

La estructura de control en el contexto del sistema normalizado de seguimiento de objetivos

Jesús del Barco Fernández-Molina *

1. Sumario

La implantación del presupuesto por programas en el año 1984 marcó uno de los hitos más importantes en la evolución reciente de nuestra institución presupuestaria.

El fenómeno que da origen a su introducción se identifica con la necesidad de establecer instrumentos que permitan mejorar los procesos de asignación de recursos e incrementar la eficacia y eficiencia de las organizaciones públicas.

En esa línea, se inició en 1989 una experiencia orientada al seguimiento de objetivos, de calado similar a las que actualmente están prosperando en la mayoría de los países de nuestro entorno, integrando como elementos compatibles y complementarios los procesos de planificación, presupuestación, gestión y control.

Los sistemas de control se configuran como elementos internos de regulación, orientados a facilitar el seguimiento de los resultados y a suministrar información oportuna y pertinente para la adopción de las decisiones que conforman el proceso de gestión.

En su estructura se diferencian dos niveles de control de contenido, alcance y significado diferentes. El primero, el seguimiento interno de resultados, responsabilidad del propio gestor, se identifica con las características que definen, en el ámbito empresarial, al control de gestión. El segundo, el control financiero de programas, responsabilidad de la Intervención General de la Administración del Estado, pretende objetivar los procesos de rendición de cuentas que conlleva el sistema, facilitar el *feed-back* del proceso presupuestario y estimular la adopción de directrices de gestión orientadas a resultados.

Ambas modalidades no son excluyentes en su aplicación, sino que forman parte de una estrategia global para lograr con eficacia el cierre del ciclo de la gestión económico financiera.

Estas consideraciones van a ser abordadas en este artículo, contemplándose, en primer lugar, el significado actual de

la medida del resultado en la gestión financiera pública para, a continuación, describir el significado y contenido de la reforma iniciada en nuestro país, como desarrollo de lo dispuesto por la Ley 37/88, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

2. La medida del resultado en los modelos de gestión financiera

En todos los países desarrollados existe una importante preocupación por el logro de la eficacia y la eficiencia en la gestión financiera pública, como única opción para mejorar la confianza de los ciudadanos en la eficacia de la Administración como gestora de sus intereses.

En general, el interés inicial que está detrás de todas estas iniciativas es el desarrollo de instrumentos que favorezcan la reducción de los déficit presupuestarios y el deseo de mejorar la asignación de recursos, evitando la práctica habitual de aplicar políticas presupuestarias de recorte a través de porcentajes arbitrariamente determinados.

Asimismo, existe una absoluta coincidencia, en considerar que la gestión pública actual requiere concretar los objetivos y medir los resultados. En otro caso, se asumiría el riesgo de gestionar con ineficacia, despilfarro o, en último extremo, se correría el peligro de perder el control de la organización. En cualquier caso, se propiciaría una Administración con déficit de credibilidad.

De ahí, que los países que están avanzando en esta iniciativa coincidan en la necesidad de instrumentar los modelos a través de sistemas de medida de las realizaciones, complementados con mecanismos de control adaptados a esta nueva situación.

Este enfoque se está generalizando actualmente en el ámbito público, orientando las premisas que guían la gestión de los recursos hacia la administración por objetivos y la responsabilización por los resultados, en detrimento del modo de operar tradicional, basado, casi exclusivamente, en el control de los recursos.

Los modelos en que se concreta este enfoque suelen considerar los objetivos de:

- *Institucionalizar el establecimiento de objetivos y la medición de los resultados.*
- *Promover una mayor autonomía de gestión.*
- *Fortalecer la transparencia y la rendición de cuentas.*
- *Introducir mecanismos que impidan la dilución de responsabilidades.*
- *Mejorar los procedimientos de asignación de recursos.*

Las distintas respuestas a los objetivos planteados y su diferente interrelación dan origen a distintos paradigmas de gestión. Si bien, en todos ellos se coincide en las siguientes exigencias: claridad en los objetivos, flexibilidad en la gestión, precisión en la medida del resultado, rendición de cuentas y objetivación y verificación de los resultados.

De acuerdo con esta tendencia, la asignación de los recursos públicos viene orientada por la priorización de objetivos y por la capacitación de los administradores para gestionar en términos de eficacia, eficiencia, economía y calidad.

En suma, lo que se pretende con esta evolución de la gestión pública, es perfeccionar los procesos de toma de decisiones, con el objeto de mejorar los resultados, o si se quiere, proporcionar un servicio público más eficaz y eficiente y de mayor calidad.

Es necesario reconocer que estas iniciativas no son nuevas. En los últimos cuarenta años se han producido muchas experiencias que finalmente no tuvieron el éxito que se esperaba de ellas. Las iniciativas relacionadas con el PPBS son de las más recordadas.

Se suele coincidir en que la causa, por la que iniciativas técnicamente irreprochables no tuvieron éxito, se encontraba, en muchas ocasiones, en una inadecuada selección de estrategias para su puesta en práctica, bien porque no se consideraran todos los aspectos organizativos a los que afectaba la reforma, bien porque el establecimiento de objetivos fuera inadecuado, no se desarrollara la especialización requerida o no se dispusiera de los medios necesarios.

¿Qué marca la diferencia en la actualidad? Normalmente, deriva del aprendizaje de experiencias anteriores, coincidiéndose en considerar como factores críticos: la existencia de voluntad política real, el compromiso e implicación de la alta

dirección y la participación colectiva en los procesos de reforma.

Asimismo, son cuestiones clave, la precisión, oportunidad y validez de la medida de las realizaciones. A esos efectos, con objeto de no socavar una parte muy significativa del proceso y como garantía de su adecuado funcionamiento, la verificación independiente puede garantizar que las medidas establecidas son las adecuadas y que la información sobre las realizaciones es fiable.

La realidad pone de manifiesto que la introducción de sistemas de medida de las realizaciones, o si se quiere, de seguimiento de objetivos, es una tarea muy compleja que necesita tiempo de maduración. Así, incluso en los países más avanzados, estos sistemas se encuentran en estado evolutivo, no siendo totalmente sistemáticos ni alcanzando a todos los ámbitos.

En Noruega, el modelo subyacente comienza con la planificación operativa (establecimiento de objetivos, asignación de recursos, localización o identificación de actividades, diseño de actividades y delimitación de responsabilidades) que se combina con un modelo que contempla la "cadena de efectos" (*chain of effects*), que relaciona los productos o servicios con su impacto final. Los resultados de las evaluaciones de la ejecución se publican en informes anuales y en los documentos y planes presupuestarios.

En el Reino Unido, existe una preocupación creciente por el establecimiento de medidas de la ejecución en las agencias públicas. Cada agencia es la encargada de definir y establecer sus propias medidas de la ejecución, aun cuando se fomenta que respondan a estilos similares. La información proporcionada por estas medidas se utiliza, tanto para fines internos como externos. Así, se aporta regularmente información al Parlamento y a los Ministros para evaluar las decisiones políticas; a los ciudadanos en general para valorar la utilización de sus impuestos; al Tesoro para determinar las prioridades entre programas y a los auditores públicos para facilitar una revisión independiente de las actividades del sector público.

En Francia, la medida de la ejecución se basa en un conjunto de procedimientos e iniciativas conocidas como "Renovación del sector público" (*Renouveau du service public*) que establece como conceptos claves: los de identidad del servicio y los funcionarios públicos; responsabilidad y eficiencia. Los resultados de la gestión se comparan con los de entidades similares del mismo sector (*benchmarking*), utilizándose para promover la eficiencia en la organización y la calidad del servicio público.

En Canadá, la medida de la ejecución se incardina dentro del ciclo de gestión de cada agencia mediante el diseño de un sistema propio basado en sus peculiaridades y su cultura gerencial, complementado con un protocolo entre la agencia interesada y el "Consejo del Tesoro" (*Treasury Board*).

En Dinamarca, el principio clave en el "Servicio de Inspección del Trabajo" (*Labour Inspection Service*) es la "Gestión de la Calidad Total" (*Total Quality Management; TQM*). La calidad está relacionada con las necesidades del cliente y sus expectativas, así como con la rentabilidad. El objetivo es suscitar una gestión más orientada a resultados, un tratamiento más rápido de los expedientes y lograr reacciones positivas de los clientes. En algunas "agencias con contrato programa" (*contract agencies*) la financiación plurianual se determina sobre la base de los niveles de ejecución a alcanzar.

En Estados Unidos, la medida de la ejecución se utiliza ampliamente en el gobierno local. A estos efectos, se han desarrollado sistemas de gestión y presupuestación que combinan la información sobre la ejecución con información financiera, a fin de determinar el coste por unidad del producto o servicio. Recientemente se ha aprobado la *Government performance and Results Act*, que requiere el desarrollo y la eventual publicación de una amplia gama de medidas de la ejecución.

En Suecia, las agencias están en concurrencia para alcanzar la más alta calidad de sus productos y las mejores prácticas de gestión. Esto se combina con un nuevo procedimiento presupuestario, donde los productos y los resultados son medidos y evaluados en un marco trienal, siendo igualmente confrontados con los objetivos anuales. Los resultados son verificados en primer lugar por la "Oficina Nacional de Auditoría" (*National Audit Office*), que transmite sus apreciaciones al "Ministerio de Finanzas" (*Ministry of Finance*).

En Australia, el principio director se identifica con el ciclo de gestión continua. Los planes de actividad, que comprenden el establecimiento de objetivos, están articulados en los presupuestos que son ejecutados, controlados y finalmente evaluados. Esta información realimenta la fase de planificación del ciclo de gestión del año siguiente.

En Finlandia, cada agencia tiene libertad para elaborar las medidas del resultado como estime más oportuno, encuadrándose en un modelo general que relaciona recursos-productos-resultados. A estos efectos, se han puesto a punto dos instrumentos: uno, que articula los planes de acción, resultados obtenidos y retribuciones satisfechas al personal; y otro, que se centra sobre los objetivos, los clientes y los grupos de interés, así como, la medida de los resultados correspondientes.

