**		
119,618,342	119,486,762	N/A	N/A	99.89%	N/A	3%	596,058

Observaciones específicas:

De conformidad con la presente medición, la solicitud de modificación presupuestaria aplica a un aumento de Q596,058 pero derivado que a la fecha aún hay una disponibilidad de Q131.580, únicamente es necesario ampliar Q243,420.

Elaborado por: _____ **Revisado por:** _____

Autorizado por: _____

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

Derivado del análisis de la ficha de medición efectuada por la solicitud de la dirección de recursos humanos, se verificó que a la fecha el programa de actividades centrales, subprograma recursos humanos, insumos equipo de computación, había ejecutado el 99.89% de su presupuesto a la fecha, por lo que aplica de conformidad con el modelo de medición a un 3% de ampliación para la modificación presupuestaria, equivalente a Q596,058.

Como consecuencia de dicho análisis, también se verificó que existía un saldo por comprometer por Q131,580, el cual cubría el 35% del monto solicitado, por lo que únicamente se procedió autorizar el 65% restante, equivalente a Q243,420.

Por lo anterior, con la aplicación del modelo de medición se pudo identificar con certeza y exactitud el monto realmente necesario de autorizar para la compra de los relojes biométricos, garantizando que la modificación presupuestaria fuera eficiente para cubrir el monto de compra, objetiva para atender la necesidad del insumo y eficiente para no afectar de manera innecesaria el presupuesto de algún otro insumo o programa.

b) Fiscalización gubernamental

Derivado de las denuncias presentadas ante el Ministerio Público por el mal trabajo en la construcción del libramiento de Chimaltenango en el año 2018, la Contraloría General de Cuentas por medio de la dirección de auditoría al Sector Comunicaciones, Infraestructura Pública y Vivienda, debía designar una comisión de auditores para efectuar todas las revisiones y verificaciones necesarias con el objetivo de emitir una opinión sobre la ejecución financiera del proyecto, o bien identificar posibles actos de corrupción.

Por tanto, el 15 de agosto de 2019 se presentó al Departamento de Presupuesto, una solicitud de ampliación de modificación presupuestaria para el programa de fiscalización gubernamental, producto de informes de auditoría de entidades del

Sector Comunicaciones, Infraestructura Pública y Vivienda, por Q972,000 distribuido en honorarios de 6 auditores, por un contrato de 12 meses, equivalente a Q162,000 anuales por auditor.

TABLA No. 4.19

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 31 de julio de 2019. Ficha de medición para autorización de modificaciones presupuestarias

Datos Generales

Fecha de solicitud:	Guatemala, 15 de agosto de 2019
Dirección solicitante	Auditoría de entidades del Sector Comunicaciones, Infraestructura Pública y Vivienda
Producto y/o insumo	Honorarios
Monto solicitado	Q972,000 Justificación:

Evaluación:

Evaluación Financiera		Evaluación Física		Medición del alcance		% de aprobación	Monto de aprobación
Vigente	Ejecutado	Vigente	Ejecutado	Financiera	Físico		
17,992,985	17,633,126	112	84	98%	75%	0%	0

Observaciones específicas:

La presente solicitud de ampliación para modificación presupuestaria, es denegada debido a que con base a la evaluación financiera y física, se verificó que al mes de julio el porcentaje de ejecución financiera no es congruente con la ejecución física, por lo que la Dirección solicitante tendrá que identificar e informar las razones por las cuales no se ha cumplido con la ejecución establecida.

Elaborado por: _____ **Revisado por:** _____

Autorizado por: _____

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

La ficha de medición, permitió identificar una ineficiencia que la dirección de Auditoría de entidades del Sector Comunicaciones, Infraestructura Pública y Vivienda estaba teniendo a julio 2019, ya que había ejecutado el 98% de su presupuesto vigente equivalente a Q17,633,126, en comparación del 75% de la ejecución física equivalente a 84 informes de auditoría y este último fue el que no cumplió dentro de los parámetros establecidos en el modelo de medición, por lo que la solicitud fue denegada.

El director de Auditoría de entidades del Sector Comunicaciones, Infraestructura Pública y Vivienda, al recibir la notificación por parte del departamento de presupuestos y de verificar los motivos por los cuales su solicitud había sido rechazada, sostuvo una reunión de trabajo con los Supervisores Gubernamentales para evaluar e identificar las causas que a la fecha habían promovido el poco cumplimiento de ejecución física, es decir entrega de informes de auditorías.

Los supervisores gubernamentales justificaban que no había personal disponible para realizar las auditorías, que se estaba trabajando con plazos más cortos para avanzar lo mayormente posible. El director no convencido de la justificación de los supervisores procedió a verificar los nombramientos de auditoría vigentes, el personal asignado, entre otros datos.

De lo verificado llamó la atención del director la cantidad de auditores nombrados en las diferentes auditorías de la dirección, ya que no consideraba que estuvieran asignados todos en esos momentos. Por ello solicitó a la dirección de recursos humanos un listado del personal asignado nominalmente a dicha dirección. Al tener el informe, pudo verificar que había 8 auditores que estaban laborando en otras direcciones, por lo que procedió a solicitar a recursos humanos realizar las acciones necesarias para que los mismos regresaran a su ubicación nominal, para que fueran estos quienes efectuaran la auditoría al libramiento de Chimaltenango.

