

EXPERIENCIAS COMPARADAS

LA REFORMA DE LOS SISTEMAS DE INFORMACION FINANCIERA Y DE CONTROL DE GESTION EN LA ADMINISTRACION FINANCIERA SUECA

Por EDUARDO ZAPICO GOÑI

Sumario: I. INTRODUCCIÓN: EL SISTEMA SEA. — II. SISTEMAS DE INFORMACIÓN: EL SISTEMA S. — III. EL CONTROL DE LA GESTIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA: 1. Introducción. 2. Control y auditoría interna. 3. Control y auditoría externa: La NAB: 3.1 Organización. 3.2 Principios de control financiero. 3.3 Metodología para el análisis de una agencia. 3.4 Control de eficacia en un sistema de presupuestos por programas. — IV. EVOLUCIÓN FUTURA: EVALUACIÓN E INFORMACIÓN SOBRE LA EFICACIA DEL SECTOR PÚBLICO. — V. PUNTOS CLAVE EN LA REFORMA SUECA. — VI. CRITERIOS APLICABLES AL CASO ESPAÑOL. — BIBLIOGRAFÍA.

I. Introducción: El sistema SEA.

Este trabajo pretende ofrecer una visión amplia de los resultados y características principales de la Administración financiera sueca después de la experiencia vivida durante varios años de reforma en sus sistemas de información económica administrativa y control de gestión. Pero antes sería conveniente dedicar unas líneas introductorias que sirvan para situarse en el marco administrativo de este país.

La Administración sueca difiere sustancialmente de la de otros países. Está

organizada en dos niveles claramente diferenciados: los Ministerios y las Agencias. El primer nivel, de naturaleza política, establece las metas y directrices de los programas públicos. Está compuesta por 14 Departamentos de muy pequeña dimensión, aproximadamente 100 funcionarios en cada uno de ellos, dedicados prácticamente a funciones de planificación, coordinación y evaluación. El segundo nivel, de naturaleza administrativa, se encarga de ejecutar las directrices políticas del Gobierno. Está compuesto por Agencias, entidades autónomas de dimensión variable. Como veremos luego,

esta característica configura el enfoque y alcance del sistema de información y control de eficacia.

En el cuadro 1 vemos representada esta organización. En ella cabe resaltar la Oficina Nacional de Auditoría (NAB), una de las Agencias del Ministerio de Presupuestos, por ser uno de los agentes principales de la reforma, como también veremos posteriormente.

Además de llevar a cabo el control y supervisión de la actividad financiera de la Administración central y de dirigir la contabilidad, la NAB ha elaborado y es responsable de la implantación de un sistema nuevo de organización y procedimiento económico administrativo que ha sido una pieza fundamental en la reforma. En adelante lo denominaremos sistema SEA.

El resultado final de la implantación de este sistema supone la existencia de una estrategia administrativa integral compuesta por un ciclo cerrado y auto-perfeccionable de elementos interrelacionados entre sí y adaptables al caso específico de cada Agencia (véase cuadro 2).

El sistema SEA implica el desarrollo de una dirección por objetivos con decisiones descentralizadas. Para ello fue necesario la planificación y programación de la actividad pública. Esto proporciona una información más relevante al Gobierno y al Parlamento, permitiéndoles evaluar las realizaciones, asignar racionalmente los recursos disponibles y ofrecer líneas generales de actuación. Sin este paso previo sería imposible la delegación de responsabilidades de los niveles políticos a las Agencias, e incluso, dentro de éstas, de los niveles ejecutivos, a los operativos.

Un aspecto muy importante en esta reforma es la participación de todos

los miembros de cada Agencia en la elaboración del plan y los programas. Sólo de esta forma es posible conseguir su motivación y colaboración.

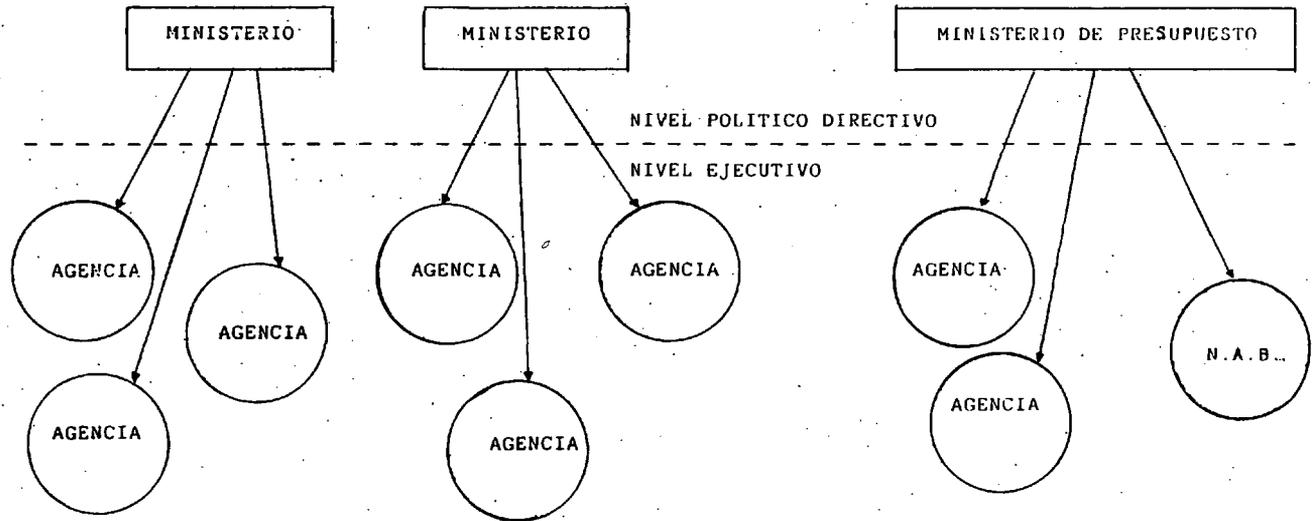
La decisión de implantar y desarrollar el sistema SEA en una Agencia concreta es tomada por ella misma. Sin embargo, para que esta Agencia pueda beneficiarse de las ventajas que le ofrezca el presupuesto por programas, esto es, la asignación global de los recursos por objetivos o programas, deberá haber alcanzado un nivel aceptable en la implantación del nuevo sistema.

La contabilización de costes, el registro de resultados y la formulación de objetivos constituyen una parte muy importante del sistema SEA. La información sobre el nivel de realización de cada Agencia, necesario para llevar a cabo una planificación y presupuestación ajustadas a la realidad, se ha conseguido a través de una contabilidad normalizada con un plan común que es la base de un sistema unitario de proceso de datos.

Con este fin, la NAB ha elaborado un sistema y plan general de contabilidad, en adelante sistema S, de aplicación en la Administración central. Este plan es la base del sistema de proceso de datos que permite el manejo de un gran volumen de información y la reclasificación de conceptos a un coste relativamente reducido.

El plan de contabilidad tiene una estructura de cuentas que ofrece una información detallada sobre los recursos utilizados. La clasificación de éstos se ajusta a distintos criterios: por tipos o categorías de costes (salarios, alquileres, viajes, etcétera), por secciones o unidades de responsabilidad y por tareas que se realicen, servicios que se presten o bienes que se produzcan. La *información ofrecida* en la clasifica-

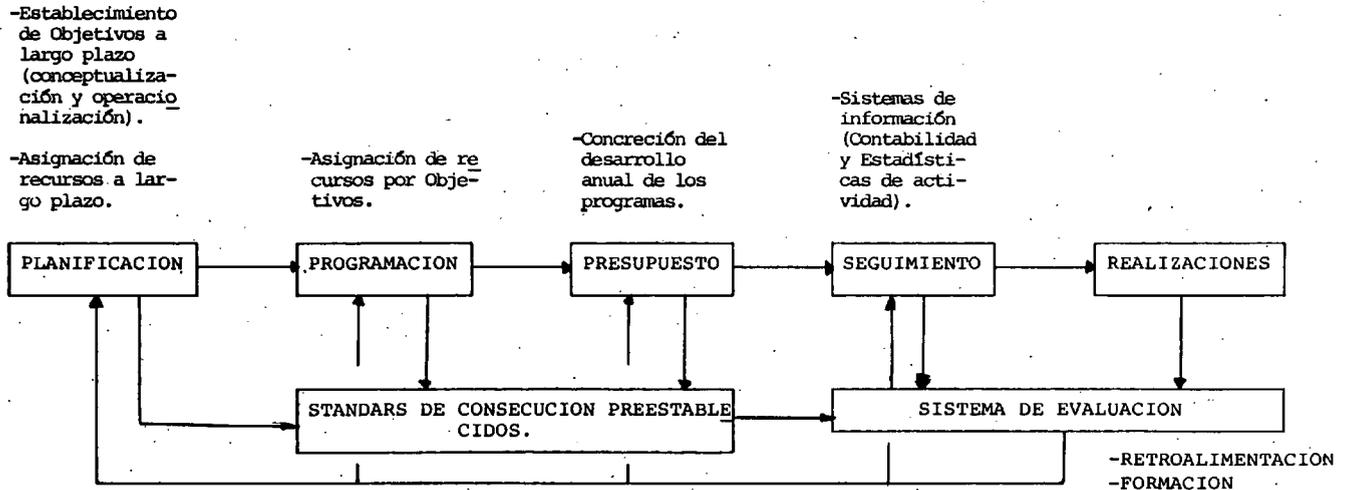
ORGANIZACION DE LA ADMINISTRACION CENTRAL SUECA



Personal en Ministerios: 1.700 empleados.
 Total personal en la Administración Central: 300.000 empleados.

NAB: National Audit Bureau (Oficina Nacional de Auditoría). Personal: 250 empleados.

REPRESENTACION GRAFICA DEL SISTEMA ECONOMICO-ADMINISTRATIVO: SISTEMA SEA.



ción por secciones posibilita la *delegación de responsabilidades*.