En Suiza, el principio base es el "control continuado" (*controlling*), gracias al cual los gestores pueden, si es necesario, tomar medidas en el momento más oportuno. Procesa los datos de forma sistemática, englobando los objetivos, las tareas, los medios, las condiciones de trabajo, el entorno y los resultados.

El establecimiento de sistemas de medida de la ejecución está propiciando la evolución de la institución presupuestaria.

Así, en países como Australia, Canadá, Dinamarca, Suecia y el Reino Unido, a medida que aumenta la autonomía de gestión y la responsabilización por resultados, se eliminan rigideces en las vinculaciones de los créditos, evolucionando el presupuesto hacia lo que se conoce como «contrato programa», de tal forma, que los centros gestores se comprometen a concretar objetivos a cambio de un acuerdo en los recursos.

Paralelamente, los modelos de control de estos países se han ido adaptando a la evolución de la organización y de las técnicas presupuestarias.

Normalmente combinan sistemas de verificación de resultados con métodos de evaluación de políticas públicas, si bien en el Reino Unido y Nueva Zelanda predominan sistemas de medición continua de resultados, mientras que en Canadá, Estados Unidos y Suecia tiene una importante tradición la evaluación.

En los países anglosajones y en los Países Bajos, la evaluación en el seno del ejecutivo esta fuertemente ligada a la preparación de las decisiones presupuestarias y, más generalmente, al objetivo de la mejora de la eficacia en la gestión pública.

En los Estados Unidos, la Oficina responsable de la preparación del presupuesto federal, (*Office of Management and Budget*), coordina e impulsa la evaluación de programas en el seno del gobierno. En el informe sobre el presupuesto federal de 1993, subrayaba el papel de la evaluación de programas en la preparación del presupuesto: "El presupuesto refleja un conjunto de elecciones referidas a la prioridad relativa de los programas y a las necesidades de financiación. Estas elecciones están basadas, en parte, sobre una información analítica y evaluativa de las consecuencias probables y los resultados de los programas y de las políticas. La *Budget Enforcement Act* de 1990 insiste, más que nunca, sobre la necesidad de planificar y realizar las evaluaciones de programas de forma rigurosa para ayudar a alcanzar la cota más alta de retorno sobre las inversiones a nivel federal".

En el mismo informe, se mencionan una treintena de evaluaciones de programas que muestran como ha influido la evaluación en las decisiones de continuar, desarrollar o reducir la financiación propuesta para los programas, en el marco de la preparación de los presupuestos.

El examen detallado de los ejemplos encontrados manifiesta que estas evaluaciones no desembocan únicamente en las decisiones presupuestarias, sino más aún, y muy frecuentemente, en mejoras de gestión.

La evaluación, en todos los países que la han desarrollado se considera como una parte del sistema de control público. Configurándose fundamentalmente como un elemento para la preparación de las decisiones presupuestarias y como una herramienta de responsabilización de los gestores.

De acuerdo con estas referencias comparadas, se puede concluir que el control viene a garantizar a los distintos niveles con facultad para la toma de decisiones, la disponibilidad de información objetiva y suficiente para determinar en qué grado, y con qué niveles de eficiencia, se han cumplido los objetivos.

3. Sistema normalizado de seguimiento de objetivos

En parecidos términos a los descritos y respondiendo a necesidades similares, en 1988 se inicia en nuestro país un programa de mejora de los procesos de asignación de recursos y de gestión de los programas que pone el acento sobre la necesidad de establecer y desarrollar una cultura orientada a resultados que implique una mayor responsabilización y acercamiento a las decisiones estratégicas y presupuestarias.

En este marco se encuadra un proceso específico de negociación presupuestaria, de seguimiento y medición de resultados, de rendición de cuentas y de control financiero de programas.

Esta reforma se desarrolla a partir de la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, que facultó al Ministerio de Economía y Hacienda para el establecimiento de un Sistema Normalizado de Seguimiento de Objetivos, con el objeto de superar la desconexión existente entre las decisiones de planificación de los órganos gestores y las del Ministerio de Economía y Hacienda y como continuación del proceso de renovación presupuestaria iniciado en 1984.

El referido sistema se concretó en la O.M. de 11 de abril de 1989, que establecía, de un lado, un modelo integral de seguimiento de programas adecuado a los medios y problemática del momento y, de otro, un sistema específico de control financiero.

La Orden de 14 de julio de 1992, reguladora actualmente del sistema, introdujo algunas modificaciones con el objeto de mejorar la concreción de objetivos y recursos y ampliar su aplicación a los planes de actuación de las sociedades y entes públicos.

Los principios directores sobre los que se articula la reforma son los siguientes:

- *Priorizar las diferentes alternativas de gasto en que se concretan los programas y planes de actuación, identificando y definiendo los objetivos encaminados a su satisfacción.*

- *Orientar y disciplinar la gestión hacia la consecución de resultados.*
- *Informar sobre el nivel de realización y sobre la continuidad y pertinencia de objetivos y prioridades.*
- *Asignar los recursos en función de las indicadas prioridades y los resultados alcanzados.*

Ámbito de aplicación

Con objeto de facilitar el asentamiento paulatino de la reforma, se adoptó la solución de extenderla de forma progresiva al conjunto de programas y planes de actuación, dando el tiempo necesario para la introducción de la cultura de gestión y del entorno apropiados a la nueva situación.

El ámbito de aplicación se extendió, en una primera etapa, a ocho programas presupuestarios, relacionados con la educación, las infraestructuras, la seguridad vial, y la explotación de la circulación aérea. Seleccionados básicamente por la facilidad para la definición de sus objetivos, el volumen de recursos empleados, su relevancia temporal y por la receptividad de sus gestores.

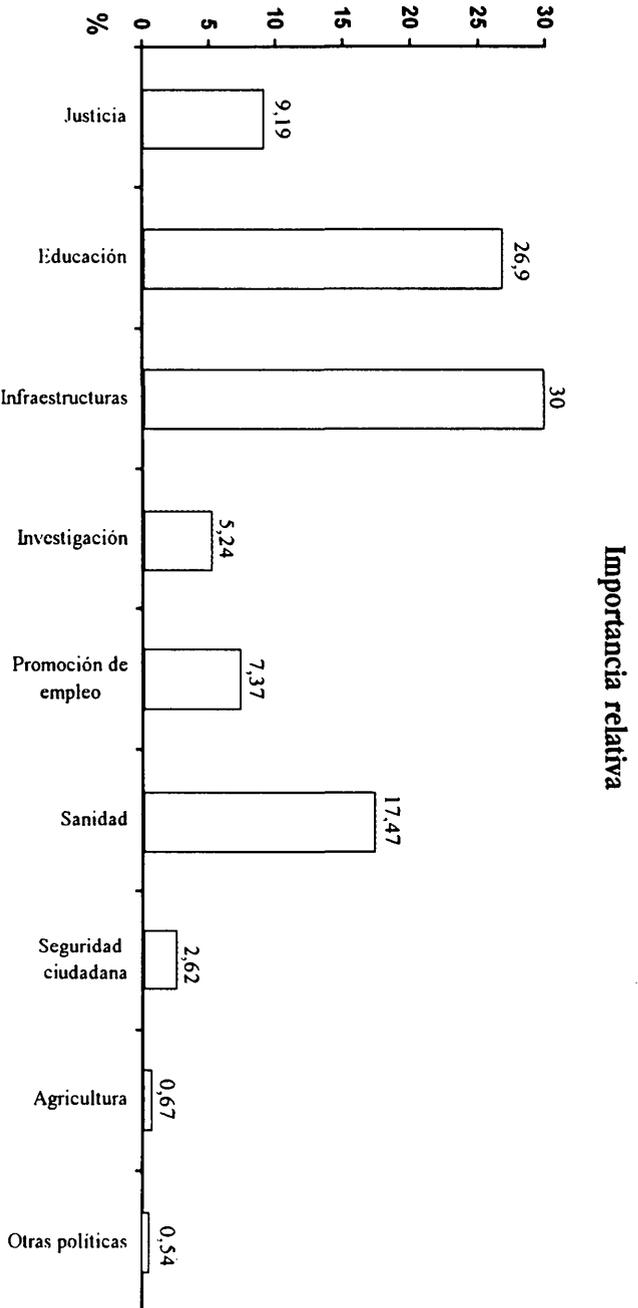
En la actualidad, y según lo dispuesto por la Ley 41/94, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, el ámbito de aplicación se ha ampliado a 18 programas, pasando el montante presupuestario, sujeto a este sistema, de 1 billón de pesetas, en 1989, a 2,53 billones de pesetas en 1995, que viene a suponer un índice de cobertura, en relación al presupuesto consolidado, del 8,5 por 100, y respecto al de cada política, el que se refleja a continuación (*Cuadro y figura 1*).