Con estas acciones, el correcto análisis de la solicitud de modificación presupuestaria, a través de la aplicación del modelo de medición en la ficha correspondiente, logró primeramente evitar una modificación financiera innecesaria, la cual de haberse aprobado sin previo análisis hubiese podido provocar un desajuste para otros productos o programas por Q972,000 es decir un 5% con base al presupuesto vigente a esa fecha. Segundo, identificar una deficiencia de la dirección de Auditoría de entidades del Sector Comunicaciones, Infraestructura Pública y Vivienda, en el control y administración de su personal, así como en la correcta planificación de las auditorías y tercero, se logró velar porque la ejecución presupuestaria de la Dirección este orientada a una gestión por resultados que cumpla con la ejecución física y por consiguiente contribuya a mejorar internamente la calidad del gasto público.

c) Formación de Recurso humano

Como parte de la implementación de las Normas ISSAI, durante el año 2019, se programaron impartir diversos cursos a nivel interno a los auditores gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas y a nivel externo a los auditores internos de los diferentes sectores gubernamentales.

Antes de finalizar el mes de julio, la dirección de formación y capacitación en fiscalización y de control gubernamental, presentó una solicitud de ampliación presupuestaria por Q102,423 justificando que era el valor necesario para atender las capacitaciones de las Normas ISSAI que no fueron contempladas en el plan operativo anual, pero que surgieron como resultado de la gran aceptación e interés de las instituciones gubernamentales por capacitar a sus auditores internos lo más pronto posible, por tratarse de una normativa de observancia general y aplicación obligatoria.

Por lo anterior, posterior a recibir dicha solicitud, el departamento de presupuesto, procedió a efectuar la ficha de evaluación:

TABLA No. 4.20

Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, Contraloría General de Cuentas, Del 1 de enero al 30 de junio de 2019. Ficha de medición para autorización de modificaciones presupuestarias

Datos Generales

Fecha de solicitud:	Guatemala, 23 de julio de 2019
Dirección solicitante	Formación y capacitación en fiscalización y de control gubernamental
Producto y/o insumo	Personas capacitadas a través de la dirección de formación y capacitación en fiscalización y de control gubernamental
Monto solicitado	Q102,423 Justificación:

Evaluación:

Evaluación Financiera		Evaluación Física		Medición del alcance		% de aprobación	Monto de aprobación
Vigente	Ejecutado	Vigente	Ejecutado	Financiera	Físico		
1,344,303	1,286,633	14,365	13,647	95.71%	95%	3.00%	6,699

Observaciones específicas:

A junio de 2019 el programa de formación de recurso humano, había ejecutado financiera y físicamente el 95% de lo vigente, por lo que le aplicaba un 3% de aumento con base a la ejecución del mes anterior equivalente a Q6,699 monto que no soportaba el valor requerido. Por su naturaleza e importancia de esta labor, la solicitud se traslada al Despacho General para su respectivo análisis y aprobación de un monto mayor.

Elaborado por: _____ **Revisado por:** _____

Autorizado por: _____

Fuente: Elaboración propia, con base a información y datos obtenidos de la unidad de análisis.

Como resultado de realizar la ficha de evaluación, se verificó que el programa de formación de recurso humano, producto Personas capacitadas a través de la dirección de formación y capacitación en fiscalización y de control gubernamental, a la fecha de solicitud había ejecutado el 95% del presupuesto vigente, equivalente a Q1,286,633; así mismo un 95% de la ejecución física equivalente a 13,647 personas capacitadas, por lo que aplicaba a una ampliación según el modelo de medición del 3% del presupuesto ejecutado en el mes anterior a la fecha de solicitud.

Pese a esto, el equivalente a este porcentaje era de Q6,699 y no cubría el monto solicitado el cual ascendía a Q102,423, es por ello que de acuerdo a lo establecido en el modelo de medición esta solicitud debía apegarse al procedimiento establecido para los casos que cumplieran con la ejecución física y financiera, pero que el porcentaje no cubría la cantidad solicitada.

Por lo anterior, la solicitud de ampliación fue trasladada al despacho superior, y posterior a evaluar y analizar el informe presentado por la dirección formación y capacitación en fiscalización y de control gubernamental, se identificó de forma certera y veraz que dicha solicitud atendía alineadamente a los objetivos de la Institución y en la función de ejecutar y desarrollar proyectos educativos, para capacitar a personal de la Contraloría General de cuentas y a los servidores públicos responsables de la administración del Estado, para contribuir al desarrollo de la gestión pública.

Por tanto, la solicitud de ampliación fue autorizada por el Contralor General de Cuentas y trasladada nuevamente al departamento de presupuestos para su respectiva operación.

En conclusión, este caso práctico muestra una situación diferente a las dos anteriores, en la cual pese a cumplir los parámetros establecidos en el modelo de medición, se hace necesario solicitar una autorización mayor del monto, al despacho superior. Pero acá es donde entra la importancia del modelo, ya que

este permite identificar inicialmente la eficiencia de ejecución del solicitante a la fecha de la solicitud, una correcta planificación ya que en este caso fue un monto elevado que no pudo haberse contemplado desde el plan operativo anual, ya que no se conocía aunque durante el año 2019 las Normas ISSAI iniciarían a regir de manera obligatoria y finalmente permitió justificar y respaldar de manera suficiente la necesidad de la misma, basada en la gestión por resultados para poder cumplir con los productos que brinda la Institución .