El plan de contabilidad es *obligatorio hasta ciertos niveles básicos*, contabilidad financiera y contabilidad analítica por tipos de coste, que proporcionan la información necesaria para la contabilidad nacional y estadísticas financieras centrales. No obstante, las Agencias pueden mejorar sus sistemas contables en orden a analizar con más amplitud sus actividades y resultados, adaptándolos a sus necesidades, como veremos en apartados posteriores.

El contenido del nuevo sistema de Administración no es permanente, sino que se desarrolla continuamente como consecuencia de nuevas experiencias de investigación administrativa y cambios en los valores o principios básicos que lo soportan.

La posibilidad de desarrollar con éxito el sistema económico administrativo en cada Agencia depende de una serie de factores íntimamente relacionados entre sí (véase cuadro 3):

- La *experiencia* y el deseo de mejora de los sistemas de dirección por los oficiales y los directores.
- El *esfuerzo activo* de éstos para desarrollar el sistema y la participación en el proceso económico administrativo.
- La existencia de *metas y plan concreto* para la adaptación del nuevo proceso económico administrativo a la Agencia.
- *Asignación de medios para el desarrollo* y adaptación de técnicas, sistemas y procesos.

Preparación e *información* relacionada con la Agencia.

II. Sistemas de información: El sistema S.

Como ya hemos adelantado en la introducción, la contabilidad pública de la Administración central sueca se elabora a través de un *sistema de proceso de datos* que se viene implantando desde 1968 y recibe el nombre de sistema S [2].

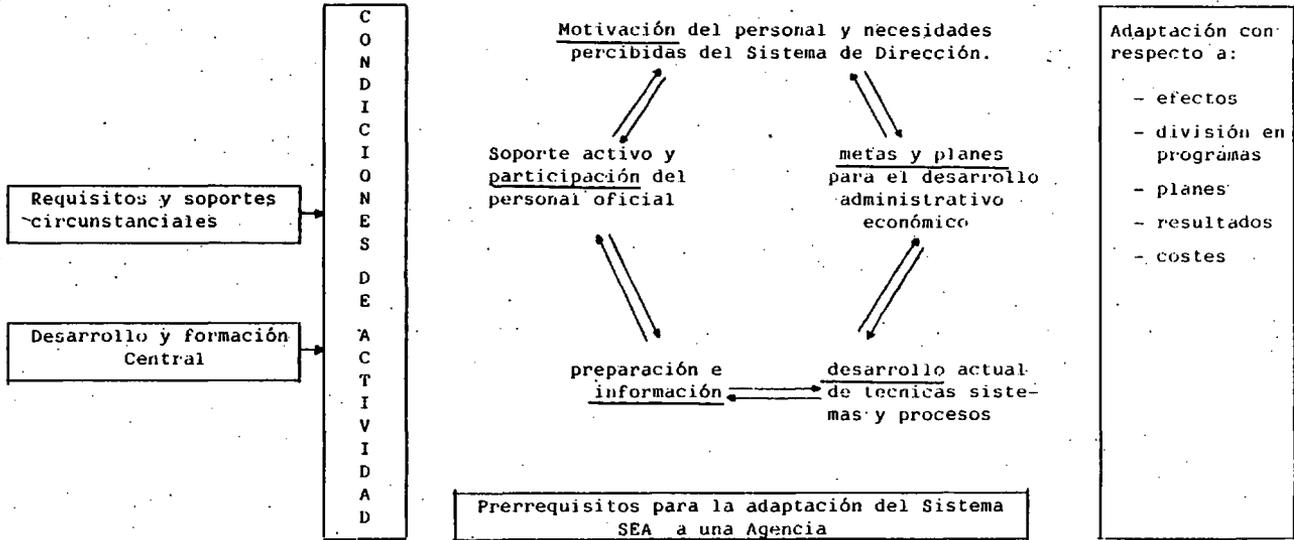
El primer objetivo del sistema es el suministro de información para la gestión y dirección de los servicios públicos y, en segundo lugar, para el control de los ingresos y gastos públicos.

Previamente a la implantación del sistema S, las Agencias públicas suecas se dividían en *administraciones principales* y *administraciones subordinadas*. Las primeras podían librar cheques contra la cuenta del Estado en el Banco de Suecia, enviando mensualmente a la Oficina Nacional de Auditoría informes de tesorería preparados manualmente y contabilizando diariamente las disposiciones presupuestarias. Las administraciones subordinadas disfrutaban de una autonomía total en cuanto a contabilidad y pago, pero tenían que solicitar los fondos que necesitasen a las *administraciones principales*, quedando éstas encargadas del *seguimiento presupuestario*. La mayoría de la Agencias llevaban únicamente una contabilidad de tesorería.

Para aumentar la eficacia de la *organización*, se propuso la centralización de la contabilidad y los pagos en grandes centros contables, en adelante AC (*accounting-centers*), en cada agencia principal. Desde entonces, las agencias subordinadas disponen directamente de sus asignaciones presupuestarias y llevan a cabo el seguimiento de su presupuesto, mientras que los pagos y la contabilidad se

CUADRO 3

CAPACIDAD DEL PERSONAL PARA LA ADAPTACION DE LA AGENCIA



llevan a cabo bajo la dirección de un equipo especializado situado en cada Agencia principal.

Las Agencias se reúnen formando grupos contables (AG), con un centro contable (AC) común, administrativamente situado en una de las Agencias del grupo, que les facilita el asesoramiento necesario para llevar a cabo la teneduría de libros (véase cuadro 4). Aunque se utilicen los servicios del centro contable, cada Agencia es responsable de su contabilidad.

El primer sujeto implicado en el flujo de información es la *propia Agencia*. Esta ajusta *todos los datos* de que dispone a las *necesidades del proceso electrónico* al que se verán sometidos posteriormente. En caso necesario se señalará en el documento correspondiente la confirmación que certifique el desembolso, el ingreso, o bien la recepción del producto del servicio prestado y/o de la obra realizada, según los acuerdos previstos. Por otro lado, las cuentas se *codifican*, referenciándose los documentos que, posteriormente, se envían a los centros contables junto con las órdenes de pago o ingreso (véase cuadro 5).

Cuando el origen del gasto es compuesto, la cuantía del documento original se divide en varios parciales, permitiendo la imputación de costes, por secciones y/o por portadores de coste.

El material soporte de la contabilidad se envía periódicamente desde las divisiones económicas de las agencias a los AC de la Agencia principal.

En el paso siguiente el centro contable se esforzará en conseguir el grado de exactitud requerido por el centro de proceso de datos (CPD), ajustando los expedientes a las reglas establecidas. Posteriormente, el material contable se pasa a una cinta magnética, que es enviada al CPD.

El *jefe del centro contable* firma la decisión de *orden de pago* en la *relación de entregas* y esto autoriza al CPD a *registrar y atender al desembolso*.

La firma inscrita en una *orden de pago* deberá garantizar la respuesta afirmativa a las siguientes preguntas:

1. ¿Está el gasto objetivamente justificado?
2. ¿Existen fondos o saldo presupuestario?
3. ¿Es correcta la información recibida sobre precio y cantidad?
4. ¿Es correcto el código contable?

El *centro de proceso de datos* trabaja dos veces a la semana para cada grupo de Agencias. Después de cada singlatura envía los *listados finales a los centros contables*, y las *cintas magnéticas con las órdenes de pago*, al *giro postal*, donde se libran los cheques. Simultáneamente se envían *determinados listados a la NAB*, que sirven de entradas en el subsistema de contabilidad agregada del Estado.

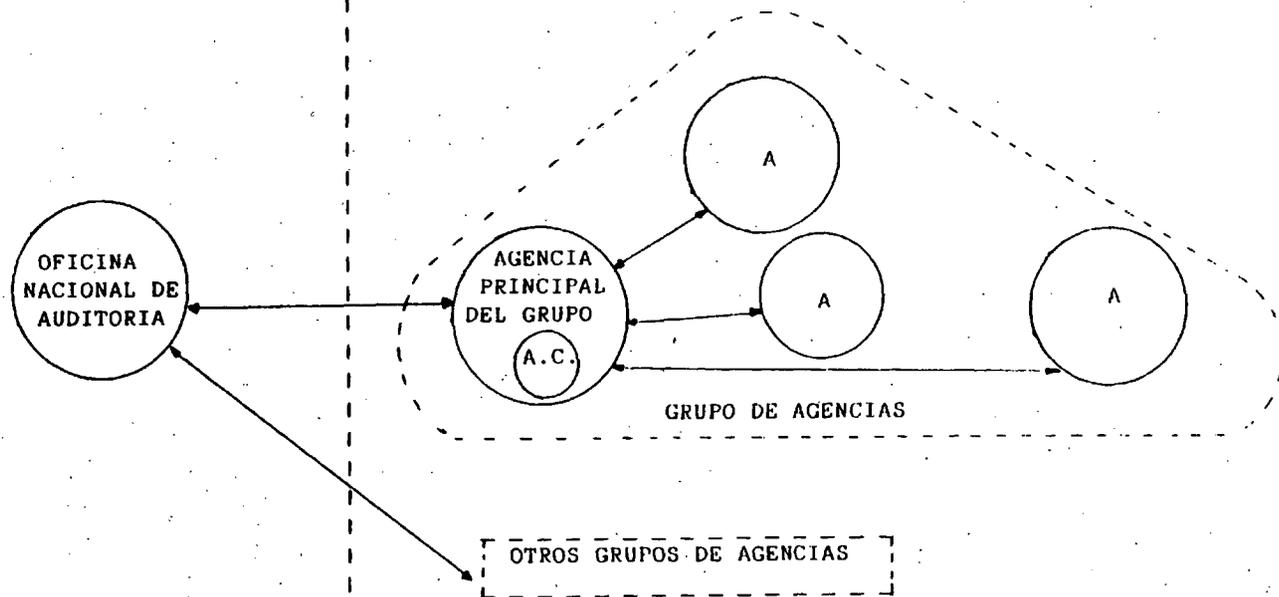
Recibidos en el centro contable los listados, se procede a asegurar que el proceso se ha realizado conforme a las instrucciones dictadas. A continuación se envían los listados finales a los departamentos económicos de las agencias, que se encargan de distribuirlos o archivarlos (véase cuadro 5).