Cuadro-1
Ámbito de aplicación en 1995

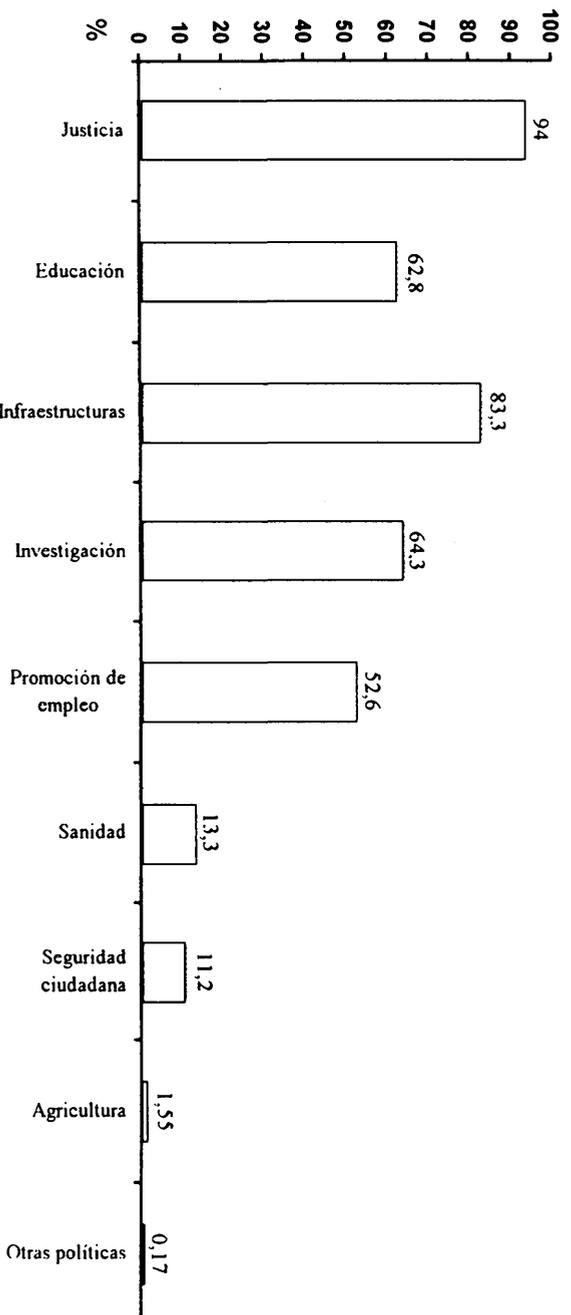
<i>Políticas de gasto</i>	<i>Importancia relativa (%)</i>	<i>Índice de cobertura (%)</i>
Justicia	9,19	94,0
Educación	26,9	62,8
Infraestructuras	30,0	83,3
Investigación	5,24	64,3
Promoción de empleo	7,37	52,6
Sanidad	17,47	13,3
Seguridad ciudadana	2,62	11,2
Agricultura	0,67	1,55
Otras políticas	0,54	0,17
Total	100	8,5

Los programas y planes de actuación a que es aplicable el sistema en la actualidad y su evolución quedan reflejados sintéticamente en el *cuadro 2*.

Ámbito de aplicación año 1995



Índice de cobertura



Cuadro 2

Evolución del sistema de seguimiento de objetivos

PROGRAMAS DE SEGUIMIENTO ESPECIAL	1989 (1)	1990 (2)	1991 (3)	1992 (4)	1993 (5)	1994 (6)	1995 (7)
142.A Tribunales de Justicia		←			→		
142.A Tribunales de Justicia y Ministerio Fiscal						←	→
144.A Centros e Instituciones Penitenciarias						←	→
222.B Seguridad Vial	←						→
323.B Promoción de la mujer							←
324.A Formación Profesional Ocupacional				←			→
324.B Escuelas Taller y Casas de Oficios					←		→
412.H Atención Primaria de Salud				←	→		
2121. Atención Primaria de Salud - INSALUD Gestión Directa					←		→
422.B Educación General Básica	←			→			
422.A Educación Infantil y Básica				←	→		
422.A Educación Infantil y Primaria					←		→
422.C Enseñanzas Medias	←			→			
422.C Educación Secundaria, Formación Profesional y Escuelas Oficiales de Idiomas				←			→
512.A Gestión e Infraestructura de Recursos Hidráulicos	←						→
513.A Infraestructura del Transporte Ferroviario	←						→
513D. Creación de Infraestructura de Carreteras	←						→
514.B Infraestructura Portuaria (*)					←		→
515.A Infraestructura de Aeropuertos		←		→			
515.B Explotación del Sistema de Circulación Aérea	←			→			
515.A Infraestructura de Aeropuertos y de la Circulación Aérea (*)					←		→
531.A Mejora de Infraestructura Agraria	←						→
541.A Investigación Científica		←					→
542.A Investigación Técnica		←					→
542.E Investigación y Desarrollo Tecnológico		←					→

(1) Disposición adicional decimosexta de la Ley 37/1988 de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

(2) Disposición adicional decimoquinta de la Ley 4/1990 de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990.

(3) Disposición adicional decimoquinta de la Ley 4/1990 de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990.

(4) Disposición adicional segunda de la Ley 31/1991 de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

(5) Disposición adicional segunda de la Ley 39/1992 de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993.

(6) Disposición adicional primera de la Ley 21/1993 de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994.

(7) Disposición adicional primera de la Ley 41/1994 de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

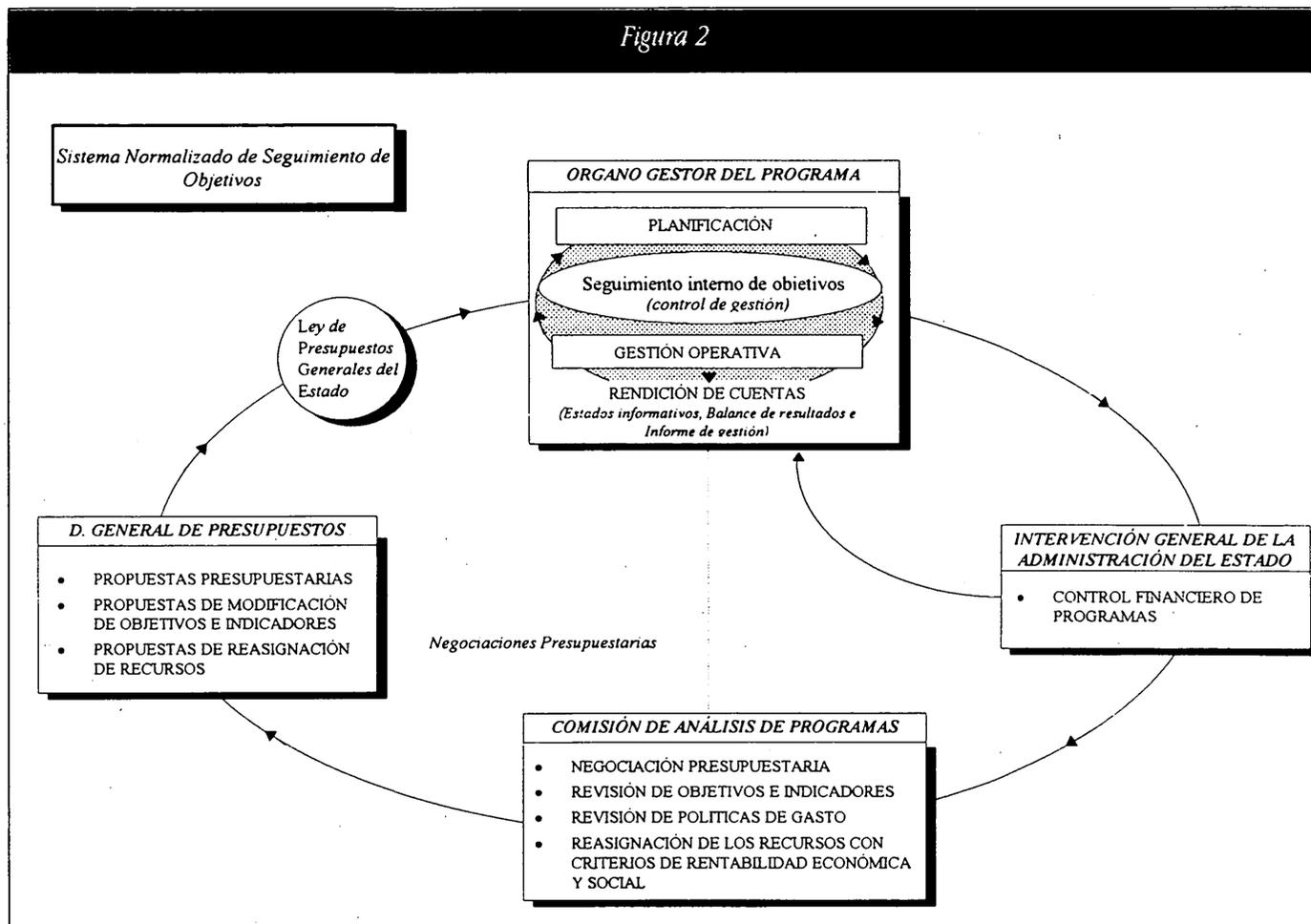
(*) Planes de Actuación

Agentes y esquema de funcionamiento

El sistema se configura como un instrumento al servicio de la asignación de recursos y de la gestión de los programas e integra las fases de planificación, presupuestación, ejecución y control (Figura 2).

En el mismo, participan los Órganos gestores de los programas y/o planes de actuación, la Dirección General de Presupuestos y la Intervención General de la Administración del Estado. Superponiéndose sobre ellos la Comisión de Análisis de Programas como órgano colegiado que concreta las dotaciones financieras de los distintos programas conforme a las directrices de la Comisión Funcional del Presupuesto.

Figura 2



Como se puede observar, la mecánica de funcionamiento del sistema se establece a través de una serie de etapas que vienen a configurar el ciclo presupuestario.

En primer lugar, los órganos gestores preparan su anteproyecto de presupuestos, en el que identifican sus objetivos, indicadores y medios necesarios para su logro. Posteriormente se desarrollan los procesos de negociación presupuestaria con el Ministerio de Economía y Hacienda, procediéndose a la asignación de créditos al programa y a su integración con el resto.

Aprobado el presupuesto, los órganos gestores de los respectivos programas llevan a cabo su ejecución y el seguimiento de resultados.

Finalmente, se articula un proceso de rendición de cuentas

que constituye el elemento de referencia para la retroacción del sistema en sus distintas vertientes: estratégica, presupuestaria y operativa.

En este contexto, el proceso de rendición de cuentas significa: primero, la medición cualitativa y cuantitativa de las diferencias entre objetivos y resultados observados; y, segundo, la interpretación de esas diferencias para su utilización en la toma de decisiones, modificándose la naturaleza de las discusiones presupuestarias entre el Ministerio de Economía y Hacienda y el resto de los Departamentos.

El control financiero se inscribe en el sistema como un instrumento de cierre del proceso presupuestario con la finalidad de proporcionar, bajo un criterio técnico e independiente, se-

guridad, transparencia, información objetiva y asesoramiento. Su carácter es siempre constructivo y, en ningún caso, supone enjuiciar decisiones de carácter político.

La experiencia ha puesto de manifiesto la utilidad del sistema, ya que además de mejorar los procesos de asignación de recursos, incrementa la capacidad de los gestores para mejorar su aprovechamiento, reducir tiempos de espera, generar economías de escala, identificar oportunidades y riesgos, introducir elementos de motivación y en definitiva, alcanzar mejores niveles de eficacia y de eficiencia.

