

asap  
ASOCIACIÓN ARGENTINA DE PRESUPUESTO  
Y ADMINISTRACIÓN FINANCIERA PÚBLICA

N° 48 - NOVIEMBRE 2011

**Asociación Argentina  
de Presupuesto y Administración  
Financiera Pública**  
**asap**

**ASOCIACIÓN ARGENTINA DE  
PRESUPUESTO Y ADMINISTRACIÓN  
FINANCIERA PÚBLICA**

Registro de Propiedad  
Intelectual en trámite.

**NOVIEMBRE 2011**

**PRESIDENTE**  
MARCOS PEDRO MAKÓN

**VICEPRESIDENTE**  
ROBERTO MARTIRENE

**SECRETARIO**  
EDUARDO ALFREDO DELLE VILLE

**TESORERO**  
GRACIELA LA RUFFA

**VOCALES TITULARES**  
*PRIMERO*  
JORGE AMADO  
*SEGUNDO*  
SUSANA VEGA  
*TERCERO*  
JUAN CARLOS VIEGAS  
*CUARTO*  
JORGE SOTELO MACIEL

**VOCALES SUPLENTE**  
*PRIMERO*  
MÓNICA REPETTO  
*SEGUNDO*  
MARÍA LIDIA PARMA  
*TERCERO*  
GUIDO RANGUGNI  
*CUARTO*  
EMILIO NASTRI

**SECRETARIO EJECUTIVO**  
GONZALO M. LECUONA

Los artículos y comentarios  
firmados reflejan exclusivamente  
la opinión de sus autores.

**SUMARIO**

<b>Editorial</b> .....	<b>05</b>
<b>“La Falacia Tecnocrática y la Reforma del Estado”</b> Cristina Zurbriggen.....	<b>07</b>
<b>“La Estimación de Costos en las Entidades del Sector Público. Una Propuesta Metodológica”</b> Marcos Pedro Makón y Raúl Calle.....	<b>21</b>
<b>“El perfil profesional del experto en Planificación de Políticas Públicas</b> Daniel Hernández.....	<b>49</b>
<b>“La Construcción de un Plan Estratégico en un Ente de Control Superior”</b> Aníbal Guillermo Kohlhuber.....	<b>57</b>

*La edición de esta Revista ha estado a cargo de Jorge Amado.*

La Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública – ASAP, presenta el N° 48 de su Revista Institucional, con el objetivo de contribuir con un espacio en el que puedan volcarse las opiniones y discusiones sobre temas relacionados a la gestión del Estado, en todos sus niveles.

En primer lugar, presentamos en este número el trabajo de **Cristina Zurbruggen**, “**La ‘falacia tecnocrática’ y la reforma del estado**”, en el que, a partir del Informe del Banco Mundial de 1997 que destacaba la importancia de las instituciones para el desarrollo económico, tras muchos años de neoliberalismo, la autora sostiene que el Banco Mundial cayó en una “falacia tecnocrática” al proponer una reforma centrada en los aspectos administrativos y gerenciales, orientada solo a lograr mayor eficiencia, sin tener en cuenta la dimensión política, los procesos históricos y las características particulares de cada país. Aquel informe de 1997, propone la autora, aunque tuvo la virtud de poner el tema en el centro del debate político y económico, sus recomendaciones no dieron los resultados esperados en América Latina, donde la debilidad del Estado sigue siendo un problema grave.

En segundo lugar presentamos el trabajo de **Marcos Pedro Makón y Raúl Calle** “**La estimación de costos en las entidades del sector público. Una propuesta metodológica**” a través del cual los autores elaboran una propuesta para mejorar la sustentabilidad de los procesos de asignación y uso de los recursos públicos, adicionando a los criterios tradicionales de análisis del gasto público, elementos orientados a mejorar su eficiencia a través del uso de metodologías para la determinación de costos de la gestión pública. Sostienen los autores que esto implica complementar y enriquecer los análisis de eficiencia en el gasto público que proporciona la técnica de presupuesto por programas, a través del uso de las categorías programáticas del presupuesto, con los conceptos utilizados en los sistemas de costos.

En tercer lugar presentamos el trabajo de **Daniel Hernández** “**El perfil profesional del experto en planificación de políticas públicas**”, a través del cual su autor se propone promover la discusión sobre el perfil profesional de una figura que está débilmente definida en el sector público, la del “experto en planificación de políticas públicas”. Sostiene que la denominación misma de este profesional es preliminar y requiere de una explicación para que comprendamos a qué nos referimos. Propone que otros profesionales como el auditor, el administrador presupuestario, o el experto en administración pública, cuentan ya con un importante consenso y legitimidad. No sucede lo mismo con quienes se desempeñan en el ámbito de la planificación de las políticas.

Finalmente presentamos el trabajo de Aníbal Guillermo Kohlhuber “La construcción de un plan estratégico en un ente de control superior” analiza el hecho de que una importante cantidad de organizaciones de control han confeccionado planes estratégicos, o bien algunos elementos parciales como una herramienta que les permitió orientar su accionar y rediseñar la organización y su relación con los auditados, a los efectos de reducir las debilidades internas (de funcionamiento) y las externas (percepción del control), que hoy están presentes en el sistema de control, reconvertir la organización en un ente que controle eficientemente a la administración gubernamental, mejorando su imagen en la ciudadanía en general. Destaca que la propia INTOSAI ha elaborado su Plan Estratégico para los períodos 2005-2010 y 2010-2015.

Las tareas de difusión de la entidad se complementan con las publicaciones e informaciones que se pueden encontrar en la página [www.asap.org.ar](http://www.asap.org.ar) la que pretendemos se constituya en un punto de encuentro virtual, a través el cual nos hagan llegar sus inquietudes y comentarios.

Buenos Aires,  
Noviembre 2011

## LA “FALACIA TECNOCRÁTICA” Y LA REFORMA DEL ESTADO

Cristina Zurbriggen

*En 1997, el Banco Mundial publicó un influyente informe en el que, tras muchos años de neoliberalismo, destacaba la importancia de las instituciones para el desarrollo económico. Aunque tuvieron la virtud de poner el tema en el centro del debate político y económico, las recomendaciones del Informe no dieron los resultados esperados en América Latina, donde la debilidad del Estado sigue siendo un problema grave. El artículo sostiene que el Banco Mundial cayó en una “falacia tecnocrática” al proponer una reforma centrada en los aspectos administrativos y gerenciales, orientada solo a lograr mayor eficiencia, sin tener en cuenta la dimensión política, los procesos históricos y las características particulares de cada país.*

La caída del Muro de Berlín, la desaparición de la Unión Soviética y la crítica al Estado benefactor dieron paso al triunfo del capitalismo y a la consolidación del paradigma neoliberal de desarrollo. El mercado se convirtió así en el único capaz de reflejar y canalizar los diversos intereses de la sociedad, garantizar el crecimiento económico y la movilidad social. Estas ideas tuvieron un fuerte impacto en América Latina, propiciadas por el agotamiento del modelo de sustitución de importaciones y las crecientes críticas al Estado intervencionista.

A principios de los 90, este nuevo modelo de desarrollo centrado en el mercado fue auspiciado por los organismos multilaterales (sobre todo por el Banco Mundial –BM– y el Fondo Monetario Internacional –FMI–) y

sintetizado en el Consenso de Washington, que incluía una serie de reformas y medidas que tenían que implementar los gobiernos de la región para retomar la senda del desarrollo: disciplina fiscal, liberalización financiera y comercial, apertura total de la economía a las inversiones directas, privatización, desregulación y protección de los derechos de propiedad intelectual de las multinacionales<sup>1</sup>.