CONCLUSIONES

1. Como resultado de la información obtenida por medio de las conversaciones y cuestionarios con el personal del departamento de presupuestos, se concluyó que la Contraloría General de Cuentas actualmente genera información presupuestaria de conformidad con la normativa del Ministerio de Finanzas Públicas por medio del Sistema de Contabilidad Integrada (SICOIN) y el Sistema de Gestión (SIGES), pero no cuenta con una herramienta financiera que le permita analizar las modificaciones presupuestarias.

2. Derivado de los análisis financieros y aplicación de indicadores, se concluye que para el programa actividades centrales el impacto financiero de las modificaciones presupuestarias fue de un 5% equivalente a Q10,150,751; para fiscalización gubernamental el impacto financiero de las modificaciones presupuestarias fue de un 1% equivalente a Q3,669,508; para el programa de formación de recurso humano el impacto financiero fue de un 65%, equivalente a Q3,491,075.

3. Se diseñó un modelo de medición, el cual consta de parámetros de cumplimiento financiero y físico según corresponda, que permitirá evaluar la ejecución de los programas de la institución, para tener certeza de la correcta ejecución al mes anterior de la solicitud de una modificación presupuestaria, y garantizar que las mismas estén alineadas a la gestión por resultados.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda implementar una herramienta informática que permita analizar financieramente la ejecución presupuestaria por medio de análisis horizontales y análisis verticales, así mismo las modificaciones presupuestarias por medio de indicadores financieros de presupuesto, con el objetivo de tener certeza para la correcta toma de decisiones e identificar el impacto financiero que estas tienen.

2. Se recomienda establecer un proceso de análisis y proyección de las actividades a desarrollar por parte de los programa, para el cumplimiento de sus productos o servicios, los cuales sean plasmados en el plan operativo anual, con el objetivo de mitigar el registro de modificaciones presupuestarias que impacten financieramente a la Institución innecesariamente.

3. Se recomienda implementar el uso de un modelo de medición como herramienta de análisis para regular y estandarizar los criterios razonables de aprobación para modificaciones presupuestarias.

FUENTES

Bibliografía

Congreso de la República de Guatemala. (1997). *Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento*

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. y Baptista Lucio, P. (Quinta edición). (2010). *Metodología de la investigación*. México D.F: McGraw-Hill / Interamericana Editores, S.A. de C.V.

Piloña Ortiz, G., (2016). *Guía práctica sobre métodos y técnicas de investigación documental y de campo*. (Décima edición). Guatemala, Guatemala. GP Editores.

Universidad de San Carlos de Guatemala. (2018). *Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de maestro en artes.*

E-grafías

Arriaga, R. (2002) Diseño de un sistema de medición de desempeño para evaluar *la gestión municipal: una propuesta metodológica*. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5582/1/S0260445_es.pdf

Blacutt, M. (s.f.) *El desarrollo local complementario*. (Consultado mayo 25, 2020). https://www.eumed.net/libros-gratis/2013/1252/1252.pdf

Cantor, E. (2007). *La administración en lo Público y en lo Privado.* https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/16502/CantorEspitiaEderLeonardo2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Contraloría General de Cuentas. (Consultado Agosto 28, 2020). Página web sección historia. https://www.contraloria.gob.gt/index.php/historia/

Contraloría General de Cuentas. (2020). *Memoria de labores 2019.* https://www.contraloria.gob.gt/wp-content/uploads/2020/02/MEMORIA-DE-LABORES-2019-CGC_compressed.pdf

Contraloría General de Cuentas. (2018). *Plan operativo anual 2019 y multianual 2019-2023.* https://www.contraloria.gob.gt/wp-content/uploads/2018/05/5-23-Plan-Operativo-Anual-2019-y-Multianual-2019-2023.

Hernández, V.H. (2018). *Análisis de la administración financiera del presupuesto operativo y financiero, en empresas del sector de seguridad privada del municipio de Guatemala* [Tesis de maestría, Universidad de San Carlos de Guatemala]. http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_5788.pdf

López, V. M. (2016). *Análisis financiero del efecto de a implementación del presupuesto de operaciones en beneficios secos de café, en Antigua Guatemala* [Tesis de maestría, Universidad de San Carlos de Guatemala]. http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_5533.pdf

Lozada, J. (2014). *Investigación aplicada: Definición, propiedad intelectual e industrial.* https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6163749.pdf

Ministerio de Finanzas Públicas. (2005). *Manual de Formulación Presupuestaria*. https://www.minfin.gob.gt/images/downloads/leyes_manuales/manuales_presupuestarios/doc03.pdf

Ministerio de Finanzas Públicas. (2005). *Manual de Modificaciones Presupuestarias para las Entidades de la Administración Central.* https://www.minfin.gob.gt/images/downloads/leyes_manuales/manuales_presupuestarios/doc03.pdf