FUNCIONALMENTE, EL SISTEMA S CUMPLE TRES OBJETIVOS

1. El *seguimiento del presupuesto* de cada Agencia mediante la comparación de los gastos con las asignaciones.
2. La imputación de los gastos por unidades *orgánicas*, de cada Agencia por *tareas*, funciones o servicios prestados, o por *tipos de costes*.

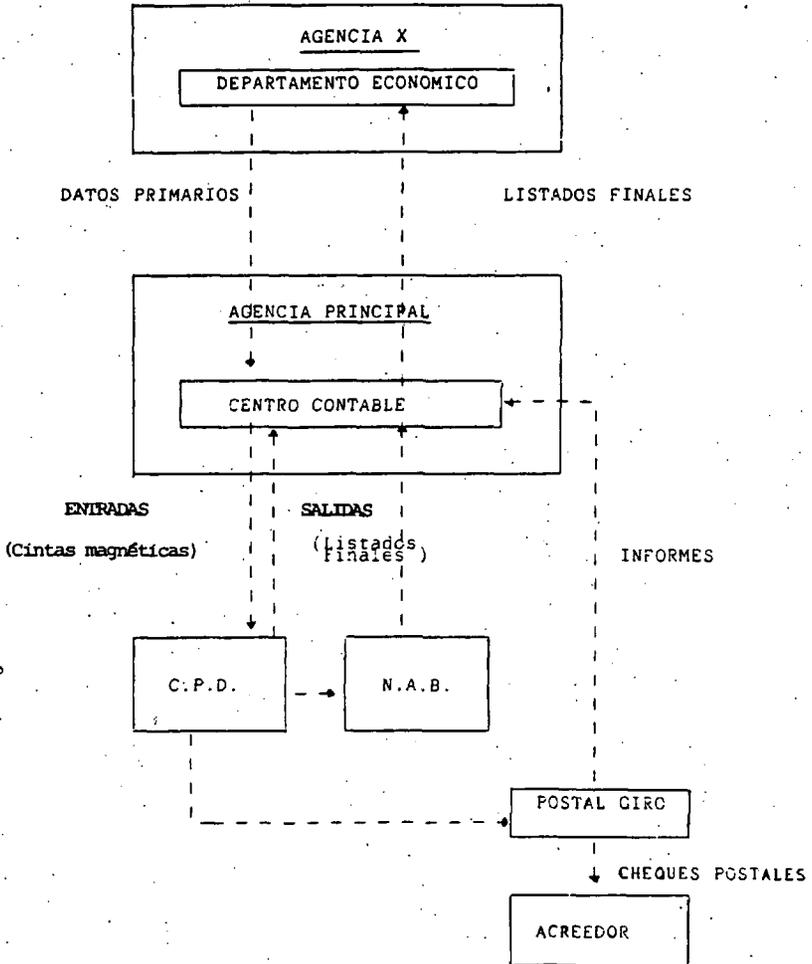
CENTRO CONTABLE
DIRECTIVO: N.A.B.

CENTRO CONTABLE
EJECUTIVO: A.C.



CUADRO 5

FLUJO DE INFORMACION



3. La *agregación de cuentas* de las distintas Agencias, consolidándose a nivel Administración central.

Paralelamente, el sistema S se compone de tres subsistemas: la *contabilidad de tesorería*, que refleja todas las transacciones que supongan un flujo de ese activo; la *contabilidad analítica o de costes*, que informa sobre la utilización de los recursos, clasificándolos por tipos de costes, secciones de responsabilidad o portadores de costes, como se ha indicado antes, y, por último, la *contabilidad agregada del Estado* [3].

La contabilización es simultánea para los tres subsistemas, basándose en el plan general de contabilidad para la Administración central. Este establece los principios que la Agencia debe respetar con vistas a la contabilidad agregada del Estado y simultáneamente permite, con amplia flexibilidad, la adaptación del mismo a las necesidades de la Agencia.

La *contabilidad de tesorería* es obligatoria y facilita la información necesaria para llevar a cabo la agregación de la información recibida en los centros directivos.

La contabilidad analítica pretende proporcionar una *base de datos necesarios* para planificar y controlar las actividades de las Agencias. La *contabilidad analítica* que ofrece la información por *tipos de coste* (salarios, dietas de viajes, etcétera) es *obligatoria* para todas las Agencias, que serán libres de implantar los restantes enfoques de la contabilidad analítica y otros componentes del sistema S.

Con el fin de distribuir los sueldos y salarios entre las unidades de coste que procedan, se ha implantado un *registro de tiempos* que proporciona, mediante fichas o informes rellenos por los propios empleados, la informa-

ción necesaria para imputar el total de horas trabajadas por secciones o portadores de coste.

El producto final del sistema S son los listados obtenidos mediante la contabilización de los desembolsos. La mayoría de los *listados están adaptados a las demandas de las Agencias*, permitiéndoles emitir informes detallados con diferente graduación. Además, la información puede presentarse de forma cruzada, ofreciendo simultáneamente cifras presupuestadas y reales para secciones de responsabilidades de costes y para portadores de costes.

El sistema S incluye la elaboración de un *plan de disposiciones* en el que, entre otras, se ofrece una información de los cargos emitidos contra el presupuesto sin esperar a la fecha del desembolso.

Por último, y tampoco de forma obligatoria, el sistema S propone la apertura de *cuentas a cobrar*, informando sobre: facturas pendientes de cobro, facturas impagadas por los deudores insolventes, y de forma automatizada también los tipos de interés penalizados.

Por otro lado, el objetivo de la *contabilidad agregada* del Estado es ofrecer una *visión global* de su actividad económica. La Oficina Nacional de auditoría es la Agencia encargada de compilar la información recibida del resto de las Agencias de la Administración central y homogeneizar la naturaleza de la misma.

El proceso seguido por la NAB en este subsistema permite, entre otras funciones, seguir la pista de los cargos hechos a las distintas asignaciones, apreciándose automáticamente las señales de alerta si se sobrepasan los *límites* establecidos o se estima que hay grandes posibilidades de que así ocurra.

III. El control de la gestión económico-financiera

I. INTRODUCCIÓN

El control se lleva a cabo por varios órganos y a distintos niveles. El *Ombudsman*, nombrado por el Parlamento e independiente del Gobierno, sirve a los ciudadanos como medio de apelar individualmente contra las decisiones administrativas. Un equipo de doce auditores al servicio también del Parlamento realizan controles de eficacia de alcance muy limitado y selectivo. Finalmente, la NAB es la autoridad principal del Gobierno en el campo de la auditoría [4].

Para que la NAB pudiera realizar eficazmente esta tarea se reestructuró la Administración en grupos de Agencias de naturaleza homogénea. Cada grupo, como se ha mencionado anteriormente, pasó a disponer de un centro contable (AC) y de una oficina de auditoría (AO). Tanto el centro contable como la oficina de auditoría fueron localizados en una de las Agencias del grupo contable, la Agencia principal, siendo éstos un servicio más dentro de dicha Agencia (véase cuadro 6).

Para terminar es necesario mencionar que existen también unidades de control especiales en empresas públicas y en áreas de características especiales con métodos de trabajo y organización diferenciados de los utilizados por las oficinas de auditoría. La tendencia es que dichas unidades se igualen al sistema general. Por otra parte, el control de las sociedades anónimas propiedad del Gobierno tampoco es competencia de la NAB. Estas son auditadas por expertos contables privados contratados por el Gobierno a través de los Ministerios correspondientes.

2. CONTROL Y AUDITORÍA INTERNA [5]

La auditoría realizada por cada AO es de naturaleza interna y financiera. Su trabajo está orientado a asegurar que los activos y las transacciones financieras sean correctamente registrados. Este proceso forma parte de una serie de tareas y rutinas que componen el sistema de control financiero.