A mediados de la década, sin embargo, se produjo una inflexión en el debate internacional. La constatación del bajo desempeño del aparato productivo latinoamericano y la “selección adversa” que este nuevo paradigma trajo consigo hicieron que se comenzara a plantear la necesidad de reconstruir el Estado y reformular su inserción en la sociedad. Los estudios de Peter Evans (1992, 1995) y del propio BM, apoyado en los aportes teóricos de su entonces vicepresidente, Joseph Stiglitz (1999), plantean la necesidad de mejorar las capacidades estatales para edificar una robusta economía de mercado, reconociendo como antecedente el milagro del Sudeste asiático.

En este contexto, el Informe del BM de 1997 titulado «El Estado en un mundo en transformación» representó un hito al plantear la reforma del Estado como un tema clave en la nueva agenda del desarrollo. En el inicio, el Informe formula una afirmación categórica: “Han fracasado los intentos de desarrollo basados en el protagonismo del

<sup>1</sup> Ver John Williamson (1990).

Estado, pero también fracasarán los que se quieran realizar a sus espaldas. Sin un Estado eficaz el desarrollo es imposible"<sup>2</sup>.

A 10 años de la publicación de aquel documento<sup>3</sup>, se impone una reflexión sobre las recomendaciones realizadas y las reformas emprendidas en la región. El objetivo del presente artículo es revisar críticamente la agenda propuesta para la transformación estatal en América Latina y analizar las reformas emprendidas y los principales desafíos pendientes.

## 1. EL ESTADO EN UN MUNDO DE TRANSFORMACIÓN

La experiencia internacional, los nuevos paradigmas institucionalistas<sup>4</sup> y, sobre todo, el crecimiento sostenido de los países asiáticos demostraron que una economía de mercado requiere instituciones "eficaces" para optimizar su desempeño económico. El Informe del BM destaca la importancia crucial de las instituciones gubernamentales y la estabilidad política para lograr un desarrollo económico exitoso en el largo plazo y, particularmente, para el propio funcionamiento de los mercados.

Un Estado eficaz es imprescindible

para poder contar con los bienes y servicios –y las normas e instituciones– que hacen posible que los mercados prosperen y que las personas tengan una vida más saludable y feliz. Así, el Estado es fundamental para el proceso de desarrollo económico y social, pero no en cuanto agente directo del crecimiento sino como socio, elemento catalizador e impulsor de ese proceso (BM, p. 4).

Para ello, se define una selección estratégica de las acciones colectivas que el Estado debe promover, junto con mayores esfuerzos para aligerar la carga que pesa sobre el sector público, mediante la participación de los individuos y las comunidades en el suministro de los bienes públicos fundamentales. En ese sentido, resulta trascendental distinguir entre lo que el Estado debe y lo que no debe hacer.

Esto se traduce en una doble estrategia. Por una parte, se destaca la necesidad de construir un Estado selectivo, centrado en cinco tareas fundamentales, sin las cuales es imposible alcanzar un desarrollo sostenible y compartido y reducir la pobreza: el establecimiento de un ordenamiento jurídico básico; el mantenimiento de un entorno de políticas no distorsivas, incluida la estabilidad macroeconómica; la inversión en servi-

cios sociales básicos e infraestructura; la protección de los grupos más vulnerables; la defensa del ambiente. El segundo aspecto de la estrategia definida por el BM consiste en promover un Estado "más capaz" mediante normas y controles eficaces que pongan límites a las medidas arbitrarias y que luchen contra la corrupción arraigada.

Para llevar adelante este objetivo, el BM recomienda aplicar una serie de transformaciones. En primer lugar, el Estado debe determinar con precisión el alcance de las funciones y actividades que asume y transferir el resto al mercado. Al mismo tiempo, debe incrementar la participación del sector privado en actividades que hasta el momento estaban reservadas al sector público, con el argumento de que el monopolio estatal en temas de infraestructura, servicios sociales y otros bienes y servicios tiende a ser poco eficaz.

A modo de complemento, se plantea la necesidad de fortalecer la capacidad estatal o institucional. El Estado debe garantizar el cumplimiento de sus propias leyes, y debe hacerlo de manera transparente, limpia y sin corrupción, con más participación de la sociedad. El camino es exponer a los organismos estatales a una competencia mayor con el mercado para incrementar su eficacia y su eficiencia, sustituyendo el modelo jerárquico-burocrático por un modelo denominado "nueva administración pública" (New Public Management –NPM–)<sup>5</sup>. Nueva Zelanda es, en este sentido, el ejemplo a seguir. Se hizo especial hincapié en la autonomización de los distintos servicios que presta el Estado, la competencia entre ellos, el control por parte de los consumidores o "clientes" y la

contractualización de sus relaciones.

Es decir, el Informe sugiere un modelo de gestión gerencialista, por el cual el Estado tiene que dejar de ser un proveedor directo para pasar a ser un articulador, un mediador entre los actores de esa compleja matriz de provisión de servicios públicos. En este contexto, las capacidades regulatorias del Estado deben dirigirse, fundamentalmente, a promover la actividad de los mercados, para lo cual es necesario establecer reglas claras de funcionamiento y regulaciones específicas (ad hoc, no de corte keynesiano). Esto generará un marco adecuado en el que se moverán los actores responsables de la provisión de los servicios públicos. Las instituciones públicas, finalmente, tienen que desarrollar capacidades de diseño, evaluación y monitoreo de políticas.

En resumen, de acuerdo con el BM, los gobiernos deben concentrarse en las tareas públicas básicas, aquellas que ni los mercados ni la sociedad civil pueden llevar a cabo: el establecimiento de un orden jurídico necesario, el mantenimiento de un entorno eficaz de políticas macroeconómicas e instituciones financieras, la inversión en servicios sociales básicos e infraestructura, el suministro de una red de seguridad integral para los miembros vulnerables de la sociedad y la protección del ambiente.

## 2. LAS RECOMENDACIONES Y SUS CONSECUENCIAS PARA AMÉRICA LATINA

El nuevo escenario internacional y las recomendaciones dominantes conduje-

<sup>2</sup> BM (1997, p. 26).

<sup>3</sup> La elaboración del Informe generó una intensa discusión en el seno del propio organismo. Por un lado, aquellos que defendían la necesidad de una nueva generación de reformas superadora del Consenso de Washington (posición liderada por Stiglitz), que le otorgara una mayor capacidad de regulación al Estado en aquellos sectores donde el mercado no puede asegurar el desarrollo. Por otro lado, aquellos que sostenían una línea más cercana a la agenda del Consenso de Washington (Burki/Perry). Terminó imponiéndose la primera, por lo que el Informe del Banco Mundial colocó en el centro de su preocupación el desafío de la reconstrucción del Estado y sostuvo que las reformas institucionales constituyen un elemento central para el desempeño de los países, más allá de las reformas económicas y la apertura externa. Este Informe, así como todo el proceso de reformas de segunda generación, generó más consenso que las reformas de primera generación, tanto entre los diferentes sectores de la sociedad como en el sistema político.

<sup>4</sup> En los años 90, el neoinstitucionalismo recibió también un fuerte impulso en el redescubrimiento de las instituciones como conductoras de un desempeño económico de largo plazo en la literatura empírica del crecimiento económico, en oposición a las miradas centradas en el mercado como principal factor del crecimiento (North; Rodrik).

<sup>5</sup> Para un análisis más detallado de los principios de la NPM, v. Peter Aucoin (1990), Christopher Hood (1991), Christopher Pollitt y Geert Bouckaert (2000) y Michael Barzelay (2001).

ron a que América Latina, para lograr crecimiento económico en un contexto de globalización e internacionalización, adoptara el imperativo de la competitividad como eje de la reforma estatal: la idea era fortalecer el mercado y reducir primero, para robustecer después, las capacidades estatales. En aquellos años, ambos principios fueron parte de las metas y los discursos de los presidentes latinoamericanos.