Cometidos y responsabilidades

El sistema establece como competencias propias del órgano gestor del programa: definir la estructura de objetivos y los indicadores necesarios para su medición; establecer un sistema interno de seguimiento de objetivos adecuado a las necesidades propias de su gestión; elaborar los estados previsionales y rendir cuenta de su actuación a través de los correspondientes balances de resultados e informes de gestión. Esto supone un amplio grado de autonomía y de responsabilidad por parte del gestor, si bien ha de respetar siempre el fin último de obtener información destinada a evaluar el cumplimiento de los objetivos que han servido de base para la asignación de los recursos.

La Intervención General de la Administración del Estado tiene asignada la función de control financiero de programas que consiste, básicamente, en evaluar los resultados desde el punto de vista de la eficacia, eficiencia y economía.

La Dirección General de Presupuestos participa en este procedimiento en relación a la discusión de objetivos, indicadores y propuesta de asignación de recursos bajo una perspectiva integradora de los diferentes programas, en consonancia con las observaciones formuladas por la Comisión de Análisis de Programas.

Finalmente, a la Comisión de Análisis de Programas le corresponde determinar las dotaciones financieras de los programas de gasto, teniendo en cuenta las prioridades de las políticas presupuestarias establecidas en la Comisión Funcional de Presupuesto, los objetivos, los resultados alcanzados y las restricciones establecidas.

4. Estructura de control

En el contexto del sistema normalizado de seguimiento de objetivos, no sólo es necesario disponer de información sobre los resultados alcanzados y las desviaciones observadas en un determinado período de tiempo, además, se requiere de un

sistema de alerta capaz de suministrar información crítica e independiente sobre las posibles perturbaciones o variaciones no previstas y que puedan afectar al adecuado funcionamiento del programa, de forma que se posibilite su reexamen y adaptación.

A estos efectos, el control significa, primero, seguimiento y medición operativa de objetivos y resultados; y segundo, complementario del anterior, objetivación y valoración de los resultados, garantía de integridad, de buen funcionamiento e impulso de cambio.

Ambos significados coinciden en asegurar que, a todos los niveles, el sistema está bajo control y es útil a las diferentes jerarquías de decisión. En este sentido, la amplitud del sector público requiere de un modelo capaz de satisfacer las necesidades de información de las distintas unidades que lo integran a fin de posibilitar su utilización en el proceso de adopción de decisiones.

Dichas necesidades varían en función del nivel organizativo considerado y la naturaleza de las decisiones. Así, en el caso del sector público estatal, el máximo nivel, representado por el Consejo de Ministros, requerirá información agregada sobre el conjunto de la organización de él dependiente, mientras que cada una de las unidades consideradas de forma aislada requerirá información detallada sobre aspectos que incidan de forma directa en su gestión.

Igualmente, el sector público presenta una estructura compleja en la que coexisten unidades con un comportamiento empresarial junto con otras dedicadas a funciones puramente administrativas, siendo necesario adaptar el control a la realidad concreta sobre la que se aplica.

Tomando en consideración los diferentes requerimientos de información, la naturaleza de las actividades y la estructura organizativa del sector público, la idea de control que subyace en el sistema se basa tanto, en la información sobre los objetivos, como, en la evaluación de los factores que producen los resultados observados y las distintas utilidades de la información según los diferentes niveles de la organización.

Estas dos vertientes, diferentes y complementarias, pretenden mantener el equilibrio de las facetas operativas y estratégicas que confluyen en el sistema. La primera, desarrolla y utiliza herramientas para medir y verificar los resultados con el propósito de mejorar la gestión operativa. La segunda, utiliza procedimientos de auditoría y evaluación con la finalidad de evaluar, desde la perspectiva de la eficacia, de la eficiencia y la economía la gestión de los programas presupuestarios y los planes de actuación sujetos a seguimiento.

El primer tipo de control, el sistema interno de seguimiento o control de gestión, es responsabilidad del gestor del programa, debe adaptarse a las necesidades propias de su gestión y

debe ser simultáneamente preventivo, detector y corrector. Es decir, su estructura debe responder a los requerimientos de sus usuarios y debe actuar lo antes posible en el proceso operativo de gestión, identificando las desviaciones producidas con objeto de reducir su incidencia en el resultado y asegurar que son adoptadas las medidas correctoras necesarias.

Esta faceta de control informa sobre los niveles reales de actividad en relación con los objetivos enunciados y se desenvuelve como un agente impulsor de acciones de ajuste, bien para corregir, en el momento oportuno, los problemas que se detecten, o bien, para favorecer el aprovechamiento de las oportunidades identificadas en el análisis periódico de desviaciones.

El segundo tipo de control, el control financiero de programas, complementario del anterior y elemento de cierre del proceso presupuestario, es responsabilidad de la Intervención General de la Administración del Estado, como órgano de control con competencias sobre la totalidad del sector público. Se realiza *a posteriori*, con un alcance más amplio que el anterior, y supone el compromiso de agentes que no están directamente implicados en la gestión operativa del programa pero que tienen responsabilidades e intereses en optimizar la asignación de recursos y maximizar su utilidad.

Esta faceta de control, verifica el funcionamiento de los sistemas internos de seguimiento; informa sobre la adecuación de los objetivos a la realidad de los programas, su nivel de realización, los costes y las desviaciones; propone recomendaciones destinadas a mejorar el empleo de los recursos públicos y facilita la revisión de los escenarios presupuestarios y la elaboración del presupuesto.

La orientación dual de la estructura de control, que preconiza la normativa reguladora del sistema, se refuerza con lo dispuesto en el R.D. 2188/95, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado. Reconociendo que la responsabilidad principal de un buen sistema interno de seguimiento reside en el órgano de gestión y no debe entenderse al control financiero como un sustituto de aquél. Es obvio que, aunque complementarios, responden a finalidades diferentes.

El Secretario General de Planificación y Presupuestos; opinaba sobre este particular, en las X Jornadas de Control Interno del Sector Público, Marzo 1993, que:

«El control financiero de programas, como elemento de cierre del proceso presupuestario, contribuye al logro de una mejor asignación de recursos, suministrando información objetiva a los órganos con facultad de decisión en materia de planificación y presupuestación.

Asimismo, a través del análisis de los distintos elementos que inciden en el programa, permite formular

recomendaciones al responsable de su gestión, dirigidas a mejorar la adecuación y equilibrio de los indicadores seleccionados, la determinación de las estrategias de medida y los procedimientos de control interno empleados.

En suma, su aplicación puede propiciar que la gestión del programa y la consiguiente asignación de recursos se desarrollen de acuerdo a criterios de racionalidad económica y social.»

5. Seguimiento interno de resultados / control de gestión

Consideraciones generales

El órgano gestor está obligado a establecer un sistema interno de seguimiento de objetivos que le informe del estado de realización de sus previsiones y le dé una seguridad razonable de que la organización está adoptando las medidas adecuadas para adaptarse a la evolución del entorno en que se desenvuelve su gestión. Este sistema es equivalente a lo que en el ámbito empresarial se denomina control de gestión.

La normativa reguladora establece un concepto amplio en relación a este sistema interno de seguimiento, en el que se engloban: la coordinación de actividades hacia el logro de los objetivos; la identificación y reducción de los riesgos; la optimización y aprovechamiento de forma económica de oportunidades y recursos; así como la capacidad de responder y adaptarse a situaciones imprevistas.

Asimismo, debe constituir la fuente de la que el órgano gestor obtenga los datos necesarios para elaborar sus propuestas estratégicas y presupuestarias, guiar su gestión, de acuerdo con los objetivos establecidos, y facilitar la elaboración de los estados que debe rendir sobre los resultados de su actuación.

Igualmente, reconoce explícitamente la evidencia de que no existe ningún modelo de seguimiento que se adapte perfectamente a todos los programas. El porqué de esta circunstancia no está tanto en los componentes que deben constituir el modelo de seguimiento, que en cualquier caso serán coincidentes cualitativamente, sino en las diferencias entre las distintas tipologías organizativas, regulaciones aplicables, naturaleza de las actividades y los estilos de gestión.

Así, se deduce que los sistemas deberían diseñarse para encajar en cada organización en particular, integrarse en sus sistemas de gestión y ser absolutamente compatibles con su evolución, de modo que todos los componentes esenciales del

seguimiento estén interconectados y trabajen colectivamente de forma integrada e interdependiente.

Sin esta aproximación sistemática, los controles que conlleva el sistema no serían eficaces y el modelo no serviría al propósito de ayudar a la organización a lograr sus objetivos ni, en consecuencia, a rendir cuentas de su actuación.

A este planteamiento de gestión, responde la necesidad de instrumentar como elementos compatibles la planificación estratégica por objetivos y el sistema específico de medida y de seguimiento de los resultados. Considerándose como elementos clave para desarrollar un seguimiento eficaz los planes estratégicos, el presupuesto, los planes de ejecución anual y la rendición de cuentas.

Los planes estratégicos constituyen el punto de partida para el establecimiento de objetivos de los programas y las medidas para su ejecución.

El presupuesto, como nexo de unión entre los planes estratégicos y los planes de ejecución anual, se concibe como un proceso que relaciona sistemáticamente los gastos e ingresos con la consecución de objetivos, transformando la rutina tradicional en un proceso integrado de racionalización de decisiones de asignación de medios, de gestión por objetivos y control de resultados.

Los planes de ejecución anual marcan la programación operativa de las metas de ejecución, de acuerdo con las distintas líneas de responsabilidad, no solo en términos de niveles de actividad a desarrollar sino en términos de eficacia, eficiencia y calidad.

La rendición de cuentas materializa la responsabilidad de gestión y sirve como elemento de transparencia y de valoración de los resultados.