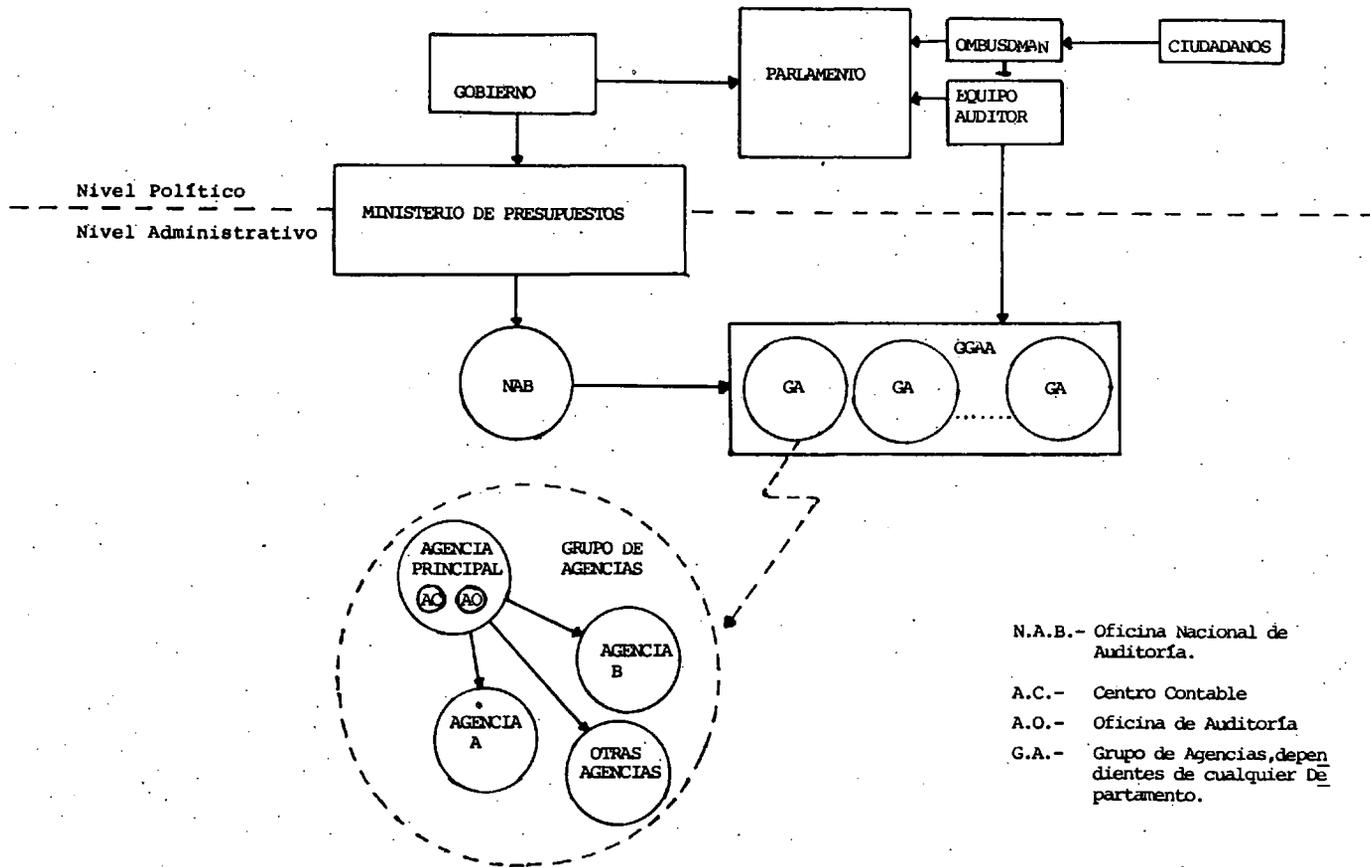
Cada oficina de auditoría supervisa el control interno rutinario y el cierre de las cuentas realizado por las Agencias de su grupo. El grado de fiabilidad de sus informes depende de la naturaleza de los muestreos estadísticos seleccionados por su personal auditor bajo criterios estrictamente científicos.

Por otro lado, la Oficina Nacional de Auditoría supervisa también el control realizado por las oficinas de auditoría. Esto, como veremos en los próximos apartados, sirve de base para el desarrollo de las líneas generales del trabajo de auditoría en una Agencia en concreto.

Con el fin de hacer viable el trabajo de auditoría interna, la NAB elaboró un sistema de regulación de la gestión de las finanzas públicas, o sea, las disposiciones de fondos, adquisiciones, inventarios, etcétera, que sirve de marco de referencia en cada trabajo de auditoría. Otra realización ha sido el desarrollo de una terminología común, facilitando no sólo la labor de auditoría, sino también la comunicación entre los empleados y entre las distintas Agencias.

Es importante distinguir el control interno de la auditoría interna. El primero es rutinario. Lo lleva a cabo el personal de la propia Agencia y supone un plan de organización, métodos y medidas puestos en funcionamiento por la dirección de la Agencia

MARCO INSTITUCIONAL DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD Y CONTROL EN EL ESTADO SUECO



para cumplir eficazmente los objetivos preestablecidos y asegurar el funcionamiento y fiabilidad del sistema.

Por el contrario, la auditoría interna es realizada por personal no necesariamente perteneciente al ente controlado, aunque sí a la Agencia principal del grupo. Este examina la fiabilidad o adecuación del sistema de control interno. Es de carácter financiero e incrementa la credibilidad del control interno. Para facilitar esta función, la NAB editó el *Plan y método de inspección* y el *Manual de revisión teórico-práctica*.

De forma muy resumida, el examen del control interno se realiza en las siguientes etapas (véase cuadro 7):

1.^a *Familiarización con el control interno.*

El auditor, dentro de la propia Agencia, examina su organización, sistema contable, etcétera, y configura el sistema control interno rutinario que se está efectuando en ella. Esta fase es en realidad una primera toma de contacto.

2.^a *Verificación.*

En esta etapa se lleva a cabo una prueba del control interno que realiza la Agencia.

3.^a *Evaluación.*

Esta supone el análisis de los datos obtenidos en las dos etapas anteriores de familiarización y verificación, y la valoración de la oportunidad y eficacia del control interno en relación al grado de fiabilidad de los estados financieros de la Agencia.

4.^a *Información.*

El resultado del trabajo se dirige al director de la Agencia y a la Oficina Nacional de Auditoría, si así lo exigiera.

Por otro lado, la revisión de los estados financieros se realiza con posterioridad a la presentación de la cuenta final, determinándose si los activos y pasivos están bien estimados y si la cuenta de resultados y demás estados financieros son los correctos. El resultado de las investigaciones se plasma en un informe dirigido tanto al director de la Agencia como a la Oficina Nacional de Auditoría, aunque ésta podría informarse directamente y por sí misma.

El control de eficacia es realizado por la NAB y se basa en gran medida en los resultados de la auditoría financiera. En un apartado posterior estudiaremos el método de análisis utilizado por la NAB al visitar las Agencias.

3. CONTROL Y AUDITORÍA EXTERNA: LA NAB.

3.1 *Organización.* [4]

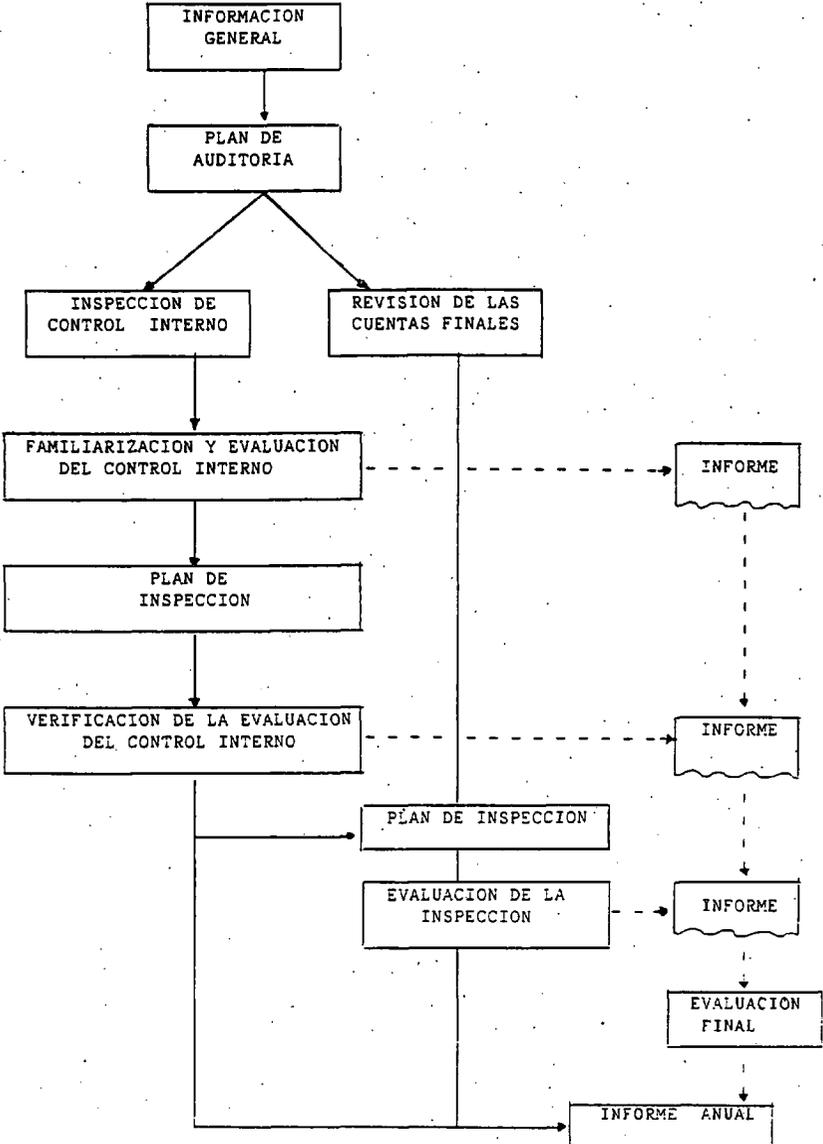
Antes de pasar a estudiar los métodos utilizados por la NAB al analizar una Agencia es necesario describir, aunque sea sucintamente, su organización.

La NAB es la primera autoridad estatal en materia de control dentro de la Administración central. Simultáneamente es el centro directivo de la contabilidad, con igual ámbito de acción que en materia de control. Está dirigida por un Consejo de ocho miembros, nombrados por el Gobierno, y un presidente, el auditor general, con el grado de director general, que es nombrado por el ministro de Presupuesto y es inamovible durante un tiempo determinado.

La Oficina Nacional de Auditoría está subordinada al Gobierno, de quién, a través del *Ministerio del Pre-*

CUADRO 7

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO DE UNA AGENCIA



supuesto, recibe directrices e instrucciones generales y específicas. Sus oficinas están situadas en Estocolmo y no dispone de delegaciones territoriales. Esto es posible gracias a la estructura orgánico-contable y de control existente en la Administración sueca. Su personal se compone de 170 especialistas en temas de administración, contabilidad, economía, procesó de datos, estadística, etcétera, y 80 empleados en funciones de apoyo auxiliar.