En un primer momento, durante la aplicación de las llamadas "reformas de primera generación", el énfasis estuvo puesto en el objetivo de desregular y reducir el gasto, el tamaño y la intervención del Estado en la economía<sup>6</sup>. En un segundo momento, si bien se mantuvo el signo liberal de los tiempos que corrían, se planteó claramente la necesidad de reforzar la capacidad estatal

y las instituciones<sup>7</sup>. El **cuadro n° 1** enumera las sugerencias del Consenso de Washington y las nuevas recomendaciones.

Estas reformas provocaron dramáticos cambios en la importancia relativa del Estado, cuya esfera de acción se vio disminuida como consecuencia de la desregulación, las privatizaciones masivas y el repliegue de la inversión y el gasto público, para abrir más espacio a la actuación de los agentes privados. Sin embargo, las reformas orientadas a mejorar la eficacia y la eficiencia no dieron los resultados esperados: la dispersión, la descoordinación, la ausencia de control y la falta de evaluación de la gestión pública impactaron negativamente en la calidad de las políticas públicas.

Los resultados fueron pobres. Las

**Cuadro Nro. 1: Consenso de Washington y Consenso de Washington ampliado**

Consenso de Washington	Consenso de Washington ampliado
- Disciplina fiscal	- Gobernanza corporativa
- Reorientación de los gastos del Estado	- Lucha contra la corrupción
- Reforma Tributaria	- Flexibilización del mercado laboral
- Tipo de cambio unificado y libre	- Acuerdos OMC
- Liberalización del mercado financiero	- Mantenimiento de estándares financieros
- Liberalización del comercio.	- Apertura "prudente" al capital
- Apertura a la inversión extranjera directa (IED)	- No intervención en el régimen cambiario
- Privatizaciones	- Banco Central independiente / objetivos inflacionarios (inflation targeting)
- Desregulación	- Redes de seguridad social
- Fortalecimiento del derecho de propiedad	- Políticas focalizadas de reducción de la pobreza (targeted poverty reduction)

Fuente: D. Rodrik (2006).

<sup>6</sup> La discusión sobre el Estado estuvo restringida a cuánto debía reducirse o desmantelarse para garantizar y favorecer un mayor y más rápido crecimiento económico. En tal sentido, en los 80, los gobiernos de Margaret Thatcher en Gran Bretaña y Ronald Reagan en Estados Unidos marcaron el inicio de un proceso de inicio y hegemonía de este nuevo paradigma. En América Latina, el modelo neoliberal tomó fuerza con los gobiernos de Carlos Salinas de Gortari (México, 1988), Carlos Menem (Argentina, 1989), Carlos Andrés Pérez (Venezuela, 1989) y Alberto Fujimori (Perú, 1990). Chile, cuyo ciclo de reformas se inició durante la dictadura de Augusto Pinochet, constituye el ejemplo más exitoso.

<sup>7</sup> Ver Stephen Haggard y Robert Kaufman (1995); Moisés Naím (1995; 2000) y Shahid Burki y Guillermo Perry (1998).

reformas no integraron un todo coherente de políticas que permitiera generar las condiciones mínimas para articular crecimiento económico con equidad social y estabilidad política. Entre 1990 y 2004, el crecimiento económico estuvo por debajo de las expectativas (**ver cuadro n° 2**), mientras que la inequidad en la distribución del ingreso llevó a un profundo descreimiento social hacia el Consenso de Washington. De hecho, en 2005 el ingreso promedio de la población latinoamericana<sup>8</sup> se ubicaba más lejos del de los habitantes de los países industrializados y de otras economías emergentes que en 1990, al inicio de las reformas neoliberales. Su distribución en 2005 era, además, más regresiva que en las economías desarrolladas y

en las de Asia oriental. La situación social en objetivos planteados. (**ver cuadro n° 3**)

Esta situación genera interrogantes. ¿Por qué no se concretó una reforma profunda del Estado, necesaria para retomar las sendas del desarrollo? ¿Se partió de un diagnóstico equivocado? ¿Las recomendaciones no eran correctas? Aunque varios factores jugaron en el proceso, la principal hipótesis es la siguiente: las recomendaciones de reformas no pusieron el énfasis en la dimensión política, es decir, en las reglas del juego del régimen político vigente, ni tampoco en la debilidad del marco político-institucional democrático, que limitó el proceso de transformación y no contribuyó a generar refor-

**Cuadro Nro. 2: Evolución del PBI en el mundo (en porcentaje)**

Regiones	1961-2004	1961-1969	1970-1979	1980-1989	1990-1999	2000-2004
Mundo	1,90	3,35	2,05	1,26	1,22	1,62
Países Desarrollados	2,62	4,25	2,86	2,21	1,79	1,70
Sudeste asiático	5,04	1,62	5,01	5,93	6,53	6,48
América Latina	1,54	2,45	3,11	-0,28	1,32	0,81
África subsahariana	0,55	2,01	1,17	-0,73	-0,57	1,49

Fuente: Banco Mundial: World Development Indicators, BM, Washington, D.C., 2006.

**Cuadro Nro. 3: América Latina, indicadores sociales (1980-2004)**

	PBI per cápita (u\$s PPP)	Pobreza (millones)	Pobreza (% de pob.)	Salario Real (1995=100)	Tasa de desempleo (% fuerza de trabajo)	Población (millones)
1980	7,302	136	40,5	102,7	7,7	343
1990	6,624	200	48,3	96,2	7,2	423
2004	7,75	216	41,7	96,8	10,3	533

NOTA: PIB per cápita, pobreza y población basados en cifras de Cepal para 19 países. La cifra de población excluye cárceles, hospitales y regimientos. El índice de salarios reales es un promedio (ponderado por el tamaño de la fuerza de trabajo en cada año) de índices de salarios reales calculados por la Comisión Económica para América Latina (Cepal) para 12 países. La tasa de desempleo es calculada por Cepal para 24 países.

Fuente: Ffrench-Davis (2005).

<sup>8</sup> El ingreso per cápita latinoamericano subió 0,9% anual, contra 1,8% en EEUU. En 2005 los salarios eran, en términos reales, inferiores a los de 1980.

mas consistentes, coherentes y articuladas en el largo plazo.

### 3. ¿RACIONALIDAD TÉCNICA O RACIONALIDAD POLÍTICA?

Las concepciones predominantes de reforma del Estado, incluido el Informe del BM, partieron de una visión restringida del Estado, limitada al "aparato estatal" e incluso a la administración pública. Esa visión restringida se encuentra en la base de las propuestas de intervención reformadora, con un eje exclusivo en las cuestiones técnico-administrativas. En consecuencia, el enfoque se centró en la dimensión instrumental, lo que hizo que la problemática de la política y del Estado se redujera a cuestiones meramente operativas o procedimentales.

De esta forma, el debate sobre los objetivos de la política y el rol del Estado se desplazó hacia la discusión acerca de los instrumentos, a cómo concretar una buena gestión de los recursos humanos, materiales y tecnológicos. Por ejemplo, mejorar el sistema de información o los procedimientos internos de gestión. Si bien estos aspectos no dejan de ser relevantes para lograr una mejor gestión, no hay que confundir entre instrumentos o paradigmas de gestión por un lado y objetivos y estrategias de construcción y conducción política por el otro.