Ministerio de Finanzas Públicas. (2013). *ABC de Gestión por resultados.* https://www.minfin.gob.gt/images/downloads/leyes_manuales/manuales_dtp/abc_1edic_300414.pdf

Ministerio de Finanzas Públicas. (2013). *Guía conceptual de Planificación y Presupuesto por Resultados.* https://www.minfin.gob.gt/images/downloads/leyes_manuales/manuales_dtp/guia_conceptual_gestion_resultados.pdf

Ministerio de Finanzas Públicas. (2018). *Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala*. https://www.minfin.gob.gt/images/downloads/leyes_manuales/manuales_dtp/manual6a_100418.pdf

Ministerio de Finanzas Públicas. (s.f.). *Aprendiendo aspectos básicos sobre el presupuesto. (*Consultado mayo 28, 2020). https://www.minfin.gob.gt/images/archivos/manuales/aspectos_basicos_del_presupuesto.pdf

Ministerio de Gobernación. (2019) *Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.* https://www.contraloria.gob.gt/wp-content/uploads/2019/06/ACUERDO-GUBERNATIVO-96-2019-reglamento-de-la-ley-organica-de-la-CGC.pdf

Morales, M. y Fernández, J. (2006). *Análisis de entidades públicas mediante indicadores: Instrumento de rendición de cuentas y demostración de responsabilidades.* http://revpubli.unileon.es/ojs/index.php/Pecvnia/article/view/736/650

Rivas, B.E. (2015). *El presupuesto y la gestión financiera en la institución educativa n° 6065 “perú inglaterra” del distrito de villa el salvador* [Tesis

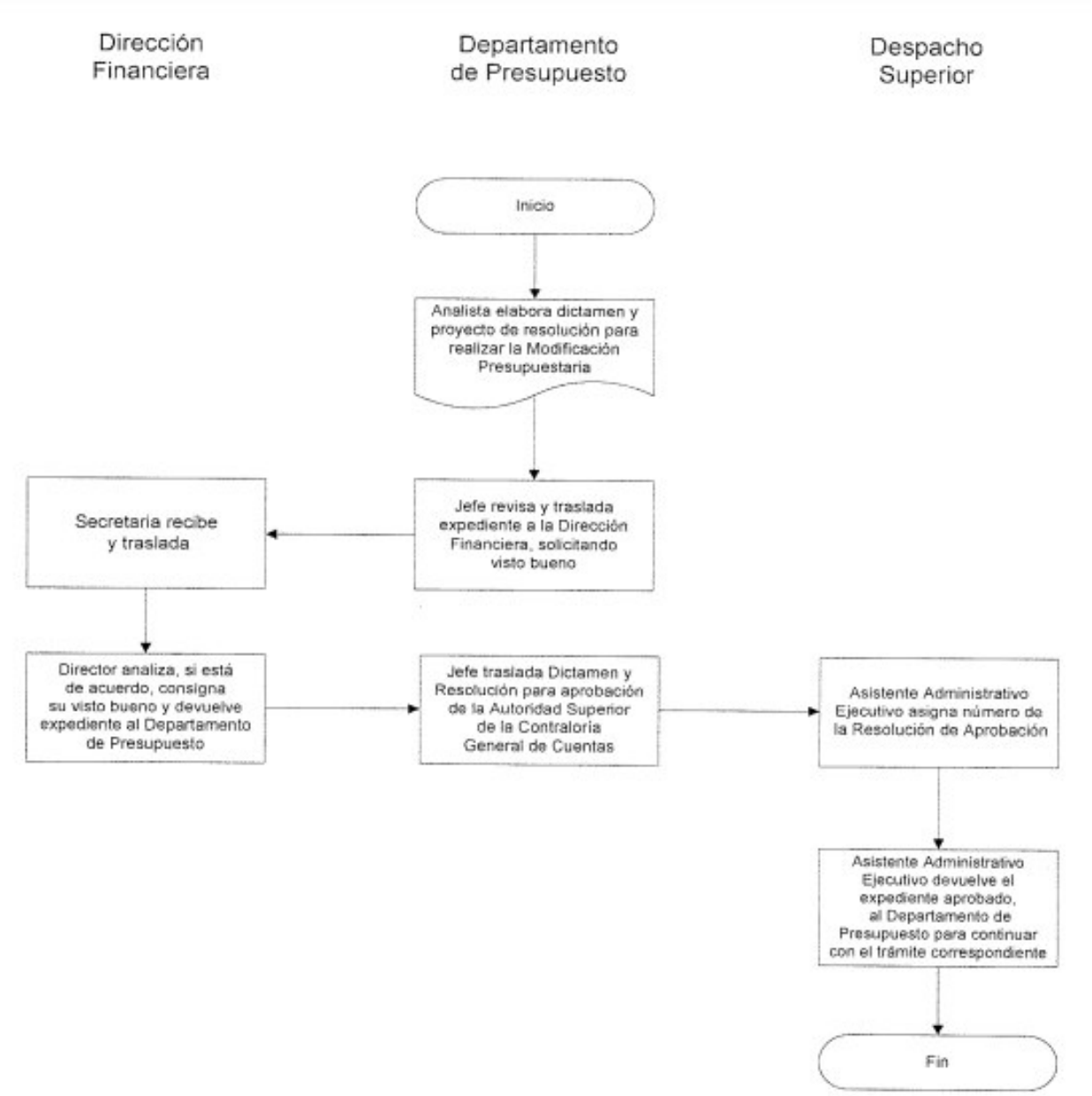
de maestría, Universidad Nacional de Educación, Enrique Guzmán y Valle]. http://repositorio.une.edu.pe/handle/UNE/1040