Criterios y componentes de un sistema de seguimiento eficaz

En el diseño, desarrollo y puesta en práctica de este tipo de sistemas deben tenerse en consideración distintos aspectos que, holísticamente considerados, inciden directamente en su eficacia:

1. El sistema interno de seguimiento de objetivos debe proporcionar a los responsables de la gestión de los programas o planes de actuación una seguridad razonable en relación con los siguientes aspectos:

- *La eficacia, eficiencia, economía y calidad en la prestación de los bienes y servicios del programa o plan de actuación.*
- *La fiabilidad, oportunidad y adecuación de la información financiera y de gestión.*

- *El cumplimiento de la legalidad y de las normas internas de funcionamiento.*

2. El sistema de seguimiento consiste en una serie de procesos dinámicos e integrados dirigidos a facilitar a la organización el cumplimiento de sus objetivos o la medición de los progresos realizados para su consecución, debiendo considerarse en su diseño que:

- *El sistema implica la coordinación de las actividades para el logro de los objetivos. Concepto que comprende no sólo la identificación y la reducción de los riesgos conocidos para su realización, sino también la función positiva de identificar y aprovechar las oportunidades disponibles, la capacidad de responder a oportunidades y riesgos inesperados y facilitar la adopción de decisiones en situaciones de incertidumbre.*
- *Debe alertar al directivo, posibilitándole la anticipación sobre los riesgos, facilitándole la toma de decisiones sobre los aspectos negativos detectados e impulsando las acciones correctivas adecuadas.*
- *Los procesos de seguimiento deben estar integrados en la gestión operativa, requiriéndose su adaptación y ajuste cuando se produzcan cambios en cualquier aspecto de las operaciones de la organización y, si fuera posible, simultáneamente con los referidos cambios.*
- *Debe cubrir todos los aspectos de las actividades del programa o plan de actuación y facilitar medidas de distintos aspectos de la actividad, a efectos de sentar criterios sobre su evolución a través de índices y ratios, de acuerdo con un esquema y una secuencia predeterminados.*
- *El sistema debe tener definidos y documentados los criterios que sirven de base para determinar los resultados en relación con los objetivos, determinar sus costes e identificar y cuantificar las desviaciones que deben ser consideradas en el proceso de toma de decisiones. Entre éstos deben figurar los correspondientes a la asignación de conceptos presupuestarios a las distintas actuaciones y a la cuantificación de costes fijos o de estructura y variables.*
- *En su configuración y aplicación se debe contar con todo el personal implicado en la gestión del programa.*
- *El servicio responsable de efectuar este seguimiento debe diseñarse en función de la estructura organizativa y de las actividades desarrolladas por el órgano gestor, estando condicionada su eficacia por su ubicación dentro de la organización.*
- *En el desarrollo de este tipo de sistemas es necesario considerar su coste-beneficio.*
- *Todos los agentes implicados en la consecución de los objetivos son responsables de los procesos de seguimiento.*

3. El diseño, implantación, mantenimiento y actualización del sistema es responsabilidad del propio órgano gestor del programa o plan de actuación, al que corresponde:

- *Elaborar sus propuestas estratégicas y presupuestarias, guiar su gestión de acuerdo con los objetivos establecidos y facilitar la elaboración de los estados que debe rendir sobre los resultados de su actuación.*
- *Disponer de una estructura adecuada de objetivos e indicadores.*
- *Definir el estilo de seguimiento más adecuado al tamaño, estructura y tipo de organización, así como a la realidad de las actividades operativas en que se concreta la gestión.*
- *Concretar las necesidades de información y determinar su contenido, destinatarios y canales de comunicación.*
- *Asegurar la adhesión y motivación de los diferentes niveles de la organización, posibilitando de este modo la descentralización y el autocontrol.*
- *Apoyar efectivamente al responsable directo de su implantación y aplicación.*
- *Desarrollar una participación intensa y continua, que supere las resistencias internas ante la implantación de un sistema de este tipo.*
- *Aprobar los criterios y procedimientos del sistema.*
- *Considerar, y en su caso asumir, las recomendaciones derivadas de los informes de control financiero de programas.*

En cuanto que cada uno de estos componentes es considerado esencial para el desarrollo de un seguimiento eficaz, en el diseño de estos sistemas es necesario su consideración como un todo, integrándose de la forma más adecuada a las necesidades particulares de la organización.

Consideraciones finales

En cualquier caso, es necesario tener presente que los procesos de seguimiento ayudan a minimizar la ocurrencia de errores y fallos pero no proporcionan seguridad absoluta de que no sucederán.

Es necesario comprender que existen limitaciones inherentes en este tipo de procesos y que es necesario considerar su coste-beneficio con objeto de que proporcionen una seguridad razonable.

Por último, es muy importante y con frecuencia garantía de éxito, disponer de profesionales cualificados, con talento, capacidad de innovación y responsables. Además de contar, con la flexibilidad necesaria para adaptar a su ámbito de actuación las directrices técnicas provenientes de la Intervención General de

la Administración del Estado y desarrollar esfuerzos de colaboración mutua.

6. Control financiero de programas

Introducción

Como se ha hecho referencia anteriormente, la normativa reguladora del sistema normalizado de seguimiento de objetivos articula un proceso interno de seguimiento y de rendición de cuentas que se complementa con la aplicación del control financiero de programas.

Esta modalidad de control es competencia de la Intervención General de la Administración del Estado que la aplica con carácter general e independiente del órgano de gestión directo, con objeto de garantizar la integridad y pertinencia del sistema en su conjunto e informar sobre la adecuación de los objetivos a la realidad de los programas o planes de actuación; la integridad de la información aportada por los órganos gestores y la eficacia, eficiencia y economía alcanzada en la gestión de los programas o planes de actuación.

El R.D. 2188/95, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, refuerza esta modalidad de control, sobre todo en lo referente al régimen y efectividad de los informes y a ciertos aspectos relacionados con su ejercicio.

Con su aplicación se establece una nueva dimensión del proceso de gestión pública que viene a superar la tradicional desconexión en nuestra administración de la planificación, el presupuesto, la gestión y el control.

Así, en materia de planificación, este control proporciona información a los máximos niveles de la organización que les permite: identificar y definir los objetivos de los programas y/o planes de actuación de la forma más concreta posible, y efectuar selecciones alternativas que mejoren la relación de eficiencia en el logro de los objetivos.

En materia de presupuestación, la información suministrada permite mejorar las decisiones de asignación de los recursos públicos.

La información aportada por el control a efectos presupuestarios es evaluada globalmente, para el conjunto del sector público, por la Comisión de Análisis de Programas, órgano colegiado que cierra el circuito de información y garantiza la coordinación de actuaciones, armoniza los datos técnicos aportados por los

informes de gestión y los de control financiero, con las directrices políticas y con las restricciones financieras existentes.

Finalmente, en relación con la gestión, el control permite formular recomendaciones a los distintos responsables, dirigidas a mejorar la adecuación y equilibrio de los objetivos e indicadores seleccionados, determinar de las estrategias de medida y los procedimientos de seguimiento empleados, así como los aspectos que faciliten la mejora de la eficacia y eficiencia de la gestión.

En suma, la práctica de esta faceta del control financiero favorece que la decisiones referidas a la gestión del programa y la consiguiente asignación de recursos se desarrollen de acuerdo a criterios de racionalidad económica.

El control financiero de programas aparece así como un instrumento de regulación que permite el cierre de los circuitos de información, sin que esto suponga tanto juzgar, como aportar a los distintos órganos de decisión datos elaborados bajo un criterio técnico e independiente.

Finalidad

Esta modalidad de control financiero tiene como finalidad evaluar desde la perspectiva de la eficacia, de la eficiencia y de la economía, la gestión de los programas presupuestarios y los planes de actuación de las Sociedades estatales y Entes públicos sujetos a seguimiento especial, siendo su objeto el examen, análisis y evaluación de:

- *Los sistemas y procedimientos establecidos por el gestor para el seguimiento de los objetivos.*
- *Los documentos y antecedentes que sean necesarios para determinar el grado de fiabilidad de los datos contenidos en los balances e informes rendidos por los órganos gestores.*

Síntesis del procedimiento

El control financiero de programas, cualquiera que sea su ámbito de aplicación, se realizará de conformidad con lo establecido en:

- *el Real Decreto 2188/95, de 28 de diciembre, que desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado;*
- *la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 14 de julio de 1992, reguladora del Sistema de Seguimiento de Programas, y disposiciones complementarias;*
- *las Normas de auditoría del sector público, que establecen las líneas básicas a tener en cuenta en la práctica de la auditoría;*
- *la Circular nº 1/93, de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), de 29 de enero y la Guía de control financiero de programas, que concretan las líneas generales, pautas de comportamiento y métodos aplicables en ésta modalidad de control.*

La práctica de los procedimientos de verificación y revisión se efectúan, con carácter general, sobre la base del principio de proximidad temporal respecto de la gestión del programa y se pueden desarrollar de forma permanente y continuada a lo largo del ejercicio. Todas las actuaciones se ordenan en los correspondientes programas de trabajo que contienen una relación sistemática de las pruebas a realizar y de los procedimientos a emplear. En su realización se establecen tres fases claramente diferenciadas:

- I. Planificación
- II. Trabajo de campo
- III. Emisión del informe

I. Planificación

En esta fase se pretende diseñar una estrategia global que permita alcanzar los objetivos pretendidos con la auditoría. La fijación de la estrategia a seguir o plan de trabajo requiere considerar dos tipos de factores, unos referidos al auditor y otros más específicos de la gestión del programa o plan de actuación (Cuadro 3).