Se trata de una "falacia tecnocrática". Lo más relevante es cómo el Estado adquiere y ejerce su autoridad para proporcionar y gestionar los bienes y servicios públicos. La definición de los bienes públicos a producir no es neutral, sino que adquiere diferentes contenidos y tiene implicaciones variables, de acuerdo con los objetivos del desarrollo impulsados por una determinada

constelación de poder. La manera en que el Estado administra sus recursos y gestiona sus políticas guarda estrecha relación con los objetivos de acción política y el entorno político-institucional.

En concreto, las recomendaciones del BM redujeron la problemática estatal y la construcción institucional a una cuestión meramente técnica. Ello tuvo consecuencias importantes. En primer lugar, el enfoque de las reformas se focalizó en la eficiencia y no tanto en la efectividad. En segundo lugar, el proceso de reforma del Estado se redujo a las configuraciones administrativas, los procesos y los procedimientos, sin analizar quiénes eran los agentes del cambio y cuáles eran los actores y sus intereses, así como las luchas de poder que estaban en juego. En tercer lugar, el Informe planteó la relevancia de las instituciones para el desarrollo y destacó el papel central de la reglas, ya sean formales o informales, pero no estableció de manera clara cómo las instituciones impactan en la reforma. Esto significa que no hizo hincapié en la viabilidad política como condición necesaria para la realización de un determinado paquete de reformas. Todo esto llevó a que la reforma del Estado encontrara serias dificultades en su formulación e implementación.

Para llevar adelante cualquier proceso de reforma es necesario considerar cómo influye el conjunto de instituciones que han pautado y pautan la forma de ejercer el poder y de desempeñar las funciones estatales en América Latina. Ello remite al estudio de las formas de procesamiento de las demandas, de resolución de los conflictos y de utilización de los recursos públicos en el sistema político. En concreto, las reglas de juego conocidas, practicadas y aceptadas por

los actores que participan del juego político.

Como primer paso en esta dirección, es necesario responder a los siguientes interrogantes: ¿cuáles son las reglas de juego político?, ¿predominan las reglas de juego democráticas? Y, de no ser así, ¿cuáles son las dominantes? Del mismo modo, importa analizar cuánto se acerca América Latina a este modelo y qué consecuencias tiene para la reforma del Estado.

### 4. LAS REGLAS DEL JUEGO Y EL CAMBIO INSTITUCIONAL

Las instituciones son las reglas del juego formales e informales que pautan la interacción entre los actores estratégicos involucrados en el proceso de decisión pública y regulan la forma de procesar demandas, resolver conflictos y distribuir recursos públicos en el sistema político (rol regulativo). Asimismo, dan un marco de estabilidad, garantizando la repetición constante de determinados comportamientos de los agentes que ejercen el poder y de todas las actividades vinculadas a este último (rol normativo). Además, este conjunto de reglas constituye un elemento simbólico a partir del cual los actores interpretan el mundo que los rodea (rol cognitivo). Las instituciones formales dependen de los factores culturales, las normas y los valores de una sociedad. Por lo tanto, los poderes externos tienen serias limitaciones para transmitir a los países en desarrollo los conocimientos existentes so-

bre construcción y reforma institucional. Los cambios culturales requieren mucho tiempo y a corto plazo solo pueden ocurrir en microámbitos, en organizaciones concretas: organizaciones públicas, escuelas, asociaciones comunitarias, etc. (Zurbriggen).

Esto es así porque las instituciones nunca son producto de un acto de voluntad aislado, sino el resultado de un proceso complejo de construcción social que se expresa y adquiere forma en leyes, decretos o resoluciones ministeriales. Por tal razón, las instituciones no pueden ser creadas ni cambiadas por decreto. De allí que los fracasos señalados en materia de reforma administrativa muchas veces se deben a que los esfuerzos se centraron en los cambios formales –cerrar una oficina, crear una nueva, introducir un procedimiento nuevo de gestión– sin tener en consideración la dimensión política de tal reforma. Es decir, cómo los actores políticos estratégicos son capaces de articular intereses, recursos y agendas en decisiones políticas y opciones de acción pública sobre la base de la institucionalidad prevaleciente, ya que los actores políticos están condicionados por el marco institucional y, al mismo tiempo, son capaces de transformarlo<sup>9</sup>.

### 5. LA RELEVANCIA DEL MARCO POLÍTICO-INSTITUCIONAL DEMOCRÁTICO

El proceso de reforma del Estado debería partir de una premisa básica pero

<sup>9</sup> Lo central es comprender que las instituciones son políticas, es decir que son el resultado de un proceso político. No operan en el vacío y no actúan por sí solas. Los individuos que integran las organizaciones las mantienen o las modifican, siendo el Estado una de las organizaciones más relevantes, ya que sus decisiones son vinculantes. Asimismo, las instituciones afectan los resultados políticos a través del proceso de elaboración e implementación de políticas públicas: el proceso de reforma del Estado se puede analizar como una política pública. Y las políticas públicas son el resultado de las transacciones entre los actores políticos estratégicos, pero están influidas por el resultado del modo de trabajo de las reglas de juego político de una sociedad.

muchas veces olvidada: la existencia de un marco político-institucional democrático (Oszlak/O'Donnell). Ello supone ciertas reglas y mecanismos de representación, legitimación y responsabilización<sup>10</sup> que influyen en la elaboración e implementación de las políticas públicas.

Según Robert Dahl (1989), un país entra en la categoría de democrático cuando cuenta con una participación política significativa de la ciudadanía y el ejercicio del debate público está asegurado. Para efectivizar ambas cosas debe aplicarse un conjunto de reglas que garanticen la elegibilidad y la competencia política –elecciones libres y periódicas–, así como ciertas libertades y derechos –de expresión, de asociación, de información, de voto–, junto con el ejercicio de un control final de los ciudadanos en la gestión gubernamental. De acuerdo con estos requisitos, un régimen democrático debe garantizar condiciones mínimas de habilitación ciudadana, lo que significa que los ciudadanos tienen las capacidades indispensables para funcionar como tales.

La participación es fundamental para la consolidación de la democracia, pero para que la democracia exista debe haber, también, un Estado que proteja a los ciudadanos de posibles arbitrariedades y permita un desarrollo pleno de los derechos adquiridos. Un régimen democrático se institucionaliza y funciona gracias al Estado de derecho, lo que implica el imperio de la ley como expresión de la voluntad general, la división de poderes y la legalidad de la administración, especialmente a través de sis-

temas de control y responsabilidad (Díaz).

La garantía de los derechos de los ciudadanos no se logra solo través del control electoral (vertical), sino también mediante el freno del poder al poder mismo (control horizontal) posibilitado por la división de poderes<sup>11</sup>. Este equilibrio es esencial para el funcionamiento democrático y exige una intensa interlocución con la sociedad, que deberá darse en la representación parlamentaria. Por ello, los partidos políticos juegan un rol fundamental en tanto constituyen canales institucionalizados de representación. No hay democracia real sin un sistema eficiente de partidos.

Por lo tanto, un proceso de reforma del Estado debe incluir acciones orientadas a garantizar parlamentos profesionalizados y capaces de controlar la implementación de los presupuestos nacionales, administraciones públicas que rindan cuentas, poderes judiciales independientes e instituciones que equilibren los poderes y fortalezcan el control ciudadano.

En un sistema democrático, las reglas de juego predominantes se han concebido para adoptar decisiones políticas atendiendo a las inquietudes y necesidades de los ciudadanos. Por tanto, las decisiones políticas deben ajustarse al interés general. Para que una sociedad se acerque a ese ideal se torna indispensable la institucionalización de las prácticas democráticas, lo que implica que éstas sean conocidas y aceptadas. Frente a un conflicto de intereses, no basta con recurrir a una nueva regla o una nueva ley y

<sup>10</sup> Ver Adam Przeworski, Bernard Manin y Susan Stokes (1999).