Universidad Interamericana para el Desarrollo. (s.f.). *Análisis Financiero.* (Consultado junio 02, 2020). https://moodle2.unid.edu.mx/dts_cursos_mdl/ADI/AF/AF/AF01/AF01Lectura.pdf

ANEXOS

Anexo No. 01

Diagrama de flujo de procedimiento de autorización de las modificaciones presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas



Anexo No. 02

Entrevista

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIO DE POSTGRADO / MAESTRIA EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

ENTREVISTA

Como parte del Trabajo Profesional de Graduación de la Maestría en Administración Financiera, se presenta una entrevista con el objetivo de obtener información relacionada a las Modificaciones Presupuestarias de la Entidad Fiscalizadora y establecer si actualmente se realiza un análisis financiero de las mismas.

Es un gusto poder saludarle y a la vez agradecer el apoyo y disponibilidad otorgada en la presente entrevista.

Por favor podría resumir como se efectúa el proceso de elaboración del presupuesto de la Institución Fiscalizadora y quienes son las personas responsables de la elaboración del mismo.

1 Por favor podría comentar que tipo de modificaciones presupuestarias se efectúan: internas, externas, interinstitucionales y/o ampliaciones.

2 Podría por favor indicar que sucesos pueden dar origen a una solicitud de una modificación presupuestaria, es decir que motivos son validos para atender y aprobar dicha solicitud e indicar que personas pueden hacer solicitud de las mismas.

3 Que programas y renglones del gastos son los que normalmente registran más modificaciones.

4 Que tipo de análisis se efectúa previo a la probación y posterior al registro de las modificaciones presupuestarias.

5 A su criterio, las modificaciones presupuestarias implican un riesgo en el cumplimiento de la Gestión por Resultados, e indicar el porque.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIO DE POSTGRADO / MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

ENTREVISTA

6 Adicional al SICIÓN, existe algún sistema gubernamental especifico de registro y control de presupuesto.

Analizando información pública obtenida, relacionada a la ejecución del presupuesto de la Entidad Fiscalizadora, se verificó que durante el periodo 2019, se ejecutó únicamente el 43.65% del presupuesto vigente. Por favor indicar cuales fueron las causas o motivos, o si bien el Ministerio de Finanzas Públicas no
7 transfirió la totalidad del presupuesto aprobado.

Si la no ejecución en un 100% del presupuesto vigente no se debe a temas de disponibilidad, favor indicar
8 que procedimiento se realiza con el saldo por devengar.

Actualmente se traslada periódicamente al Despacho Superior algún tipo de análisis del presupuesto y sus
9 modificaciones, por favor indicar el tipo de análisis.

Anexo No. 03

Cuestionario

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIO DE POSTGRADO / MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

CUESTIONARIO

Como parte del Trabajo Profesional de Graduación de la Maestría en Administración Financiera, se formula el siguiente cuestionario como instrumento para la recolección de datos relacionados a las Mbdificaciones Presupuestarias de la Entidad Fiscalizadora. Se agradece el apoyo y disponibilidad otorgada en la presente participación.

Instrucciones: A Continuación se presenta una serie de 10 cuestionamientos con respuesta cerrada, los cuales deben ser ampliados si la respuesta seleccionada lo solicita.

01 La Contraloría General de Cuentas, opera modificaciones presupuestarias?

Sí ☐
No ☐

02 Existe una normativa para solicitar, analizar y aprobar las modificaciones presupuestarias?

Sí ☐
No ☐

Si su respuesta es sí, indicar cuál

_____

_____

03 Previo a la autorización, se analizan las solicitudes de modificaciones presupuestarias, basadas en la gestión por resultados?

Sí ☐
No ☐

Si su respuesta es No, indicar sobre que base se realiza el análisis

_____

_____

04 Quien autoriza las modificaciones presupuestarias?

Contralor General ☐
Subcontraloría Administrativo ☐
Director Financiero ☐
Departamento de Presupuesto ☐

05 Quien opera y registra las modificaciones presupuestarias?

Director Financiero ☐
Departamento de Presupuesto ☐
Departamento de Contabilidad ☐

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIO DE POSTGRADO / MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

CUESTIONARIO

06 Con que frecuencia se operan las modificaciones presupuestarias?

Diaria ☐
Semanal ☐
Mensual ☐

07 En los años anteriores se realizaba un análisis financiero de las modificaciones presupuestarias?

Sí ☐
No ☐

08 Actualmente se realiza un análisis financiero de las modificaciones presupuestarias?

Sí ☐
No ☐

09 Existe alguna herramienta, sistema o plataforma para analizar financieramente las modificaciones presupuestarias?

Sí ☐
No ☐

Si su respuesta es sí, indicar que herramienta

_____

_____

10 Considera necesario analizar financieramente las modificaciones presupuestarias?

Sí ☐
No ☐

Porque ?