En términos muy amplios, las *principales tareas* de la NAB son:

1. Auditar las Agencias de la Administración central y desarrollar métodos de auditoría.
2. Elaborar métodos de planificación, presupuesto y contabilidad.
3. Supervisar y dirigir el sistema de contabilidad pública.
4. Formar al personal en todo lo referente a técnicas relacionadas con el sistema SEA.

Para el desarrollo de estas tareas, la oficina se estructura en dos programas:

Programa 1.

Comprende éste el *control de eficacia y la supervisión del control financiero y la auditoría interna* de las Agencias del Gobierno.

Esta función la realizan tres Departamentos (véase figura 8), dividiéndose el trabajo por sectores sociales (educación, transportes, etcétera), y por asuntos específicos, como puedan ser tarifas, adquisiciones, proceso de información, etcétera.

Al principio de cada ejercicio se emite un plan de trabajo donde se especifican todas las agencias que van a ser auditadas y el alcance de cada trabajo. Este plan, igual que el resultado final de cada auditoría, es totalmente público.

Después del análisis y control se emite un informe que incluye las propuestas de actividades futuras para la Agencia. Durante cierto tiempo la NAB verificará que la Agencia está realizando los cambios que, en su día, se aconsejaron. Posteriormente se desarrollarán más profundamente las actividades de control y auditoría.

Para terminar es importante mencionar que la función de control y auditoría llevada a cabo por la NAB no tiene como objetivo descubrir responsables por fraudes o malversaciones de fondos, sino el asesoramiento y apoyo a las Agencias para que alcancen el nivel deseado de eficacia y eficiencia en la utilización de los fondos públicos.

Programa 2.

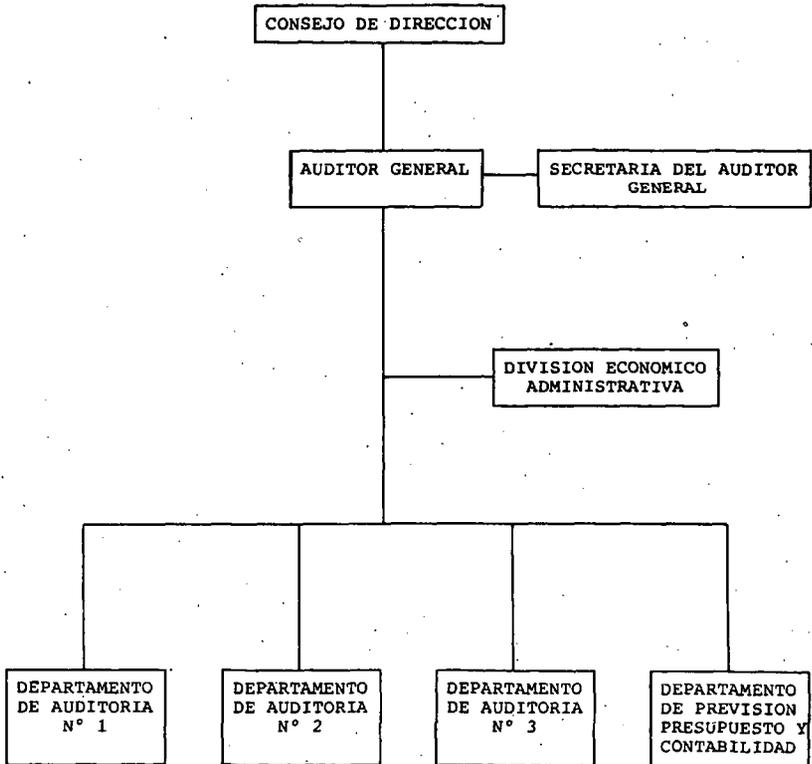
Desde este programa se dirige la contabilidad y se realizan *estudios económico-administrativos*, dirigidos a mejorar el fundamento de las decisiones; *pronósticos* presupuestarios, y *análisis* de la actividad financiera del Gobierno y su Administración.

Este programa lo lleva a cabo un cuarto departamento, que fundamentalmente se encarga de agregar y analizar los datos de la Administración central y de asesorar a las Agencias para que actualicen y mejoren su planificación y contabilidad. Otra tarea de gran importancia es la elaboración de pronósticos de los ingresos del Estado, a dos años vista, y de los ingresos y gastos del período fiscal siguiente.

Este departamento es también responsable del seguimiento del presupuesto, su liquidación y la rendición de las cuentas finales. Con los datos que va obteniendo durante el ejercicio elabora reclasificaciones y estadísticas de las finanzas públicas que son cruciales para la toma de decisiones.

CUADRO 8

ORGANIZACION DE LA NAB



Por último, no hay que dejar de mencionar al menos la función de información y entrenamiento o formación del personal, pues es considerada como una de las más importantes en la NAB. Esta función es realizada por un Servicio especializado y se caracteriza por tratarse de una enseñanza continuada y con un enfoque totalmente práctico.

3.2 Principios de control financiero [5]

Los principios en los que se basa el control financiero han sido desarrollados por la NAB en base a normas de auditoría generalmente aceptadas y representan el mínimo común denominador de la auditoría financiera a realizar por las AO (oficinas de auditoría).

Norma I. — *Objetivos de la auditoría:*

El propósito de la auditoría financiera es realizar un examen competente de los estados y registros independientemente de los funcionarios responsables, expresando una opinión sobre la razonabilidad de dichos estados y registros:

Esta razonabilidad supone:

- *Que sean completos.* — Que se registren todas las transacciones del ejercicio y sólo las del ejercicio.
- *Que sean correctos.* — O sea, acordes con la normativa vigente y con los principios generalmente aceptados.
- *Que sean consistentes.* — Que los estados se elaboren con un criterio homogéneo a ejercicios anteriores.
- *Que sean apropiados.* — Es decir, aplicables a los requerimientos de las entidades.

Norma II.—*Responsabilidad del auditor:*

La persona designada para realizar la auditoría es responsable de que se logren los objetivos. La responsabilidad se limita a lo que razonablemente puede conocerse a través de la auditoría.

El auditor debe abstenerse de emitir ningún informe cuando, como consecuencia de recursos insuficientes, registros contables inadecuados o motivos análogos no pueda realizarse con la extensión prevista.

Norma III.—*Idoneidad del auditor:*

El auditor debe reunir los siguientes requisitos:

- Buena formación en contabilidad y auditoría.
- Amplios conocimientos de las disposiciones vigentes.
- Experiencia práctica en los procedimientos de auditoría.

Esta norma no implica que no pueda utilizarse la colaboración de asesores especialistas.

Norma IV.—*Imparcialidad del auditor:*

El auditor deberá ser imparcial respecto a las operaciones y el personal de la entidad auditada.

En concreto:

- No debe haber tomado parte en la elaboración de estados y registros, ni tomado decisiones que pudieran afectarles.
- Ni el auditor, ni persona muy relacionada con él, deben estar interesados en organizaciones vinculadas a la entidad auditada.
- No deben existir circunstancias sospechosas que pongan en duda la imparcialidad del auditor.

Por último, es interesante advertir la recomendación de la NAB a sus oficiales en el sentido de que no sólo sean imparciales sino que además lo aparenten.

Norma V.—Alcance y metas del examen:

El auditor debe emplear métodos y pruebas que permitan elaborar un informe bien fundamentado sobre los registros y estados.

Esto requiere:

- Relacionar estados y registros.
- Comprobar la existencia real de activos, pasivos y otras cuentas del balance.
- Verificar la razonabilidad del tratamiento de las asignaciones presupuestarias, los gastos, ingresos, desembolsos, etc., y si se han registrado en el periodo correcto.
- Comprobar si existe consistencia de criterios, y si son aprobados los registros para satisfacer las necesidades de la entidad y los demás interesados.

El auditor se informará a través de la evaluación del sistema de control interno, a través de revisiones selectivas, de observaciones de la toma de inventarios físicos, de anteriores informes de auditoría, etc.

Por último, el auditor debe equilibrar el factor riesgo con el factor coste.

Norma VI.—Planteamiento de la labor del auditor:

La auditoría deberá planificarse sistemáticamente con respecto a: procedimiento, alcance de las pruebas, oportunidad del examen y distribución de tareas.

Asimismo se deberá planificar la asignación de recursos y prioridades, estudios de tiempos, elaboración de

programas de las distintas secciones en que se haya dividido la tarea del auditor.

Es necesario la notificación al personal de la entidad auditada, salvo en el caso de que se quiera contar con el factor sorpresa.

El plan será reconsiderado anualmente, indicándose brevemente estudios de años posteriores.

Norma VII.—Control interno:

Por medio de la evaluación del control interno se puede enjuiciar la posibilidad de error y el grado de fiabilidad necesario en cada prueba. Según el control interno, sea débil o intenso, el auditor deberá intensificar las pruebas.

En líneas generales, un buen control interno debería:

- Segregar responsabilidades y tareas.
- No permitir la conclusión de dos o más personas.
- Proporcionar un sistema que asegure la toma de decisiones importantes por un funcionario autorizado.
- Tener una contabilidad cuyos procedimientos rutinarios permitan controlar la situación financiera.

Norma VIII.—Requisitos de evaluación y documentación:

Las conclusiones deben basarse en los papeles de trabajo y la documentación obtenida, mostrando una evidencia suficiente, relevante y competente.

- *Suficiente:* Es decir, que el informe del auditor no se base en la casualidad o en hechos de poca importancia.
- *Relevante:* Que la evidencia conduce a las conclusiones del auditor.

- *Competente*: Que la evidencia puede ser sujeta a un examen crítico sin mermar su validez.

Norma IX.-*Informe*:

El auditor informará a la propia entidad auditada. Este informe deberá ser por escrito y oportuno, no ocasionando graves demoras en la adopción de medidas correctoras.

En el informe no se criticarán los defectos y errores cometidos, sino que únicamente aconsejarán las mejoras y recomendaciones que corrijan dichas irregularidades.