<sup>11</sup> En los países donde la división de poderes se ha consolidado, el Poder Legislativo, en su carácter de representante de la ciudadanía, regula y controla al Ejecutivo. Cuando se produce un conflicto entre ambos, el equilibrio se alcanza a través de la participación del Poder Judicial, cuya función es precisamente dirimir las diferencias de acuerdo con el marco legal vigente.

esperar automáticamente un cambio en el comportamiento de los distintos agentes involucrados. Para que exista una democracia no alcanza con las leyes. En América Latina, la mayoría de los países han establecido los principios básicos del Estado de derecho en sus constituciones y han organizado sus burocracias con reglamentos que las someten al imperio de la ley. Esto, sin embargo, no se cumple en la práctica.

Para comprender los límites de la reforma del Estado en América es relevante determinar, antes que nada, cuáles son las reglas del juego dominantes y desentrañar la matriz político-institucional que emergió en el transcurrir histórico, para analizar cuándo esta matriz se puede caracterizar como democrática.

## 6. EL PARTICULARISMO Y SUS CONSECUENCIAS PARA LA REFORMA DEL ESTADO

Históricamente, el Estado en América Latina estuvo articulado a los partidos o fracciones políticas, es decir, a redes complejas de relaciones de intereses particularistas y corporativos.

En un sistema político de estas características, se fueron consolidando formas de procesar las demandas, de resolver los conflictos, de distribuir los recursos públicos y el poder, orientadas a satisfacer los intereses particulares de personas o grupos y no el bien público. El particularismo<sup>12</sup> no implica una lógica de acción del Estado como aparato, sino que responde a la lógica de los intereses y las formas de legitimación de los

partidos políticos frente a la sociedad. Si los mecanismos de construcción de lealtades de los partidos no son universalistas y programáticos, sino de tipo retributivo, difícilmente se asumirá la reforma del Estado en un sentido gerencialista o realmente weberiano.

Sobre esta matriz político-institucional se pretendió llevar adelante las reformas estatales iniciadas en los 90. La paradoja es que, mientras los líderes desplegaban una retórica liberal, no particularista, las estructuras partidarias caudillistas y la lógica con que estos mismos líderes acumulaban poder diferían claramente con este discurso. Esto les impidió ser coherentes con sus postulados.

Como consecuencia de ello, en los últimos años los gobiernos de la región avanzaron en la construcción de una economía más abierta, alternativa al modelo sustitutivo de importaciones, y en la transformación del Estado, tanto en lo que hace a su peso en la economía como en la forma de su administración pública, sobre la base del modelo de la "nueva administración pública". Sin embargo, las contradicciones entre la retórica y las reformas concretas generaron avances y retrocesos. La incapacidad política para realizar una transformación profunda llevó a los gobernantes a emprender sucesivas reformas en la función pública. El resultado fue una administración pública formalmente weberiana, discursivamente gerencial y realmente fragmentada y con muy escasa capacidad de ser gobernada.

## 6. LOS DESAFÍOS PENDIENTES

<sup>12</sup> Con «particularismo» se hace referencia a «diversos tipos de relaciones no universalistas, desde transacciones particularistas jerárquicas, patronazgo, nepotismo, favores y ventajas, hasta acciones que, según las reglas formales del complejo institucional de la poliarquía, serían consideradas corruptas». En G. O'Donnell (1997, pp. 318-319).

La reforma del Estado tiene que partir de una visión de su rol en el modelo de desarrollo adaptado a cada situación nacional. Esto permitirá disponer de criterios normativos acerca de lo que falta y de lo que sobra en el Estado existente. Es decir, aclarar qué funciones<sup>13</sup> del Estado actual deben ser abandonadas y cuáles deben ser fortalecidas o incorporadas ya que resultan esenciales para el nuevo modelo de desarrollo<sup>14</sup>.

La construcción de las capacidades institucionales no es solo un problema técnico. Es también político; demanda tiempo y no puede lograrse únicamente con una tecnología codificada y disponible en el mercado. Si bien existen ciertas directrices generales acerca del desarrollo de las capacidades del Estado, las respuestas son endógenas y varían significativamente en cada contexto de acuerdo con las configuraciones históricas y políticas (Lopes/Theisohn). La construcción de las capacidades estatales implica también un proceso de aprendizaje condicionado por el tiempo, la historia y el espacio.

Así, la reforma del Estado supone asumir el problema de la adaptación del aparato estatal a las nuevas realidades políticas, económicas y sociales, algo que obviamente puede ser contemplado desde dife-

rentes perspectivas. Por esa razón, ni la reforma del Estado ni la de la administración pública se justifican en sí mismas, sino como instrumento de un modelo de desarrollo que se debe definir políticamente.

La reforma del Estado no será exitosa sin una reforma de los modos de gobierno y una revitalización de la ciudadanía activa. En los países desarrollados, el debate sobre la reforma del Estado se centra en la necesidad de hacerlo más democrático y fortalecer los mecanismos de accountability (Peters). La idea de fondo es que para “actualizar” y “dinamizar” el Estado no solo se requiere de esfuerzos sistematizados por cambiar el modo de hacer las cosas, nuevos instrumentos y “buenas prácticas”. Lo crucial es incorporar procesos de aprendizaje constantes.

Un cambio del modelo de desarrollo –y del modelo de Estado correspondiente– no puede apoyarse en una lógica instrumental. Implica un cambio de actores, de poder, de conocimiento, de habilidades y competencias, y de modelos mentales y valorativos. Al implementar muchas de las recomendaciones de reforma en América Latina, no se tomó en cuenta que el cambio de comportamientos y de cultura política era crucial para lograr un Estado más transparente y libre de corrupción, así como para la

<sup>13</sup> Es imposible formular una lista única de aquellas funciones que debe desempeñar el Estado, así como las formas institucionales que serían deseables, ya que esto depende de cada sociedad. Sin embargo, se cree que existen institucionales universales (generalmente el modelo angloamericano) que todos los países tienen que adoptar si quieren sobrevivir en un mundo en permanente globalización: democracia política; justicia independiente; burocracia profesional, idealmente con reclutamientos abiertos y flexibles; sector de empresas públicas pequeño, etc. Pero no existe “un mismo talle que les va a todos”. Es fácil decir que los países deberían contar con un Estado de derecho o una burocracia profesional. Pero ¿cómo hacen quienes formulan políticas para poner en práctica esas sugerencias? Una vez más, sin algún conocimiento sobre las instituciones realmente existentes, es difícil decir algo útil sobre esta cuestión (Chang).

<sup>14</sup> Aunque no se puede dejar de considerar las fuerzas externas, sobre todo en tiempos de globalización, hay que señalar que la dimensión endógena sigue siendo relevante. El Estado, a pesar de la globalización, la internacionalización de la economía y la integración regional, sigue siendo la matriz institucional articuladora de las dimensiones política, económica y social.

consolidación del Estado de derecho. Tampoco se consideraron suficientemente los factores relacionados con la persistencia de prácticas particularistas, muy arraigadas en las sociedades latinoamericanas.

La ausencia de la dimensión política es quizás la mayor debilidad del Informe del BM. En su momento, éste tuvo la virtud de poner en el centro del debate el tema de la calidad de las instituciones, lo que propició muchos estudios que coincidieron en que la corrupción, la inestabilidad de las “reglas del juego” y el exceso de burocracia son impedimentos significativos para el progreso económico. También tuvo la virtud de generar evidencia empírica acerca de la importancia de los factores institucionales para lograr una buena performance económica y social<sup>15</sup>.