_____

_____

Anexo No. 04

Presupuesto de ingresos y egresos

Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental
Información de oficio
Reportes para Ley de Acceso a la Información Pública - Art. 10 Numeral 7
Presupuesto de ingresos y egresos
Expresado en Quetzales
Enero a Diciembre

PAGINA : 1 DE 1
FECHA : 03/01/2020
HORA : 9:53.59
REPORTE: R00815915.rpt

EJERCICIO: 2019

ENTIDAD/Unidad Ejecutora* Programa	Asignado	Modificaciones	Vigente
11140020-000-CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS			
01-ACTIVIDADES CENTRALES	175,622,820.00	63,613,863.33	239,236,683.33
11-FISCALIZACIÓN GUBERNAMENTAL	346,805,650.00	23,753,545.00	370,559,195.00
12-FORMACIÓN DE RECURSO HUMANO	1,840,730.00	3,989,175.00	5,829,905.00
99-PARTIDAS NO ASIGNABLES A PROGRAMAS	300,000.00	0.00	300,000.00
Total 11140020-CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS	**524,569,200.00**	**91,356,583.33**	**615,925,783.33**

Anexo No. 05

Modificaciones internas y externas al presupuesto de ingresos y egresos

Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental
Información de Oficio
Reportes para Ley de Acceso a la Información Pública - Art. 10 Numeral 7
Modificaciones internas y externas al presupuesto de Ingresos y Egresos

PAGINA : 1 DE 1
FECHA : 03/01/2020
HORA : 10:00.21
REPORTE: R00815925.rpt

Expresado en Quetzales
Del 01/01/2019 al 31/12/2019
Entidad Institucional = 11140020

EJERCICIO: 2019

ENTIDAD / Unidad Ejecutora *	PRESUPUESTO INICIAL	MODIFICACIONES INTERNAS**		MODIFICACIONES EXTERNAS***		INTERINSTITUCIONALES****		AMPLIACIONES	DISMINUCIONES	PRESUPUESTO VIGENTE
		Aumento	Disminución	Aumento	Disminución	Aumento	Disminución			
11140020-000-CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS										
01-ACTIVIDADES CENTRALES	175,622,820.00	73,067,533.00	-51,898,717.00	0.00	0.00	0.00	0.00	42,445,047.33	0.00	239,236,683.33
11-FISCALIZACIÓN GUBERNAMENTAL	346,805,650.00	66,956,153.00	-89,862,486.00	0.00	0.00	0.00	0.00	46,659,878.00	0.00	370,559,195.00
12-FORMACIÓN DE RECURSO HUMANO	1,840,730.00	2,979,394.00	-1,241,877.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2,251,658.00	0.00	5,829,905.00
99-PARTIDAS NO ASIGNABLES A PROGRAMAS	300,000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	300,000.00
Total 11140020-000-CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS	**524,569,200.00**	**143,003,080.00**	**-143,003,080.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**91,356,583.33**	**0.00**	**615,925,783.33**
TOTAL...	**524,569,200.00**	**143,003,080.00**	**-143,003,080.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**91,356,583.33**	**0.00**	**615,925,783.33**

Anexo no. 06

Ejecución del presupuesto

Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental
Ejecución de Gastos - Reportes - Informacion Consolidada
Ejecucion del Presupuesto (Grupos Dinamicos)
Expresado en Quetzales

PAGINA : 1 DE 1
FECHA : 08/07/2020
HORA : 18:36.32
REPORTE : R00804768.rpt

- ENTIDAD - PROGRAMA -
DEL MES ENERO AL MES DE DICIEMBRE

EJERCICIO: 2,019

	DESCRIPCION	ASIGNADO	MODIFICADO	VIGENTE	PRE COMPROMISO	COMPROMETIDO	DEVENGADO	PAGADO	SALDO POR COMPROMETER	SALDO POR DEVENGAR	SALDO POR PAGAR	% EJEC
11140020	CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS											
01	ACTIVIDADES CENTRALES	175,622,820.00	63,613,863.33	239,236,683.33	0.00	185,773,571.35	185,773,571.35	185,773,571.35	53,463,111.98	53,463,111.98	0.00	77.65
11	FISCALIZACIÓN GUBERNAMENTAL	346,805,650.00	23,753,545.00	370,559,195.00	0.00	350,475,157.62	350,475,157.62	350,475,157.62	20,084,037.38	20,084,037.38	0.00	94.58
12	FORMACIÓN DE RECURSO HUMANO	1,840,730.00	3,989,175.00	5,829,905.00	0.00	5,331,805.01	5,331,805.01	5,331,805.01	498,099.99	498,099.99	0.00	91.46
99	PARTIDAS NO ASIGNABLES A PROGRAMAS	300,000.00	0.00	300,000.00	0.00	97,158.45	97,158.45	97,158.45	202,841.55	202,841.55	0.00	32.39
TOTAL	11140020 CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS	524,569,200.00	91,356,583.33	615,925,783.33	0.00	541,677,692.43	541,677,692.43	541,677,692.43	74,248,090.90	74,248,090.90	0.00	87.95