Norma X.-*Informe anual de auditoría*:

El auditor emitirá un dictamen sobre los estados anuales y sus registros soporte adjuntándose dichos estados financieros y declarando el alcance de la auditoría y la razonabilidad de la presentación de los mismos.

3.3 *Metodología para el Análisis de una Agencia*

Como ya adelantamos, la NAB es la Agencia encargada de realizar el control de eficacia. Con este fin, la NAB ha publicado el *Método para el Análisis de una Agencia* [6].

Con anterioridad al análisis de la agencia se llevan a cabo unos estudios preparativos que quedan plasmados en un proyecto inicial de evaluación. Este proyecto es un marco de referencia muy útil para evaluar en profundidad la eficacia de la agencia y ofrece una información básica para la realización de posteriores análisis de carácter continuo. Esta información básica permite grandes ahorros de recursos cuando se trata de análisis limitados o áreas o temas concretos de una agencia y no a su totalidad.

El análisis de eficacia realizado por la NAB es una parte importante del sistema de auditoría y control en la Administración sueca. Este sistema se compone además del control financiero y la supervisión del control interno que, como ya vimos, son llevados a cabo por las oficinas de Auditoría (A.O.)

La información recibida rutinariamente en la NAB como consecuencia de los controles financieros realizados por las A.O. proporcionan una base de datos fundamental para orientar el análisis de eficacia.

El análisis debe proporcionar una visión de grado de consecución de objetivos alcanzado por la agencia, e indicar en qué áreas debería de profundizarse.

Este proceso de análisis es continuo. Además de un estudio global y otro en profundidad se realiza una labor de seguimiento y supervisión de las medidas que la agencia esté tomando para implantar las sugerencias propuestas por la NAB.

Ahora bien, el análisis propiamente dicho es el control de eficacia. Este puede ser dirigido hacia una agencia, o grupo de ellas, o bien realizarse abarcando una gran área de la Administración estatal que lleva a cabo una función específica o todo un sector o conjunto de entidades que, aun no perteneciendo a ésta, sean receptoras de sus subvenciones.

El objetivo final del análisis es mejorar la eficacia de la actividad administrativa del Estado. Este objetivo se puede descomponer en los siguientes subobjetivos:

1. Proporcionar una visión actualizada de las actividades y problemas de una agencia.
2. Analizar las causas de los problemas ya identificados.

3. Evaluar la adaptación de la agencia a las necesidades y demandas de los consumidores, usuarios, destinatarios en general y otras partes interesadas.
4. Analizar la productividad de la actividad de la agencia.
5. Evaluar la consecución de objetivos, en base a los resultados del trabajo de la agencia.
6. Proporcionar una base para promocionar medidas de eficacia.
7. Proporcionar una base para elevar el nivel administrativo, introduciendo nuevos métodos y técnicas.
8. Proporcionar una base para llevar a cabo una auditoría preventiva.

La auditoría o control de eficacia debe adaptarse al nivel o sistema de que se trate. En este sentido se considera que los problemas de una agencia están relacionados con tres sistemas: el de dirección, el de producción y el de metas.

El análisis puede realizarse, por lo tanto, a tres distintos niveles, estando todos estrechamente relacionados entre sí. El análisis de metas incluye un examen sobre la interpretación que la agencia hace de las intenciones y objetivos del Gobierno y sobre el plan estratégico tanto interno como externo de la misma. La auditoría a nivel de dirección supone la supervisión del sistema de dirección y sus funciones administrativas y de organización. Se incluyen en este sentido la planificación, el presupuesto y el seguimiento. La auditoría de producción incluye, en un sentido amplio, el examen de las actividades realizadas por la empresa y de los resultados inmediatos prácticos de éstas.

El análisis no tiene por qué considerar a la agencia como una unidad

organizativa indivisible. Este puede ser dirigido también a una sección de la agencia o una de sus funciones.

Una vez determinado el nivel de análisis, el control de eficacia se desarrolla en cuatro fases:

1. Estudio previo y proyecto de análisis.
2. Análisis global.
3. Análisis en profundidad.
4. Seguimiento.

Las instrucciones para este proceso no pueden ser rígidas ni estrictamente generalizables para cualquier clase de agencia. Por el contrario, deben adaptarse a las características de cada una de ellas y dejar un margen de manobra amplio para cubrir contingencias imprevisibles.

Únicamente las agencias que no han sido recientemente objeto de análisis y que ahora comiencen a serlo, tendrán que someterse a las fases previas de análisis antes del análisis en profundidad.

El análisis global incluye:

- I. En cuanto a las metas:
 1. Evaluación de las tareas que la agencia ha emprendido interpretando las directrices del Gobierno.
 2. Estudio de la adaptación de la agencia a las demandas del sector.
 3. Comparación de los resultados con las metas preestablecidas.
- II. En cuanto a la dirección:
 4. Examen del sistema económico-administrativo, métodos de racionalización y desarrollo de la planificación.
 5. Estudio de la estructura organizativa en un sentido amplio: personal, distribución de responsabilidades y autoridad, sistema remunerativo, etc.

III. En cuanto al sistema productivo:

6. Estudio de la imputación y distribución de recursos.
7. Estudio del proceso de planificación y ejecución de la producción del bien o servicio.
8. Identificación de efectos y evaluación de desviaciones.

En los análisis en profundidad se examinan problemas concretos de una agencia o grupo de ellas. Estos se inician en base a los análisis previos y a los resultados de otras auditorías. Los análisis en profundidad deben concluir con sugerencias que orienten a la agencia a ser más efectiva.

En cuanto a la última fase, la de seguimiento, supone un control que verifica la implantación de las medidas propuestas por la NAB. Esto no evita que la responsabilidad siga recayendo en las autoridades de la agencia y no en los auditores (autónomos o independientes).

3.4 Control de eficacia en un sistema de presupuesto por programas [7]

No podemos terminar este área del informe sin dedicar al menos unas líneas generales sobre la relación existente entre el análisis de eficacia y el presupuesto. Un sistema de control que no sirva para mejorar las primeras fases de planificación y presupuesto carecería de todo sentido.

Una de las grandes dificultades del presupuesto por programas es la medición de la eficacia de las tareas públicas. Se ha intentado en muchos casos encontrar un *común denominador* que permita la cuantificación de todos y cada uno de los objetivos de los programas, pero esto, según Sven Ivar Ivarsson (Jefe del Departamento de

Control de Eficacia de la NAB desde 1968), es imposible y debe olvidarse.

En un estudio llevado a cabo por el señor Ivarsson se advierte la necesidad de distinguir dos tipos de evaluación. Hay que analizar y medir por separado el logro de las metas políticas y de las administrativas. En los niveles políticos las metas son más generales e imprecisas, mientras que en el plano administrativo las metas se tratan en términos operacionales y son cuantificables generalmente. En este sentido es importante recordar aquí lo mencionado en la introducción sobre la peculiaridad de la organización de la Administración pública sueca. La separación entre el nivel político y el administrativo clarifica las dificultades de medición (véase cuadro 1).

A nivel inferior, la posibilidad de medir la eficacia es grande si se dispone de un sistema de información basado en la contabilidad analítica. Cuanto más alto es el enfoque más débil es la evaluación de eficacia, y no sólo por el carácter vago o general de las metas, antes mencionado, sino también por la influencia de factores exógenos ajenos a la propia administración de cada actividad. En los niveles superiores hay que orientarse a través de indicadores relevantes que permitan enjuiciar la eficacia.

En cada nivel se realizará una evaluación distinta. El tipo de información utilizada generalmente diferirá de un nivel a otro y la agregación de calificaciones de eficacia a un cierto nivel no implica la evaluación positiva de la eficacia a niveles superiores. Cada nivel tiene su indicador y su propio criterio de efectividad.

El señor Ivarsson aconseja en su estudio que no se deben utilizar modelos complicados de evaluación en la problemática corriente. El análisis de

eficacia, tanto a nivel político como administrativo, deberá realizarse en base a una razonable contratación entre los resultados obtenidos y los presupuestados. El control de eficacia se debe desarrollar en términos simples con la participación de todo el personal. Ante la posible existencia de problemas complejos se utilizarán métodos sofisticados pero con la colaboración de los especialistas correspondientes.

En 1968 la NAB sufrió un cambio de gran envergadura. Por un lado cedió el control financiero a las oficinas de auditorías, reservándose la NAB su supervisión. A cambio es esta transferencia, la NAB fue encargada de realizar el control de eficacia.

El objeto de esta transferencia de funciones es que la NAB evalúe la eficacia de las instituciones, informe al Gobierno, y simultáneamente realice una labor constructiva y de apoyo al sistema administrativo y presupuestario.

Este tipo de control no se basa, en principio, ni en los libros ni en la contabilidad. Se basa más bien en cuestionarios en los que los auditores hacen preguntas relativas a la administración, gestión, logro de metas, efectos, etcétera. Estos podrán utilizar consultores especializados en temas técnicos cuando la especialidad del tema lo exija.

Un factor importante a tener en cuenta es la publicidad de los informes de la Oficina Nacional de Auditoría en la prensa diaria cuando las Agencias no eficaces se opongan a implantar correcciones. En efecto, todos los documentos escritos dentro de la Administración son abiertos al público de tal forma que los titulares de la prensa puedan crear un clima de apoyo a la labor de la NAB, forzando

a la Agencia con mayor intensidad para que se preocupe por su eficacia.

Independientemente de las recomendaciones específicas de cada caso, en general se aconseja a las Agencias que realicen una autorrevisión de su propia formulación de metas, lleven a cabo discusiones constructivas internas e instrumentalicen y operacionalicen sus objetivos, programas, tareas, etcétera. También se recomienda la utilización de grupos de trabajo de carácter mixto y el asesoramiento a través de consultores, públicos o privados.