Pero, a pesar de esos esfuerzos, la conexión entre instituciones y desarrollo no se ha profundizado lo suficiente y existe un escaso marco conceptual que identifique qué instituciones, cómo deben combinarse y de qué forma pueden promover el crecimiento. Por otra parte, hay importantes dificultades metodológicas para incluir en las investigaciones las características culturales, sociales e históricas de cada país.

Todos coinciden en que en América Latina hay un entorno institucional democrático de baja calidad. ¿Qué significa esto? Parlamentos de baja profesionalización, que no cumplen funciones esenciales de supervisar al Poder Ejecutivo y controlar la implementación del presupuesto; gobiernos que gozan de una amplia discrecionalidad para diseñar e implementar políticas públicas; la ausencia de burocracias merito-

cráticas; y poderes judiciales débiles, en el contexto de una sociedad civil que no logra ejercer funciones adecuadas de control.

Teniendo en cuenta estos factores, es evidente que, a diez años de la presentación del Informe del BM, la agenda de reforma del Estado continúa pendiente en América Latina. Las reformas no se han realizado de modo consistente en casi ningún país latinoamericano, sea por falta de voluntad política o por falta de capacidades técnicas. Un Estado más eficiente, pero fundamentalmente más democrático, es un desafío aún pendiente, e implica una doble tarea: lograr formas más eficientes de gestión que sean, también, más democráticas. Para ello es necesario profundizar el conocimiento de los procesos políticos y la forma en que ciertas configuraciones políticas influyen en la toma de decisiones y la calidad de las reformas.

La conclusión, entonces, es que las reformas del Estado en América Latina, a pesar de haber logrado algunos avances importantes, han sido, en la mayoría de los casos, insuficientes para producir un nuevo orden estatal conforme a las necesidades del mercado, dentro de un contexto de globalización y frente a los requerimientos de un modelo de desarrollo centrado en la ciudadanía y el bien común.

<sup>15</sup> V. los estudios dirigidos por Daniel Kaufmann en [www.worldbank.org/wbi/governance](http://www.worldbank.org/wbi/governance)

## BIBLIOGRAFÍA

- **Aucoin, Peter:** "Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums" en *Governance* vol. 3 N° 2, 4/1990, pp. 115-137.
- **Banco Mundial (BM):** Informe sobre desarrollo humano 1997. El Estado en un mundo en transformación, Oxford University Press, Washington, D.C., 1997.
- **Barzelay, Michael:** *The New Public Management. Improving Research and Policy Dialogue*, University of California, Berkeley, 2001. [Hay edición en español: *La nueva gestión pública. Un acercamiento a la investigación y al debate de las políticas*, Fondo de Cultura Económica, México, D.F., 2003.]
- **Burki, Shahid J. y Guillermo Perry:** *Más allá del Consenso de Washington: la hora de la reforma institucional*, Banco Mundial, Washington, D.C., 1998.
- **Chang, Ha-Joon:** "Understanding the Relationship between Institutions and Economic Development. Some Key Theoretical Issues", Discussion Paper N° 2006/05, UNU-Wider, Cambridge, 2006.
- **Dahl, Robert A.:** *La poliarquía. Participación y oposición*, Tecnos, Madrid, 1989.
- **Comisión Económica para América Latina (Cepal):** *La protección social de cara al futuro: Acceso, financiamiento y solidaridad*, Cepal, Santiago de Chile, 2006.
- **Díaz, Elías:** *Estado de derecho y sociedad democrática*, Taurus, Madrid, 1992.
- **Evans, Peter:** "The State as Problem and Solution: Predation, Embedded Autonomy and Structural Change" en Stephen Haggard y Robert Kaufman: *The Politics of Economic Adjustment*. International Constraints, Distributive Justice and the State, Princeton University Press, Princeton, 1992.
- **Evans, Peter:** *Embedded Autonomy: States and Industrial Transformation*, Princeton University Press, Princeton, 1995.
- **Ffrench-Davis, Ricardo:** *Reformas para América Latina después del fundamentalismo neoliberal*, Siglo XXI / Cepal, Buenos Aires, 2005.
- **Haggard, Stephen y Robert Kaufman:** *The Political Economy of Democratic Transitions*, Princeton University Press, Princeton, 1995.
- **Hood, Christopher:** "A Public Management for All Seasons" en *Public Administration* vol. 69, primavera de 1991, pp. 3-19.
- **Kingstone, Peter:** "After the Washington Consensus. The Limits to Democratization and Development in Latin America" en *Latin American Research Review* vol. 41 N° 1, 2006, pp. 153-164.
- **Lopes, Carlos y Thomas Theisohn:** *Ownership, Leadership and Transformation: Can We Do Better for Capacity Development?*, Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) / Earthscan, Londres, 2003.
- **Naím, Moisés:** «Latin America: The Second Stage of Reform» en Larry Diamond y Marc F. Plattner (eds.): *Economic Reform and Democracy*, The Johns Hopkins University Press, San Francisco, 1995.
- **Naím, Moisés:** "Washington Consensus or Washington Confusion?" en *Foreign Policy* N° 92, 2000, pp. 87-103.
- **North, Douglass C.:** *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Nueva York, 1990.
- **O'Donnell, Guillermo:** *Contrapuntos. Ensayos escogidos sobre autoritarismo y democratización*, Paidós, Buenos Aires, 1997.
- **Ocampo, José Antonio:** "La búsqueda de una nueva agenda de desarrollo para América Latina", ponencia presentada en la Primera Jornada Nacional sobre Desarrollo, Montevideo, 31 de agosto de 2006.
- **Osborne, David y Ted Gaebler:** *La reinención del gobierno*, Paidós, Barcelona, 1994.
- **Oszlak, Oscar y Ernesto Gantman:** "La agenda estatal y sus tensiones" en *Iberoamericana. Nordic Journal of Latin American Studies*, vol. XXXVII, 1/2007.
- **Oszlak, Oscar y Guillermo O'Donnell:** *Estado y políticas estatales en América Latina: hacia una estrategia de investigación*, documento Cedes / Clacso N° 4, Buenos Aires, 1977.
- **Peters, Guy:** "Globalization, Governance and the State: Some Propositions about Governing", trabajo presentado en el XI Congreso Internacional del CLAD, Guatemala, 7-10 de noviembre de 2006.
- **Pollitt, Christopher y Geert Bouckaert:** *Public Management Reform. A Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford, 2000.
- **Przeworski, Adam, Bernard Manin y Susan Stokes:** *Democracy, Accountability and Representation*, Cambridge University Press, Cambridge, 1999.
- **Rodrik, Dani:** *World Economic Situation and Prospects 2006*, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Nueva York, 2006.
- **Stiglitz, Joseph:** "More Instruments and Broader Goals: Moving Toward the Post-Washington Consensus" en Gudrun Kochendorfer-Lucius y Boris Pleskovic (eds.): *Development Issues in the 21st Century*, German Foundation for International Development, Berlín, 1999.
- **Willianson, John:** *The Progress of Politics Reforms in Latin America*, Institute for International Economics, Washington, D.C., 1990.
- **Zurbruggen, Cristina:** "Estado, empresarios y redes rentistas. El contralor de exploraciones e importaciones (1931-19161). El path dependence de la reformas actuales", tesis doctoral, Universidad Eberhard-Carls, Tubinga, Alemania, 2005.

# LA ESTIMACIÓN DE COSTOS EN LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO. UNA PROPUESTA METODOLÓGICA\*

Marcos Pedro Makón y Raúl Calle\*\*

## INTRODUCCIÓN

El nuevo modelo administrativo de gestión para resultados que están instrumentando la mayoría de los países de América Latina plantea, como una de sus prioridades, pasar de un modelo de administración tradicional, donde se prioriza el control de medios y el cumplimiento de procedimientos formales, a una gestión que privilegie la producción de bienes y prestación de servicios que demanda la sociedad y que posibilite obtener los resultados que mejoren la calidad de vida de la misma.