Anexo No. 07

Comparación de ejecución financiera y física

Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental
Informes de Gestion y Rendicion de Cuentas - IGRC03
Comparacion de Ejecucion Financiera y Fisica

PAGINA 1 DE 2
FECHA 08/07/2020
HORA 19:58.47
REPORTE: R00820869.rpt

Expresado en Quetzales

EJERCICIO: 2019 DEL MES ENERO AL MES DE DICIEMBRE CORTE: ENTIDAD

PG	SP	PY	AC	OB	DESCRIPCION	SNIP	UNIDAD DE MEDIDA	METAS FÍSICAS INICIAL	METAS FÍSICAS VIGENTE	METAS FÍSICAS EJEC	METAS FÍSICAS % EJEC	PRESUPUESTO FINANCIERO INICIAL	PRESUPUESTO FINANCIERO VIGENTE	PRESUPUESTO FINANCIERO EJEC	PRESUPUESTO FINANCIERO % EJEC
Entidad :					11140020-000-00 CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS										
11					FISCALIZACIÓN GUBERNAMENTAL										
		001	000		FISCALIZACIÓN A ENTIDADES PÚBLICAS							324,255,660.00	313,638,909.00	295,040,279.98	94.07
				1	Informes de fiscalización de entidades que administran recursos públicos	0	DOCUMENTO	2,224	1,899	1,151	60.61				
				2	Informes de auditoría de entidades del Sector Educación, Ciencia, Cultura y Deportes	0	DOCUMENTO	199	204	127	62.25				
				3	Informes de auditoría de entidades del Sector Defensa, Seguridad y Justicia	0	DOCUMENTO	170	145	35	24.14				
				4	Informes de auditoría de entidades del Sector Medio Ambiente y Recursos Naturales	0	DOCUMENTO	130	167	62	37.13				
				5	Informes de auditoría de entidades del Sector Economía, Finanzas, Trabajo y Previsión Social	0	DOCUMENTO	117	149	20	13.42				
				6	Informes de auditoría de entidades del Sector Comunicaciones, Infraestructura Pública y Vivienda	0	DOCUMENTO	164	153	42	27.45				
				7	Informes de auditoría de entidades del Sector Gobiernos Locales y Consejos de Desarrollo	0	DOCUMENTO	1,051	229	229	100.00				
				8	Informes de auditoría de entidades del Sector Organismos e Instituciones de Apoyo	0	DOCUMENTO	138	99	53	53.54				
				9	Informes de auditoría de entidades del Sector Salud y Seguridad Social	0	DOCUMENTO	194	186	50	26.88				
				10	Informes de auditoría de entidades que administran fideicomisos	0	DOCUMENTO	61	47	13	27.66				

Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental
Informes de Gestion y Rendicion de Cuentas - IGRC03
Comparacion de Ejecucion Financiera y Fisica

FECHA 08/07/2020
HORA 19:58.47
REPORTE: R00820869.rpt

Expresado en Quetzales

EJERCICIO: 2019 DEL MES ENERO AL MES DE DICIEMBRE CORTE: ENTIDAD

PG	SP	PY	AC	OB	DESCRIPCION	SNIP	UNIDAD DE MEDIDA	METAS FÍSICAS INICIAL	VIGENTE	EJEC	% EJEC	PRESUPUESTO FINANCIERO INICIAL	VIGENTE	EJEC	% EJEC
			12		Informes de auditoría de entidades del sector Municipalidades y Consejos de Desarrollo		DOCUMENTO	0	520	520	100.00				
		002	000		FISCALIZACIÓN DE PROBIDAD							22,549,990.00	56,920,286.00	55,434,877.64	97.39
			1		Informes de fiscalización de entidades y empleados públicos en materia de probidad	0	DOCUMENTO	263	263	85	32.32				
			2		Informes de auditoría administrativa a entidades a fiscalizar	0	DOCUMENTO	38	38	1	2.63				
			3		Informes de auditoría de declaraciones juradas patrimoniales a personas	0	DOCUMENTO	225	225	84	37.33				
	Tota	11			FISCALIZACIÓN GUBERNAMENTAL							346,805,650.00	370,559,195.00	350,475,157.62	94.58
FORMACIÓN DE RECURSO HUMANO															
		001	000		SERVICIOS DE CAPACITACIÓN							1,840,730.00	5,829,905.00	5,331,805.01	91.46
			1		Empleados públicos capacitados en temas de fiscalización	0	PERSONA	23,365	14,168	14,168	100.00				
			2		Empleados públicos capacitados a través de la Escuela de Control Gubernamental para las Buenas Prácticas	0	PERSONA	23,365	1,881	1,881	100.00				
			4		Personas capacitadas con el fin de promover la probidad, transparencia, honestidad y rendición de cuentas		PERSONA	0	12,287	12,287	100.00				
	Tota	12			FORMACIÓN DE RECURSO HUMANO							1,840,730.00	5,829,905.00	5,331,805.01	91.46

Anexo No. 08

Ejecución financiera programa de actividades centrales al 30 de junio 2019

Reporte Dinámico de Ejecución de Presupuesto por Resultados
Expresado en Quetzales
- Entidad - Programa, subprograma, insumo -