La revisión de una Agencia incluye:

- Toma de contacto con la Agencia, en colaboración con su propio personal.
- Análisis de las metas y de la Agencia en general.
- Revisión de los sistemas de dirección.
- Pruebas de eficiencia de las unidades que componen la entidad.
- Estudios de la autoevaluación y desviaciones entre efectos y metas.
- Discusiones constructivas, acordando recomendaciones.
- Informes a la propia Agencia y al Gobierno.

El control supone un proceso continuo y un flujo de actividades planificadas que garantiza en toda la Administración la realización de los programas según lo previamente establecido. Este flujo de actividades incluye:

- *Revisiones.*—De carácter general, a nivel Agencia, con la profundidad necesaria para poder enjuiciar la efectividad. La revisión debe ser sistemática, sin limitación en el tiempo.

- *Estudios especiales.*—Paralelamente a la revisión.
- Supervisión de la auditoría interna, por razones de seguridad.
- Almacenamiento de datos y mantenimiento actualizado de registros.
- Consultas de carácter no sólo excepcional, sino también periódico.
- *follow-up.*—Es decir, revisión periódica de seguimiento de los acuerdos sobre las medidas a tomar por las Agencias.

Por último, se incluyen dentro de estas actividades el diálogo entre la NAB y la dirección de las Agencias. Estos diálogos deben ser constantes y tratar de temas de eficacia, programa de mejoras, etcétera.

IV. Evolución futura: Evaluación e información sobre la eficacia del sector público

Según palabras de G. Rune Berggren, auditor general de Suecia, es evidente que la Administración tiene una organización cada vez menos adaptada a problemas actuales y no funcionan adecuadamente como canal de información para que el Gobierno y el Parlamento conozcan los efectos agregados que su actividad produce en la sociedad.

Dada esta situación parece lógico ampliar el objeto del control de eficacia más allá del examen individual de cada Agencia. No se trata de examinar aisladamente el proceso de planificación, presupuesto, contabilidad, etcétera, de cada Agencia gubernamental, sino de evaluar el impacto conjunto o agregado de un programa o conjunto de medidas tomadas por todas las

Agencias que persiguen cubrir un mismo problema, social: alcoholismo, abuso de la droga, distribución de la riqueza, etcétera. Este tipo de evaluación proporciona la información necesaria para el mantenimiento y adaptación de la intervención del sector público.

Desde 1981, el énfasis de la auditoría en la Administración sueca se ha trasladado de las medidas de una Agencia a las medidas del Gobierno. El objetivo es ahora proporcionar una información necesaria para la toma de decisiones, tanto de intervención como de coste presupuestario.

El motivo de este cambio es doble. Por un lado, la crisis económica que, como el resto de los países, sufre Suecia. Por otro, el grado de complejidad y la magnitud que hoy día tiene el sector público. Resulta muy difícil conocer las consecuencias reales de las intervenciones públicas y las leyes y reglamentos que las impulsan.

Por lo tanto, el objetivo actual de la auditoría de eficacia realizada por la Administración sueca se dirige al cálculo y evaluación de los efectos agregados de los organismos y entes públicos en un área o campo concreto de acción. Se trata de evaluar la eficacia en la consecución de los objetivos públicos y no de las actividades individuales de las agencias.

En un reciente trabajo de auditoría realizado por la NAB se evaluó la utilidad obtenida por el sistema sueco de apoyo financiero a la empresa privada: subsidios, préstamos, avales, etcétera. Este trabajo estaba muy justificado por diversos motivos. Los objetivos perseguidos por el conjunto de subsidios y créditos son de vital importancia en un momento de crisis: reducir el desempleo, desarrollo industrial y equilibrio regional. Además, la

cuantía asignada al programa financiero durante los últimos años ascendía a cerca de 19 billones de coronas suecas en concepto de subsidios, más otros cinco billones en concepto de préstamos a la empresa privada.

Según R. Berggren, el marco institucional encargado de la administración de los múltiples tipos de apoyo financiero es muy complejo. La variedad de subsidios y Agencias conectadas con el programa, once Agencias, obligó a revisar aproximadamente unos treinta tipos distintos de apoyo por año. Estos suponían alrededor de cinco billones de coronas suecas.

El método utilizado para la evaluación se basó en un estudio empírico previo. En primer lugar se examinaron todas las ayudas financieras concedidas desde 1975. Luego se entrevistaron a las autoridades y personal relevante de las Agencias relacionadas con el programa. Durante esta segunda etapa el objetivo inmediato fue determinar con qué criterios se concedían las ayudas y qué medidas se tomaban para que se cumplieran las condiciones del contrato de apoyo. Por último, se entrevistaron también un número representativo de empresas receptoras de la ayuda financiera, con el fin de conocer su opinión y los efectos conseguidos.

Entre los resultados inmediatos del estudio pueden destacarse entre otros:

1. Ningún centro dispone de una idea general del sistema de ayudas ofrecido a la empresa privada.
2. El apoyo financiero es desigual. Son claramente perjudicadas las empresas situadas en municipios con menos recursos.
3. Por lo general la rentabilidad de las empresas receptoras no es evaluada.
4. En algunos casos se mantienen inintencionadamente ciertas empresas receptoras de subsidios muy superiores, a lo largo del tiempo, a los beneficios declarados.
5. Los subsidios generalmente no consiguen alcanzar sus objetivos, especialmente en lo que se refiere a desempleo.

La principal conclusión del trabajo fue, según R. Berggren, que el apoyo financiero que el Gobierno sueco proporciona a las empresas privadas no se adecua a sus objetivos. Entre los motivos principales destacan la complejidad y el gran número de canales financieros, y el conflicto existente entre los objetivos propuestos.

Finalmente el informe recomendó que se reconsiderara y se restringiera la política de ayudas financieras con el fin de reducir el déficit presupuestario y asignar más eficientemente los recursos [11].

V. Puntos clave en la reforma sueca

Las reformas emprendidas en los últimos años por la Administración pública sueca han sido fructíferas. Aunque el desarrollo ha sido desigual en las distintas áreas económico-administrativas, sin embargo no se puede negar que todas las Agencias han mostrado un gran interés por implantar los nuevos métodos y teorías.

Uno de los grandes aciertos de las autoridades suecas ha sido el darse cuenta y aceptar conscientemente que la ejecución de una reforma administrativa requiere un largo período de tiempo, tan largo como sea necesario para adaptar el personal a las nuevas formas de pensar, comportarse y decidir.

Después de más de diez años de pruebas y ensayos, la reforma del sistema administrativo se sigue considerando incompleta y pendiente de perfeccionarse en muchos aspectos. El nuevo sistema de administración económica tiene una naturaleza cambiante. Es adaptable a las nuevas técnicas y métodos generados por sí mismo y a los cambios en la política administrativa del Gobierno.

Uno de los defectos causantes de la situación previa lo constituía una larga serie de cambios de carácter parcial realizados desde principios de siglo. Ha sido un acierto el considerar integralmente, esta vez, la reforma y dar importancia al desarrollo homogéneo de todos sus componentes. La Oficina Nacional de Auditoría muestra un ejemplo claro al intentar implantar un sistema de seguimiento más acorde con la planificación existente.

Las autoridades suecas no sólo han depositado grandes esperanzas en el factor humano, sino que además se han preocupado de su capacitación. En efecto, desde el comienzo de la reforma se consideró como objetivo prioritario la formación del personal encargado de la adaptación del nuevo sistema, sin que esto suponga descartar la preparación posterior del resto del personal. Al evaluar la reforma se observó que las agencias que disponían de un personal bien capacitado consiguieron grandes avances al implantar los nuevos sistemas y métodos económico-administrativos. Por este motivo se ha dado gran importancia a la preparación e información del personal, haciéndose responsable de esta función no sólo a los organismos centrales, sino también a las agencias.

Pero esta preocupación no sólo ha sido dirigida hacia la formación y preparación del personal, sino también

a su motivación. Con este fin se elevó la participación del mismo en la planificación, programación, presupuesto, etcétera, y simultáneamente se implantaron procedimientos democráticos de decisión en la Administración pública. Una oficina denominada Delegación para la Democracia fue encargada desde el comienzo de la reforma de realizar pruebas y estudios sobre este objetivo.

Hasta tal punto se da importancia a los funcionarios que sus metas personales se consideren integradas dentro de los objetivos propios de la Agencia. Toda Agencia que aspire a ser eficiente necesita, además de alcanzar sus metas, disfrutar de un buen ambiente de trabajo y mantener a su personal satisfecho profesional y humanamente.

Otro de los temas prioritarios en la reforma sueca ha sido la implantación de un sistema de información. En este sentido uno de los grandes logros ha sido la implantación, tras considerables esfuerzos, de un sistema de contabilidad analítica.

La experiencia vivida, tanto en el terreno de la contabilidad analítica como en los informes de carácter económico financiero, ha sido bastante fructífera y constructiva en general. Esto se debe en gran parte a un continuo proceso de aprendizaje llevado a cabo mediante un cambio de impresiones periódico entre superiores y subordinados sobre las distintas cuentas, estadísticas, etcétera. Una de las grandes ventajas es el poder obtener información de los costes correspondientes a cada área de actividad y a cada división de responsabilidad.

Sin embargo, uno de los puntos débiles de la reforma, en lo que respecta a los sistemas de información, radica en la determinación de los

resultados de las actividades. Los métodos de medición utilizados con este fin no se han desarrollado, en comparación con la contabilidad analítica, de forma homogénea. Además de una división clara de funciones y una definición correcta de objetivos, las autoridades suecas han considerado indispensable mejorar el sistema de información sobre resultados de actividades como paso previo necesario para perfeccionar la dirección por objetivos.