Este concepto, muy ligado a los criterios de eficacia y efectividad de la gestión pública, requiere como sustento para la toma de decisiones de informaciones ciertas, fidedignas y confiables no sólo sobre los recursos reales y financieros que demanda el Estado para atender la demanda de bienes y servicios sino sobre el costo de los mismos. Los recursos son siempre limitados y, por tanto, se requiere del uso de metodologías y procesos que optimicen su uso y posibiliten lograr mayores niveles de eficiencia en los procesos productivos públicos.

Este trabajo tiene como objeto presentar una propuesta para mejorar la sustentabilidad de los procesos de asignación y uso de los recursos públicos, adicionando a

los criterios tradicionales de análisis del gasto público, elementos orientados a mejorar su eficiencia a través del uso de metodologías para la determinación de costos de la gestión pública. Esto implica complementar y enriquecer los análisis de eficiencia en el gasto público que proporciona la técnica de presupuesto por programas, a través del uso de las categorías programáticas del presupuesto, con los conceptos utilizados en los sistemas de costos.

Para ello, en forma previa, será necesario hacer una clara definición y distinción de los conceptos de gastos y costos y establecer su vínculo con las categorías programáticas y centros de costos, respectivamente. Esto requiere de la utilización del concepto de insumo-producto – elemento básico de expresión de los procesos productivos públicos – tanto desde el punto de vista de gastos como de costos.

En su primera parte, este trabajo resalta los conceptos de los elementos básicos que caracterizan a la técnica del presupuesto por programas, a la contabilidad de costos y a los sistemas de determinación de costos. Se concluye en la conveniencia de desarrollar un sistema de determinación de costos para el ámbito del Gobierno General del sector público el que debe estar interrelacionado con la técnica del presupuesto por programas

\* Este artículo es una síntesis de un trabajo realizado por los autores para el Gobierno de Nicaragua en el marco del Programa de Efectividad para el Desarrollo (PRODEV) del Banco Interamericano de Desarrollo.

\*\* Marcos Makón es Presidente de la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP), Raúl Calle de nacionalidad Boliviana es asesor internacional en presupuesto y estadísticas fiscales.

aplicable a dicho sector. Se considera que para el caso de las empresas públicas, la metodología más adecuada implica la utilización de la contabilidad de costos, elemento básico para la fijación de precios y tarifas y definición de políticas de rentabilidad.

Con base en dicha conceptualización, en la segunda parte se desarrolla una propuesta metodológica simple que permite asignar gastos por categorías programáticas y costos por centros de costos, con el objetivo final de determinar costos por cada uno de los productos que se originan en las instituciones públicas que conforman el Gobierno General.

## 1. DEFINICIONES BÁSICAS

### 1.1. IMPORTANCIA DE LOS ASPECTOS CONCEPTUALES

En esta primera parte se desarrollan los aspectos conceptuales básicos que caracterizan la metodología. Bajo esta premisa se presentan definiciones de costos y gastos, se abordan en forma resumida los temas relacionados con los sistemas de cálculo de costos y la clasificación de los tipos de costos, se desarrolla una aproximación conceptual de la contabilidad de costos en el sector público para luego derivar en las relaciones que deben existir entre el sistema presupuestario y dicha contabilidad. Finalmente se abordan temas relacionados con definiciones sobre tipos de centros de costos, categorías programáticas y la relación entre ambos.

### 1.2. EFICACIA, EFICIENCIA Y ECONOMÍA

Los términos de eficacia, eficiencia y economía se usan en el ámbito del sector público muchas veces en forma equivocada,

por tanto es necesario aclarar estos conceptos a fin de establecer su aporte a la metodología de estimación de costos en las entidades del sector público.

#### a) EFICACIA

Eficacia significa el *cumplimiento del objetivo planificado en un determinado periodo de tiempo*. El grado de eficacia se mide generalmente calculando el grado de obtención del objetivo sin considerar los costos que han significado cumplir con el objetivo. Cuando los objetivos son cuantitativos, como una tasa de crecimiento, no existirá tanta dificultad para medir la eficacia como en el caso de objetivos cualitativos, (calidad de servicio, atención al cliente, etc.); en estos casos será necesario tratar de identificar esos objetivos con una variable susceptible de medida que pueda suplir este inconveniente.

#### b) EFICIENCIA

Eficiencia es un indicador que *relaciona el costo de los recursos utilizados con los objetivos alcanzados*, es decir, en qué medida se ha logrado el objetivo programado con el mínimo de costo empleado. Por ejemplo, se puede relacionar el costo de los insumos utilizados en términos de tiempo empleado en enseñar, libros utilizados u otro tipo de material con el número de alumnos egresados.

#### c) ECONOMÍA

Economía pone de manifiesto si se han *minimizado los costos de los insumos utilizados en el desarrollo de una determinada actividad*, es decir, hace referencia al consumo racional de los factores productivos necesarios para la generación de un producto o servicio determinado.

La *contabilidad de costos resulta imprescindible para medir la eficiencia y la economía*, ya que en estos casos el dato sobre costos de los recursos utilizados es fundamental. Tanto la contabilidad de costos como el método de estimación de costos – que se describen más adelante – al producir información necesaria para medir principalmente los grados de eficiencia y economía de la gestión pública, son un importante insumo al momento de la toma de decisiones en la asignación de recursos en el presupuesto.

## 1.3. COSTOS Y GASTOS

El término “costos”, como expresión de valor, se emplea para designar lo que cuesta un bien o servicio o alternativamente se utiliza para medir los consumos de factores productivos que sirven para fabricar un bien o servicio. La palabra “costo” es un término complejo que se emplea en una variedad de conceptos.

En el caso de la producción industrial los costos son las erogaciones relacionadas directamente con el producto y los gastos son las erogaciones necesarias para hacer posible la fabricación y comercialización de los productos. Según este enfoque, el costo de producción esta conformado por tres elementos básicos: la materia prima, la mano de obra y otros costos de fabricación. Análogamente, el gasto está relacionado con los gastos de comercialización, los gastos de administración y los gastos de financiamiento.

En la literatura contable se define al costo como el conjunto de los consumos necesarios para realizar el proceso de transformación de factores productivos en producción concreta. En tanto que gastos se define como los bienes y servicios que una empresa

(industrial, comercial o de servicios) adquiere y que significa la obtención de una contraprestación real de un bien o servicio.

De acuerdo con la anterior definición los costos se incorporan a los inventarios de productos en proceso y productos terminados y se reflejan como activos en el Balance General; posteriormente, y a medida que los productos terminados se vendan, se agregan al estado de resultados afectando la cuenta de costo de productos vendidos. En cambio, los gastos no forman parte de los inventarios y se registran en el estado de resultados afectando el patrimonio en forma negativa.

Por ejemplo, en una fábrica de muebles, el salario con el que se retribuye a un operario de la sección de ensamblado, es un costo de los productos realizados en dicha sección y que más adelante conformará el costo del producto final (mueble) y se contabilizará como inventario de productos terminados (activos). En cambio, el salario de un auxiliar de contabilidad del departamento de contabilidad, generalmente, se considera como gasto y no como costo, al no poder identificar el aporte de su trabajo con el producto obtenido. Este gasto se imputa al Estado de Resultados y, por tanto, constituyen una expresión negativa en el patrimonio.

En el caso del sector público no empresarial, al no existir la necesidad de establecer márgenes de utilidad o ganancia por venta de la producción institucional, el concepto de costos está asociado a la obtención de información para apoyar decisiones de carácter estratégico en el ámbito fiscal. En este sentido, para definir los conceptos de costos y gastos, desde el punto de vista del sector público no empresarial, se utilizará las definiciones de “insumo costo” e “insumo presupuestario”.