Descripción	Vigente	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Total Ejecutado	Saldo por comprometer
Actividades centrales									
Recursos Humanos									
Equipo de computación	119,618,342	19,856,645	19,832,721	19,976,263	20,095,881	19,856,645	19,868,607	119,486,762	131,580
TOTAL	**119,618,342**	**19,856,645**	**19,832,721**	**19,976,263**	**20,095,881**	**19,856,645**	**19,868,607**	**119,486,762**	**131,580**

Anexo No. 09

Ejecución financiera programa fiscalización gubernamental al 31 de julio 2019

Reporte Dinámico de Ejecución de Presupuesto por Resultados
Expresado en Quetzales
- Entidad - Programa, subprograma, insumo -

Descripción	Vigente	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Total Ejecutado	Saldo por comprometer
Fiscalización Gubernamental										
Dirección de auditoría de entidades del Sector Comunicaciones, Infraestructura Pública y										
Informes de auditoría de entidades del Sector Comunicaciones, Infraestructura Pública y Vivienda	17,992,985	2,569,398	2,389,468	2,029,609	3,109,188	2,698,948	2,429,053	2,437,462	17,663,126	329,859
TOTAL	**17,992,985**	**2,569,398**	**2,389,468**	**2,029,609**	**3,109,188**	**2,698,948**	**2,429,053**	**2,437,462**	**17,663,126**	**329,859**

Anexo No. 10

Ejecución financiera programa formación de recurso humano al 30 de junio 2019

Reporte Dinámico de Ejecución de Presupuesto por Resultados
Expresado en Quetzales
- Entidad - Programa, subprograma, insumo -
Del 01 de enero al 30 de junio de 2019

Descripción	Vigente	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Total Ejecutado	Saldo por comprometer	Saldo por devengar
Recurso Humano										
Dirección de formación y capacitación en fiscalización y control gubernamental										
Personas capacitadas a través de la Escuela de Control Gubernamental para las Buenas Prácticas	1,344,303	7,019	189,035	285,425	258,286	232,350	314,519	1,286,633	57,670	57,670
TOTAL	**1,344,303**	**7,019**	**189,035**	**285,425**	**258,286**	**232,350**	**314,519**	**1,286,633**	**57,670**	**57,670**

ÍNDICE DE CUADROS

1. ANTECEDENTES

Cuadro No. 1.1, investigaciones previas del tema objeto de investigación……..…4

2. MARCO TEÓRICO

Cuadro No. 2.1, clasificación presupuestaria……..……16

Cuadro No. 2.2, tipos de modificaciones presupuestarias……..……..…...21

Cuadro No. 2.3, procedimiento para autorización de las modificaciones

presupuestarias en la Contraloría General de Cuentas……24

Cuadro No. 2.4, elementos de la gestión por resultados…..……..…..25

Cuadro No. 2.5, indicadores financieros de instituciones públicas……..……..…31

ÍNDICE DE TABLAS

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Tabla No. 4.1, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

análisis vertical de presupuesto de ingresos por fuente de financiamiento……..…45

Tabla No. 4.2, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

análisis vertical de presupuesto de egresos por programa……..……. 46

Tabla No. 4.3, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

análisis vertical de modificaciones internas al presupuesto de egresos……... 48

Tabla No. 4.4, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

Análisis horizontal de modificaciones internas al presupuesto de egresos…..…….. 49

Tabla No. 4.5, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

Análisis vertical ampliaciones al presupuesto de egresos…….……51

Tabla No. 4.6, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

análisis vertical de ejecución del presupuesto……...……. 52

Tabla No. 4.7, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

Análisis horizontal de ejecución del presupuesto……..……54

Tabla No. 4.8, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

análisis horizontal de ejecución física y financiera por gestión de resultados…….....55

Tabla No. 4.9, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

índice de modificaciones presupuestarias de ingresos……...……..57

Tabla No. 4.10, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de

2019, determinación de déficit o superávit de modificaciones presupuestarias….....60

Tabla No. 4.11, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

índice de modificaciones presupuestarias, programa actividades centrales….....62

Tabla No. 4.12, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

índice de modificaciones presupuestarias, programa fiscalización

gubernamental……63

Tabla No. 4.13, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

índice de modificaciones presupuestarias, programa formación de

recurso humano……..……..……64

Tabla No. 4.14, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

índice de modificaciones presupuestarias, partidas no asignables a programas…….64

Tabla No. 4.15, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

modelo de medición para autorización de modificaciones presupuestarias,

para programas con ejecución física y financiera…….……..69

Tabla No. 4.16, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019, modelo de medición para autorización de modificaciones presupuestarias,

para programas con ejecución financiera…….……..70

Tabla No. 4.17, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de diciembre de 2019,

ficha de medición para autorización de modificaciones presupuestarias…….…...…72

Tabla No. 4.18, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 30 de junio de 2019,

ficha de medición para autorización de modificaciones presupuestarias…….……75

Tabla No. 4.19, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 31 de julio de 2019,

ficha de medición para autorización de modificaciones presupuestarias…….……..77

Tabla No. 4.20, Municipio de Guatemala, Departamento Guatemala,

Contraloría General de Cuentas, del 1 de enero al 30 de junio de 2019,

ficha de medición para autorización de modificaciones presupuestarias……....80