Al analizar las pruebas realizadas para implantar el presupuesto por programas se apreció una respuesta en general positiva, aunque no se desconocen algunas deficiencias que pueden y deben corregirse. El comienzo de la reforma administrativa fue muy deficiente en muchas Agencias, pero gracias al éxito de otras ha sido posible ir implantando nuevas ideas y métodos que corrigieran los fallos particulares de una Agencia o generales.

Dentro de este campo, los avances más importantes radican, sin duda alguna, en el proceso interno presupuestario y más concretamente en la discusión de metas y la toma de decisiones dentro de cada Agencia, en la participación del personal en la planificación y en el seguimiento. Un punto débil es la falta de uniformidad, en cuanto a documentación normalizada, del proceso presupuestario y el tratamiento desigual a las distintas agencias en procesos complementarios como es el de la planificación. Además, es necesario analizar más estrechamente la división en programas de las distintas actividades y no sólo por mejorar los contactos Agencia-Gobierno, sino también por conveniencia de la dirección interna y la organización de la propia Agencia.

Otra conclusión importante es que en la medida en que las Agencias

desarrollan su sistema económico-administrativo, sistema SEA, la división de sus actividades en programas será mucho más viable y permitirá una mayor libertad en la administración de los recursos, asignados globalmente a cada una de ellas.

Por otra parte, el acierto de las autoridades suecas en el campo económico-administrativo ha sido sin duda alguna el enfoque técnico y nunca de oportunidad política dado a la reforma. Así, con carácter previo a la implantación del presupuesto por programas se inició una racionalización sistemática de la Administración pública que facilitara posteriormente la reforma económico-financiera. Además, esta reforma se está introduciendo desde la propia base, las Agencias, hacia los órganos ministeriales. La implantación es de carácter mixto, de tal manera que tras un periodo de pruebas y ensayos se intentan corregir las bases teóricas que fundamentaban en un principio la reforma y a continuación se ponen en práctica nuevas pruebas, encadenando así los distintos escalones de la reforma.

Por lo que se refiere al control financiero, el sistema sueco es sajón, impregnado de grandes dosis de pragmatismo y muy alejado, por lo tanto, de un sistema tipo francés basado en un Tribunal de Cuentas con visión más legalista que económica. Las autoridades suecas han incorporado al sector público, en la medida de lo posible, los métodos y técnicas de auditoría utilizados en el sector privado. Con este fin no se ha dudado en trabajar con empresas consultoras de auditoría. Esto ha influido con fuerza en el enfoque que se ha dado al control financiero. Así el principal objetivo, el que condiciona por lo tanto el programa de trabajo, no es ya el descubrir los fraudes y sus responsables, sino el

prestar apoyo y asesoramiento en la implantación y mejora de los nuevos sistemas administrativos en las entidades públicas. Esto no significa que en caso de existir indicios de fraude no se vayan a intentar esclarecer.

Por último y como punto final de este apartado no se puede dejar de mencionar uno de los grandes pilares del éxito sueco: La transparencia de la función pública. En efecto, la difusión pública de los informes elaborados por la Oficina Nacional de Auditoría constituye un auténtico medio de persuasión contra la utilización irracional o negligente de los recursos administrados por el gestor público.

VI. Criterios aplicables al caso español

A lo largo de todo el informe se ha intentado resaltar los principios o características, según su naturaleza, que han marcado claramente la experiencia vivida por las autoridades suecas en su ya larga lucha contra la irracionalidad en la asignación de los recursos y en la gestión del gasto público.

Ya en el apartado anterior se declaraban y en cierta forma se adelantaban los puntos que fueron considerados más importantes. Dado el enfoque del informe, se trata en realidad de unos principios generales que, de hecho, son aplicables a cualquier intento de reforma administrativa, y, por lo tanto, al caso español, con una probabilidad aceptable de éxito en lo que a problemas técnicos se refiere, ya que las posibles complicaciones políticas quedan fuera del alcance de este trabajo.

Es importante tener en cuenta que cada uno de los criterios y medidas

que a continuación se van a mencionar son fuertemente interdependientes en lo que a su eficacia se refiere. Cualquiera de ellos puede provocar que los demás fracasen en su intento de alcanzar una Administración pública eficiente.

El criterio que codiciona en mayor medida a los demás es el de la necesidad de aceptar un período relativamente largo de tiempo para llevar a cabo una reforma administrativa básica y evitar todo intento de acortar temporalmente la reforma con el simple objetivo de oportunidad política. Traspasada esta barrera que tanto daño ha hecho, distorsionando el trabajo de los profesionales de la Administración, gran parte del camino está recorrido.

Como consecuencia de lo anterior, no se debe olvidar el carácter de constante perfeccionabilidad y adaptabilidad del sistema administrativo alcanzado en una primera reforma básica. Por un lado debe ser adaptable a los nuevos criterios o política que imponga el Gobierno o a las nuevas situaciones externas que puedan afectarle en el futuro y, por otro, el propio sistema debe de prever un canal de retroalimentación que garantice la orientación del mismo hacia su propia perfección y el estudio e investigación de nuevas técnicas y métodos administrativos.

Otro punto no menos importante es el de integridad y desarrollo homogéneo de cada una de las áreas. Para cumplir este principio se debe abarcar todos los distintos aspectos y sectores que afectan a la administración pública, impulsando su evolución de forma coordinada, de tal manera que la reforma siga una marcha equilibrada, evitando cualquier tipo de estrangulamiento del proceso.

En otro nivel, pero con igual importancia, se encuentra uno de los puntos clave de cualquier reforma: el factor humano, primer punto de apoyo de la reforma y recurso primario y elemental de la misma. En efecto, igual que no se puede pretender, por ejemplo, la utilización de ordenadores sin personal cualificado al efecto y sin una mentalización generalizada a todos los niveles de su necesidad y eficiencia, tampoco se puede pretender realizar una reforma, cualquiera que ésta sea, sin un personal preparado al respecto, entendida esta preparación en el más amplio sentido de la palabra. En efecto, el personal no sólo debe estar capacitado técnicamente, sino que, además, debe estar favorablemente predispuesto a la reforma.

Para conseguir la motivación del factor humano es absolutamente necesario que exista un sistema de metas integradas, esto es, que los objetivos del personal se incluyan dentro de los de la propia reforma, que éste participe en la planificación, programación, presupuestación y seguimiento y que exista un sistema de gestión de personal auténticamente democratizado. En este último aspecto es muy significativo y ejemplar que en uno de los países con mayor desarrollo cultural y político se haya creado un ente, «La Delegación para la Democracia», que está especialmente encargado de potenciar los procedimientos administrativos democráticos.

Por otro lado, no hay que olvidar que para realizar cualquier proceso, y con mayor razón si éste contiene una fase de decisión, es imprescindible y previo a la propia reforma la implantación de un sistema integrado de información. en este sentido se advierte

que, aunque totalmente necesaria para alcanzar una gestión eficaz, no es suficiente un sistema de contabilidad analítica. Se requiere además un sistema de seguimiento físico que permita conocer periódicamente el grado de implantación y eficacia agregada o impacto social de los programas públicos.

Por lo que se refiere al sistema de control y retroalimentación, aunque existe un cierto paralelismo entre la IGAE y la NAB, es interesante resaltar las diferencias existentes entre ambos entes. La más importante hace referencia a la naturaleza del sistema de auditoría que lleva a cabo cada centro. Mientras que la NAB está realizando análisis de eficacia, tanto individual como agregada, habiendo delegado el control financiero y la supervisión del control interno a las oficinas de auditoría (AO), la IGAE lleva a cabo en su totalidad estas dos últimas sin que, por el momento, haya iniciado ningún estudio ni valoración sobre la eficacia de las Agencias. Esta diferencia, motivada por una clara limitación de recursos, marca, quizá, una línea clara a seguir en el futuro desarrollo del control en la Administración española.

Por último, no quiero dejar de mencionar, aunque ya se haya repetido con insistencia, la necesidad de configurar una gestión pública transparente, que garantice a los ciudadanos una administración de los recursos públicos honrada y eficiente. En este sentido es ejemplar, por parte de la experiencia sueca, la fácil predisposición a apoyarse con regularidad, y por sistema, en la prensa, por considerarla el medio de comunicación más asequible al ciudadano medio, quien, en definitiva, es el más interesado y afectado por la gestión pública.

BIBLIOGRAFIA

- [1] THE NATIONAL AUDIT BUREAU: *The State Economic Administrative System*, NAB, Stockholm, 1976.
- [2] - - - -: *System S. The Swedish State Accounting System*, NAB, Stockholm (sin fecha de emisión). Entregado en 1978.
- [3] - - - -: *National Public Accounting in Sweden*, NAB, Stockholm (sin fecha de emisión). Entregado en 1978.
- [4] - - - -: *The Swedish National Audit Bureau*, NAB, Stockholm, 1977.
- [5] - - - -: *Financial Control and Auditing in Swedish Public Administration*, NAB, Stockholm, 1974.
- [6] - - - -: *Methods for Agency Analyses* (extracto), NAB, Stockholm (sin fecha de emisión). Entregado en 1978.
- [7] SVEN IVAR IVARSSON: *Effectiveness Control in a Program Budgeting System*, NAB, Stockholm, 1974.
- [8] THE NATIONAL AUDIT BUREAU: *Evaluation of the Trial Application of Programme Budgeting. A Concluding Report*, NAB, Stockholm (sin fecha de emisión). Entregado en 1978.
- [9] - - - -: *Government Agency Planning in Sweden (Some Basic Ideas)*, NAB, Stockholm (sin fecha de emisión). Entregado en 1978.
- [10] - - - -: *Analysis of SIDA*, NAB, Stockholm, 1974.
- [11] G. RUNE BERGGREN: *Developed Auditing in a Developing Public Sector*, Jornadas de Control Financiero, Ministerio de Economía y Hacienda, 1984.

da JURISPRUDENCIA

- Constitucional
- Contencioso-Administrativa