Cuadro 3

1. Factores del auditor	
1.1. Experiencia del auditor	<i>La extensión del trabajo a realizar se reducirá notablemente si el auditor dispone de conocimientos previos sobre la organización, los sistemas y las prácticas de gestión del programa o plan de actuación.</i>
1.2. Limitación de medios y tiempo	<i>La distribución temporal del trabajo se efectúa en función de la disponibilidad de información sobre la realidad objeto de verificación y de los medios humanos que, de acuerdo con las prioridades y cargas de trabajo de la oficina de control, puedan estar disponibles.</i>

<i>Cuadro 3 (continuación)</i>	
1.3. Participación en el control de varias oficinas de la Intervención	<i>La propia naturaleza del plan o programa objeto de control financiero, así como la estructura de la entidad encargada de su gestión, y en especial su distribución geográfica, puede determinar la participación en el control de diversas unidades de la Intervención General de la Administración del Estado que es necesario considerar y coordinar.</i>
2. Factores de la gestión del programa	
2.1. Análisis preliminar	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Evolución normativa.</i> • <i>Análisis distribución de responsabilidades y competencias.</i> • <i>Análisis inicial de los sistemas de planificación estratégica, presupuesto, planes operativos y de control.</i> • <i>Análisis de las prácticas gerenciales.</i> • <i>Análisis de las prácticas de comunicación.</i> • <i>Estudio analítico de información financiera y estadística</i>
2.2. Seguimiento de las recomendaciones recogidas en los informes de control financiero	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Objetivos e indicadores.</i> • <i>Prácticas presupuestarias y gerenciales.</i> • <i>Sistema interno de seguimiento.</i> • <i>Otras propuestas.</i>
<i>RESULTADO: Plan de trabajo</i>	

II. Trabajo de campo

En esta fase se procede a desarrollar las pruebas de auditoría aplicables, de acuerdo con las directrices y extensión que se han concretado en el plan de trabajo. Su mayor o menor amplitud vendrá determinada por el nivel de compromiso de la gestión en la aplicación del sistema, el grado de asentamiento de objetivos e indicadores y de su extensión en la organización, del carácter crítico del área de gestión considerada y el grado de integridad atribuible a la información suministrada por el sistema interno de seguimiento.

Las áreas de análisis en que se descompone el trabajo de campo son las siguientes:

1. Evaluación de objetivos e indicadores.
2. Evaluación del sistema interno de seguimiento.

3. Evaluación de las áreas de gestión.
4. Verificación del balance de resultados e informe de gestión.

1. Evaluación de objetivos e indicadores

Este análisis se orienta a profundizar en el conocimiento de los objetivos e indicadores, con objeto de verificar su consistencia con la realidad del programa o plan de actuación; su coherencia interna y presupuestaria; su idoneidad con las grandes líneas de acción desarrolladas por la organización; su correlación con el programa operativo y con las actividades de gestión; los riesgos inherentes y sus implicaciones financieras. El análisis se centra básicamente en el estudio y evaluación de los aspectos que se referencian a continuación (*Cuadro 4*).

<i>Cuadro 4</i>	
Análisis de objetivos e indicadores	
1. Vinculación con planes estratégicos y operativos	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Verificar la existencia de planes estratégicos y operativos que orienten la gestión.</i> • <i>Analizar el procedimiento de elaboración de planes estratégicos y operativos.</i> • <i>Analizar la coherencia de objetivos e indicadores en relación con dichos planes y la finalidad pretendida con el programa o plan de actuación.</i>
2. Estructura de objetivos e indicadores	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Analizar la coherencia de los objetivos estratégicos y operativos con el presupuesto.</i> • <i>Analizar la coherencia de objetivos e indicadores de resultado.</i> • <i>Analizar la interdependencia de los indicadores.</i> • <i>Analizar la correlación entre indicadores, actividades y resultado.</i>

Cuadro 4 (continuación)	
3. Establecimiento y revisión de objetivos e indicadores	<ul style="list-style-type: none"> • Revisar el procedimiento de elaboración de objetivos. • Analizar el procedimiento para la determinación de los indicadores asociados a cada objetivo y sus criterios de medición. • Verificar si el órgano gestor evalúa de forma sistemática objetivos e indicadores. • Verificar la existencia de modificaciones en objetivos e indicadores y su causa determinante. En especial, se analizan los reajustes de objetivos e indicadores frente a modificaciones presupuestarias.
4. Adecuación de los objetivos a la realidad del programa	<ul style="list-style-type: none"> • Analizar la adecuación de los objetivos con la misión y la normativa aplicable. • Analizar la correlación entre objetivos y actividades.
5. Idoneidad de objetivos e indicadores	<ul style="list-style-type: none"> • Analizar los procedimientos de evaluación de riesgo. • Analizar la viabilidad de objetivos e indicadores. • Analizar la estructura de objetivos y su jerarquización. • Comprobar el nivel de implantación y de utilidad como referencia de gestión. • Analizar los procesos de revisión de objetivos e indicadores.
<i>RESULTADO: Memorándum del área</i>	

2. *Evaluación del sistema interno de seguimiento.*

La evaluación se dirige a profundizar en el significado y contenido del sistema interno de seguimiento de objetivos, con objeto de verificar su integridad y oportunidad, determinar el grado en que contribuye al desarrollo de una gestión eficaz y eficiente y constatar su utilidad en los procesos de rendición de cuentas.

La evaluación de este sistema permite concluir sobre la adecuación del sistema y la fiabilidad de la información por él su-

ministrada. Consecuentemente, el grado de confianza depositado en esta información indicará la naturaleza y extensión de los procedimientos y pruebas de auditoría a aplicar.

En la medida en que el sistema de seguimiento sea más perfecto, e incluya procedimientos de revisión y garantía, la extensión de las pruebas a realizar será menor.

El análisis se centra básicamente en el estudio y evaluación de los siguientes procedimientos (*Cuadro 5*):

Cuadro 5	
Análisis del sistema de seguimiento	
1. Estructura y organización del sistema de seguimiento	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar la existencia en la organización de un sistema de seguimiento integrado que permita al gestor desarrollar una gestión por objetivos. • Determinar el área directiva a la que se encuentra vinculado el sistema. • Analizar la organización interna del departamento responsable del sistema de seguimiento, en particular de los servicios con que cuenta, competencias, relaciones y cualificación.
2. Grado de informatización	<ul style="list-style-type: none"> • Analizar el soporte informático con que cuenta el sistema de seguimiento. • Analizar las aplicaciones que articulan su funcionamiento. • Analizar las relaciones con otros sistemas y aplicaciones y su integración.
3. Fiabilidad de la información que proporciona	<ul style="list-style-type: none"> • Analizar los procedimientos de remisión de información al sistema. • Analizar los procedimientos de preparación y entrada de datos. • Verificar el tratamiento de la información en el sistema. • Analizar los procedimientos de revisión y distribución de la información.
4. Usuarios del sistema	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar los principales departamentos o personas destinatarios de la información generada por el sistema. • Identificar y analizar los procedimientos establecidos para conocer nuevos requerimientos de información de los usuarios del sistema.

Cuadro 5 (continuación)

	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar el grado de satisfacción de los usuarios con la información aportada por el sistema. • Identificar y analizar los procedimientos de corrección de errores detectados.
5. Determinación de costes	<ul style="list-style-type: none"> • Analizar los criterios adoptados por el sistema para efectuar el cálculo de los costes de cada ejercicio. • Analizar los criterios de distribución de costes.
RESULTADO: Memorándum del área	

3. Evaluación de las áreas de gestión

El objeto pretendido es profundizar en el análisis de aquellos aspectos de la gestión susceptibles de incidir significativamente en la consecución de la eficacia, de la eficiencia y de la economía, al tiempo que orienta el contenido y

extensión de las pruebas y procedimientos a emplear en la verificación de la información que contiene el balance de resultados y el informe de gestión.

A continuación se señalan, a título orientativo, los procedimientos aplicables en las áreas de gestión sujetas a análisis (*Cuadro 6*).

Cuadro 6

Análisis de las áreas de gestión

1. Aspectos presupuestarios	<ul style="list-style-type: none"> • Analizar el procedimiento establecido por el órgano gestor para la elaboración de su presupuesto. • Constatar si el presupuesto se utiliza efectivamente como instrumento de gestión. • Analizar la problemática de recortes y su incidencia en los objetivos. • Verificar el significado e influencia de las modificaciones de crédito.
2. Procedimientos de adquisición y empleo de los recursos	<p>1. Recursos humanos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Analizar su estructura y dimensionamiento en relación con los objetivos y actividades del programa. • Analizar la composición de los distintos colectivos y las posibles necesidades de cobertura de catálogos o puestos de trabajo o ampliación de aquéllos. • Analizar el sistema de planificación y desarrollo de los medios disponibles en función de las necesidades previsibles. • Analizar las prácticas de perfeccionamiento y su incidencia en la eficacia. • Analizar el nivel de actividad y de ocupación y su relación con los incentivos. • Analizar la imputación de los costes de personal a las diferentes actividades y objetivos. <p>2. Bienes corrientes y servicios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Analizar los procedimientos para la adquisición de bienes y servicios. • Analizar si las existencias se encuentran a un nivel económicamente adecuado. • Analizar los procedimientos establecidos para garantizar la integridad de los bienes y servicios recibidos. • Analizar la imputación de los costes de bienes y servicios a las diferentes actividades y objetivos. <p>3. Inversiones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Analizar el plan de inversiones y su relación con los objetivos, actividades e indicadores. • Analizar los procedimientos de evaluación de inversiones. • Analizar los procedimientos de salvaguardia y custodia de activos fijos. • Analizar los procedimientos de mantenimiento y reparación de los activos. • Analizar la eficiencia de los proyectos de inversión. • Analizar la imputación de estos costes entre las diferentes actividades y objetivos. <p>4. Transferencias y subvenciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Analizar los criterios utilizados para su concesión en el contexto de las normas que las regulan. • Analizar la medida en que las subvenciones contribuyen a la consecución de los objetivos. • Analizar la eficacia del proceso. • Analizar la imputación de las subvenciones entre las diferentes actividades y objetivos.

Cuadro 6 (continuación)

3. Ingresos generados	<ul style="list-style-type: none"> • Verificación de las fuentes de recursos de que dispone el órgano gestor. • Analizar el procedimiento empleado para la fijación del precio. • Analizar la adecuación financiera de los plazos de facturación, cobro, etc. • Analizar los procedimientos de cobro de las deudas y el nivel de insolvencias.
RESULTADO: Memorándum del área	

4. Verificación del balance de resultados e informe de gestión

La verificación del balance de resultados tiene por objeto determinar el grado de fiabilidad de los datos rendidos por el órgano gestor, en particular la fiabilidad de los relativos a las de objetivos e indicadores, así como sobre los costes en que se ha incurrido.

La verificación del informe de gestión pretende determinar el grado de fiabilidad de la justificación de los resultados de la gestión y las causas de las desviaciones distinguiendo entre las endógenas y exógenas a la gestión, así como de las líneas de mejora propuestas para lograr niveles adecuados de eficacia y eficiencia.

En ambos casos, la naturaleza y extensión de las pruebas a aplicar vendrá determinado por los resultados obtenidos en las restantes áreas.

III. Informe

La emisión del informe es la última fase del control financiero del programas. Su objeto es emitir opinión sobre el grado de realización de los objetivos y su adecuación a la realidad de los programas, los costes en los que se ha incurrido y las causas de las desviaciones detectadas.

En este informe se pretende asimismo, poner de manifiesto las necesidades y dificultades con que se han encontrado los responsables de la gestión del programa y proponer las recomendaciones que se consideren adecuadas para mejorar tanto la asignación de recursos como la gestión.

El informe no sólo se limita a exponer el resultado del trabajo de campo, identificando aspectos significativos respecto de la eficacia y eficiencia de la gestión, sino que además propondrá soluciones a las posibles deficiencias detectadas en forma de recomendaciones.

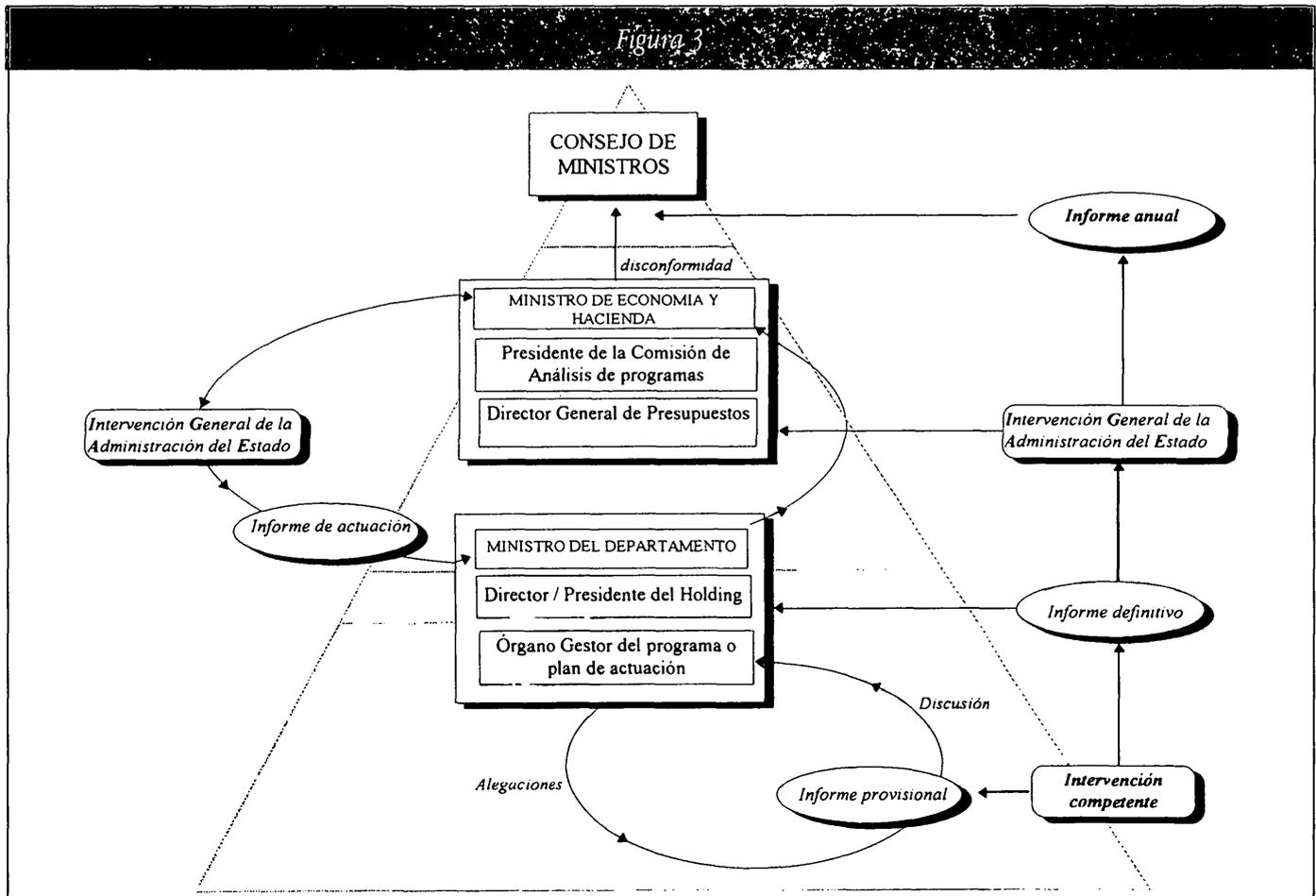
Estructura y tipología de los informes (Cuadros 7 y 8)

Cuadro 7

Estructura	
1. Dictamen	<ol style="list-style-type: none"> 1.1. Introducción. 1.2. Objetivos, alcance y limitaciones. 1.3. Opinión. (Se hará constar expresamente opinión sobre los aspectos que se recogen en el apartado 5.3 dela O.M. de 14 de julio de 1992, reguladora del sistema de seguimiento de programas). 1.4. Conclusiones y recomendaciones.
2. Evaluación del programa	<ol style="list-style-type: none"> 2.1. Evaluación de objetivos e indicadores. 2.2. Evaluación del sistema interno de seguimiento. 2.3. Evaluación de las áreas de gestión. 2.4. Verificación de la información del balance de resultados e informe de gestión. 2.4. Alegaciones.

Tipología de los informes	
1. Provisional	Como resultado del trabajo realizado, el director de la auditoría debe emitir un informe provisional en el plazo de dos meses desde la rendición, por parte del órgano gestor, del balance de resultados y del informe de gestión.
2. Evaluación del programa	Con base en el informe provisional y en las alegaciones recibidas, el director de la auditoría emitirá el informe definitivo. Si no se hubieran recibido alegaciones en el plazo de 15 días el informe provisional se elevará a definitivo. En relación con las deficiencias detectadas y admitidas por el órgano gestor, éste debe indicar las medidas y el calendario previsto para solucionarlas.
3. De actuación	La Intervención General de la Administración del Estado emitirá un informe de actuación dirigido al Ministro del Departamento del que dependa el órgano gestor del programa o plan de actuación, en relación con los aspectos relevantes deducidos del control, en los siguientes casos: <ul style="list-style-type: none"> • Cuando los titulares de la gestión del programa no hayan realizado alegaciones. • Cuando manifiesten discrepancias con las conclusiones y recomendaciones no compartidas por el órgano de control. • Cuando no se adopten medidas para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto en el informe.
4. Anual	Este informe se elabora anualmente por la Intervención General de la Administración del Estado, con los resultados del control financiero efectuado durante el ejercicio, incluyendo los aspectos más significativos derivados de la aplicación del control financiero de programas. Este informe se elevará al Consejo de Ministros a través del Ministro de Economía y Hacienda.

Régimen y destinatarios de los informes (Figura 3)



7. Perspectivas del control financiero de programas

El control financiero de programas es una revisión sistemática e independiente de la gestión económica financiera con propósitos de mejorar el empleo de los recursos en relación con la eficacia, la eficiencia, la economía y la efectividad de las prácticas de gestión y de sus controles internos.

En este proceso de auditoría, el análisis de la eficacia se liga al nivel de cumplimiento de los objetivos definidos en los programas y el de la eficiencia al coste de su consecución, proceso que implica verificar la relación entre los productos o servicios obtenidos y los medios utilizados para su consecución.

Como se puede apreciar, este proceso, más centrado en el output que en el resultado, requiere ser complementado con la introducción de técnicas de evaluación de programas, con el objeto de suministrar información completa sobre los resultados de la acción pública y sus efectos, así como sobre otras alternativas que permitan mejorar los procesos de asignación, de acuerdo con los criterios de presupuestación fijados en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 24 de marzo de 1995, referidos a:

- *La validación de la necesidad y eficacia de los programas presupuestarios actualmente existentes.*
- *La determinación del coste presupuestario mínimo de realización de los programas seleccionados.*
- *La valoración de la conveniencia de mantener y las con-*

secuencias de suprimir determinados programas que, en un contexto de restricción presupuestaria, no puedan dotarse con créditos suficientes.

- *La selección final de programas y su concreto nivel de realización compatibles con la envolvente financiera de gasto establecida en los escenarios presupuestarios.*

Los puntos más significativos de esta evaluación se pueden concretar en:

- *La evaluación se enfoca hacia los impactos y efectos globales de los programas y no hacia la verificación de los niveles de ejecución anual.*
- *La evaluación no contempla al programa como un elemento inmutable sino que cuestiona su existencia y trata de analizar su nivel de correlación con la política en que se fundamenta.*

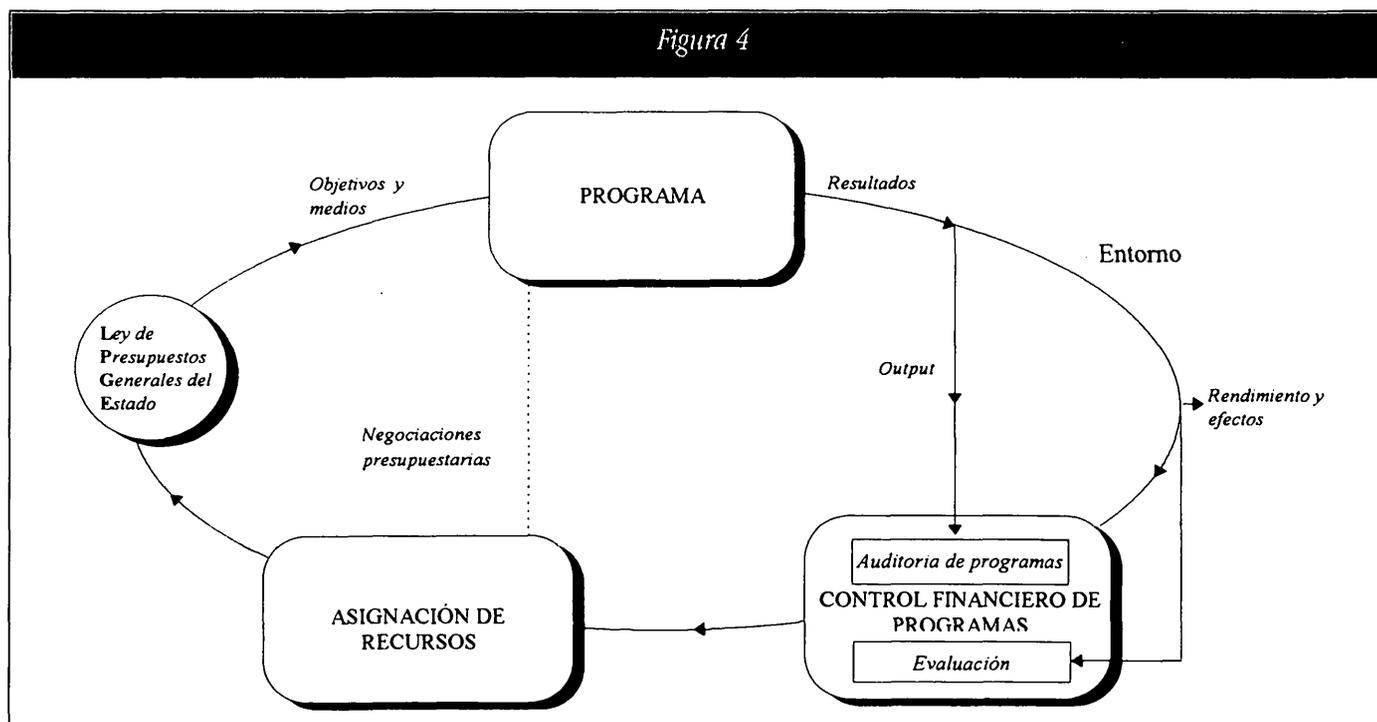
Con esa finalidad, el proceso de análisis verificará el rendimiento de los programas en relación a su pertinencia, éxito y efectividad.

El análisis de pertinencia irá dirigido a verificar si el programa es coherente con las prioridades establecidas por el gobierno y responde a las necesidades que pretende satisfacer.

Para valorar al éxito de la acción pública, se evaluará hasta que punto el programa alcanza sus objetivos conforme al presupuesto aprobado y sin causar efectos indeseables significativos.

La evaluación de la efectividad supondrá analizar si el programa es el medio más apropiado para alcanzar sus objetivos o, de otro modo, si existen alternativas más eficientes para cumplir esos objetivos.

Figura 4



Como es fácil deducir (figura 4), la evolución hacia unas técnicas de control más perfectas no se limita, como se hace actualmente, a considerar las realizaciones de un programa comparándolas con los objetivos previstos y el coste, sino que además analiza el interés actual del programa considerando las diversas alternativas para obtener el resultado previsto, la suficiencia de sus objetivos, su diseño, los impactos producidos, deseados y no deseados, la existencia de una relación de causalidad entre las actividades del programa, los resultados obtenidos, y su correlación con la política en que se enmarca.

Se puede afirmar que esta práctica y evolución del control financiero se engloba en una estrategia que pretende lograr con eficacia el cierre del ciclo de la gestión económico financiera. En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que su utilidad está directamente influida por los siguientes condicionantes:

- *Respaldo activo de la dirección.*
- *Ser considerada como una herramienta de mejora de la gestión y de la asignación de recursos.*
- *Adecuado reconocimiento de la unidad de control, que estará en relación directa con su emplazamiento en la organización.*
- *Estar fundamentado en una metodología rigurosa, así como en la independencia y profesionalidad del personal encargado de su aplicación.*
- *Perfeccionamiento permanente.*

Finalmente, cabe señalar que la Intervención General de la Administración del Estado, consciente de la importancia de esta técnica de control, está realizando una labor preparatoria que permita la evolución técnica hacia los términos señalados.

Notas

* S. G. Control Financiero de Programas.
Intervención General de la Administración del Estado.

Bibliografía

AMERICAN SOCIETY FOR QUALITY CONTROL, *Baldrige Award Items*, Milwaukee, 1994.
BOWSHER, C., *Performance Measurement: An Important Tool in Managing for Results*, Washington, 1992.
DUPUIS, J., *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. París, 1991.
GAO. *Managing for Results. Critical Actions for Measuring Performance*. Washington, 1995.
GAO. *Managing for Results. Status of the Government Performance and Result Act*. Washington, 1995.
GODET, M., *Previsión y Planificación Estratégica*, París, Económica - CPE, 1985.
ICCA, *Directives sur les critères de contrôle*, Toronto, 1994.
IGAE., *Normas de auditoría del sector público*. Madrid, 1983.
IGAE., *Manual de control de calidad de los trabajos de auditoría*. Madrid, 1986.
IGAE, *Sistema de análisis funcional y organizativo: una metodología para la evaluación de oficinas*. Madrid, 1993.
IGAE, *Guía de control financiero de programas*. Madrid, 1996.
LIGHT, Paul C., *Monitoring Government: Inspectors General and the Search for Accountability*, Washington, 1993.
MAZMANIAN, D.; SABATIER, P., *Effective Policy Implementation*, Lexington, 1981.
RIST, Ray C., *Program Evaluation and Management of Government: Patterns & Prospects across Eight Nations*. New Jersey, 1990.
SENGWICK, Stephen. *Building a Better Public Service: Who's Responsible*. Secretary's Speech to Parliamentary Library Vital Issues Seminar. 1993.
TREADWAY COMMISSION, Committee of Sponsoring Organizations, *Internal Control - Integrated Framework*, New Jersey, 1992.
OCDE, *La mesure des performances dans l'administration*. París. 1995.
OCDE, *Les mesures des performances et l'établissement de cibles*. París. 1994.
Peter M. SENGE, *The Fifth Discipline Fieldbook*, Doubleday, 1994.

Referencia normativa

REAL DECRETO - LEY 12/1995, de 28 de diciembre, *sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera*.
REAL DECRETO 21288/1995, de 28 de diciembre, *por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado*.
ORDEN DE 24 DE MARZO DE 1995, *por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 1996*.
DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA LEY 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, *por la que se modifica el ámbito de aplicación del sistema normalizado de seguimiento de objetivos*.
ORDEN DE 20 DE ABRIL DE 1994, *por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 1995*.
RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTOS, de 15 de febrero de 1994, *por la que se aprueban los modelos de documentos para el desarrollo de la Orden Ministerial de 14 de julio de 1992, sobre el sistema de seguimiento de programas*.
RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTOS, de 29 de diciembre de 1993, *por la que se aprueban los modelos de documentos para el desarrollo de la Orden Ministerial de 14 de julio de 1992, sobre el sistema de seguimiento de programas*.
DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA LEY 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, *por la que se modifica el ámbito de aplicación del sistema normalizado de seguimiento de objetivos*.
RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTOS, de 13 de octubre de 1993, *por la que se aprueban los modelos de documentos para el desarrollo de la Orden Ministerial de 14 de julio de 1992, sobre el sistema de seguimiento de programas*.

ORDEN DE 28 DE ABRIL DE 1993, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 1994.

CIRCULAR Nº 1/1993, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, de 29 de enero, *por la que se dictan las instrucciones para el ejercicio del Control Financiero de Programas conforme a la Orden de 14 de julio de 1992, por la que se regula el Sistema de Seguimiento de Programas.*

DISPOSICIÓN ADICIONAL SEGUNDA DE LA LEY 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, *por la que se modifica el ámbito de aplicación del sistema normalizado de seguimiento de objetivos.*

ORDEN DE 14 DE JULIO DE 1992, *por la que se dictan las normas para la regulación del Sistema de Seguimiento de Programas.*

ORDEN DE 6 DE MAYO DE 1992, *por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 1993.*

RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTOS, de 20 de febrero de 1992, *por la que se aprueban los modelos de documentos para el desarrollo de la Orden Ministerial de 11 de abril de 1989 sobre Seguimiento de programas.*

RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTOS, de 8 de enero de 1992, *por la que se aprueban los modelos de documentos para el desarrollo de la Orden Ministerial de 11 de abril de 1989 sobre Seguimiento de programas.*

DISPOSICIÓN ADICIONAL SEGUNDA DE LA LEY 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, *por la que se modifica el ámbito de aplicación del sistema normalizado de seguimiento de objetivos.*

ORDEN DE 17 DE ABRIL DE 1991, *por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 1992.*

RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTOS, de 25 de junio de

1991, *por la que se aprueban los modelos de documentos para el desarrollo de la Orden Ministerial de 11 de abril de 1989 sobre Seguimiento de programas.*

RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTOS, de 29 de enero de 1991, *por la que se aprueban los modelos de documentos para el desarrollo de la Orden Ministerial de 11 de abril de 1989 sobre Seguimiento de programas.*

DISPOSICIÓN ADICIONAL DECIMOQUINTA DE LA LEY 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, *por la que se modifica el ámbito de aplicación del sistema normalizado de seguimiento de objetivos.*

ORDEN DE 17 DE MAYO DE 1990, *por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 1991.*

RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTOS, de 29 de junio de 1989, *por la que se aprueban los modelos de documentos para el desarrollo de la Orden Ministerial de 11 de abril de 1989 sobre Seguimiento de programas.*

CIRCULAR Nº 4/89 DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, de 16 de noviembre, *por la que se dictan Instrucciones provisionales para el ejercicio del Control Financiero de Programas establecido por la Orden de 11 de abril de 1989, por la que se regula el Sistema de Seguimiento de Programas.*

ORDEN DE 11 DE ABRIL DE 1989, *por la que se regula el Sistema de Seguimiento de Programas.*

ORDEN DE 13 DE FEBRERO DE 1989, *por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 1990.*

DISPOSICIÓN ADICIONAL DECIMOSEXTA DE LA LEY 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, *por la que se establece el sistema normalizado de seguimiento de objetivos y su ámbito de aplicación inicial.*

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1091/1988, de 23 de septiembre, *Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.*