#### 1.4. SISTEMAS DE CÁLCULO DE COSTOS

Un resumen de los sistemas de cálculo de costos más comúnmente utilizados ayudará a interpretar el modelo de estimación de costos que se propone en la presente metodología.

##### a) Costos de absorción

Esta modalidad de costo separa los costos del proceso productivo propiamente dicho de aquellos que no constituyen costos. Según este enfoque en los costos de producción se incorpora sólo a los tres elementos del costo: materias primas, mano de obra y costos de fabricación y se deja fuera los otros tipos de costos a los que se considera como gastos del ejercicio e imputables directamente a resultados, no al costo del producto.

##### b) Costos por órdenes de trabajo

En esta modalidad los costos se asignan y acumulan para cada trabajo y se emplean considerando el tipo de producto y la organización del proceso productivo. En general las órdenes de trabajo se realizan para productos o lotes de productos que son considerablemente distintos o en casos de producción de bienes sofisticados de alto valor que no se producen en series continuas. Cada trabajo es hecho a la medida y el tiempo necesario para llevar a cabo la fabricación de una unidad de producto es relativamente largo. Son ejemplos de este tipo de costos la fabricación de aviones y barcos. En estos casos los elementos de costo se acumulan en las órdenes de trabajo, obteniéndose el costo unitario por la división entre el costo total de producción en la orden de trabajo y el número de unidades de la misma orden.

##### c) Costos por procesos

En el modelo de acumulación de costos por procesos, los costos son acumulados durante un período de tiempo en centros de costo representados por una unidad, departamento o proceso de producción. En general, se utiliza cuando la producción ocurre de forma continua y rutinaria y cuando se producen en serie productos estandarizados para satisfacer demandas uniformes o para acumular existencias en almacén.

La acumulación de los costos se efectúa en las cuentas de cada uno de los centros de costos por los que pasa la producción en serie, traspasándose sucesivamente a las del siguiente centro con el fin de acumular en el último centro los costos totales de una serie o periodos y dividirlos por el número de unidades producidas - hasta ese punto de corte - para obtener el costo unitario. Ejemplos de este sistema es la producción de automóviles, así como de acero y sus derivados.

##### d) Costo completo

En el modelo de costo completo los productos van absorbiendo todos los costos relacionados con su fabricación en cada fase del proceso productivo. En este caso el costo directo, variable o marginal, incorpora a los tres elementos del costo (materias primas, mano de obra y costos directos de fabricación) más los gastos que se consideraban gastos de administración, de comercialización y hasta los de financiamiento. Luego la totalidad de estos costos se clasifican en variables y fijos.

##### e) Costos ABC

Es un método que establece costos basado en actividades que se utilizan para medir costos y desempeño de una institución. El método de costos ABC se basa en las actividades que se desarrollan para producir un determinado producto o servicio donde se trata todos los costos fijos y los directos como si fueran variables y no realiza distribuciones basadas en volúmenes de producción, porcentaje de costeo y otro criterio de distribución.

##### f) Costos históricos

Son los que se determinan una vez cumplido el proceso de producción o finalizado el período de costos.

##### g) Costos estándares

El carácter cada vez más competitivo de los mercados, obliga a las empresas a anticiparse en el conocimiento de costos para poder planear la producción y obtener ventajas en el mercado. Este sistema se diseña fundamentalmente con fines de control y es de gran utilidad cuando se trabaja con presupuestos al posibilitar la proyección de costos y su posterior control con la ejecución real.

#### 1.5. CLASIFICACIONES BÁSICAS DE COSTOS

##### a) Costos por su naturaleza

La clasificación de los costos por su naturaleza se denomina en la metodología de estimación de costos para entidades del sector público como "objetos de costo" y se refiere a aquellos bienes y servicios consumidos por la institución y agrupados en categorías significativas según su naturaleza. El

nivel de desagregación depende de la información requerida por los usuarios de la misma; en lo que respecta a esta metodología la desagregación se debe mostrar en un nivel tal que facilite la asignación de dichos costos a centros de costos y a categorías programáticas, pudiendo agruparse aquellos elementos de la misma naturaleza para los cuales se van a utilizar los mismos criterios de reparto. La clasificación de costos por su naturaleza se realiza a partir del clasificador presupuestario del objeto del gasto, cuya estructura de cuentas ya tiene una agrupación de gastos según su naturaleza.

##### b) Costos directos y costos indirectos

Los costos de los productos empleados en el proceso de producción que desarrollan las instituciones y que originalmente están clasificados en función de su naturaleza (costos en personal, costos en servicios, costos en materiales, etc.), pueden también clasificarse en costos directos y costos indirectos, siendo el objetivo de costo el punto de referencia en base al cual se establece dicha clasificación, dependiendo del nivel de relación existente entre dichos costos y el objetivo de costo propuesto.

A este respecto se debe entender por objetivo del costo todo aquello para lo que se requiere una medición de su costo. Por ejemplo, un producto, un centro de costos o cualquier otra dimensión para la cual se necesite medir costos.

Cuando el objetivo del costo es el producto terminal, los costos serán directos en la medida que pueden ser asignados en forma concreta a dicho producto. Por su parte, serán costos indirectos aquellos que, a pesar de contribuir a la formación del pro-

ducto, no pueden ser asignados de forma directa a estos productos. Por ejemplo, para el producto servicio de atención hospitalaria serán costos directos los sueldos de los cirujanos, en tanto que los gastos por luz, agua, mantenimiento, etc., serán costos indirectos ya que no pueden ser imputados directamente al costo del producto servicio de atención hospitalaria por requerir de un criterio de distribución.

En consecuencia, los costos directos son consumos que se pueden medir y asignar en forma inequívoca a un determinado producto y los costos indirectos son los que se consumen afectando a un conjunto de productos o actividades, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello para su imputación al producto es necesario utilizar criterios de distribución previamente definidos.

Al respecto cabe hacer una precisión sobre los costos indirectos relativos al producto de aquellos costos indirectos generales. Los primeros son costos de naturaleza indirecta vinculados al proceso productivo, como por ejemplo, luz, agua, mantenimiento, etc. Por su parte, los costos indirectos generales, se refieren al costo de las áreas funcionales de conducción superior, contabilidad, recursos humanos, tesorería, almacenes, etc. La inclusión de estos costos indirectos generales en el cálculo de los costos del producto terminal dependerá del sistema de costos utilizados.

En otras palabras, los costos directos pueden ser asignados a un producto o centro de costos en concreto, mientras que los costos indirectos no poseen esa característica, por lo que se hace necesario aplicar

unos criterios de distribución para su imputación al producto o al centro de costos.

#### 1.6. LOS COSTOS EN EL SECTOR PÚBLICO

El sector público abarca todas las instituciones que tienen como responsabilidad la provisión de bienes y servicios públicos y la redistribución del ingreso así como las empresas públicas que pertenecen o son controladas por el gobierno y que desempeñan una función productiva.

El sector gobierno general está conformado por el gobierno central y por las instituciones descentralizadas así como por los gobiernos locales o regionales. El gobierno central aplica impuestos sobre las unidades institucionales residentes y no residentes y destina dichos recursos a la prestación de servicios de carácter colectivo; incurre entre otros, en gastos para educación, salud y asistencia social, seguridad, defensa, relaciones exteriores, justicia y realiza transferencias para financiar actividades en otros entes públicos así como en el sector privado. Las instituciones descentralizadas prestan servicios de diversa naturaleza de carácter no empresarial financiados con recursos propios y con financiamiento otorgado por el gobierno central.

Más allá del gobierno general están las empresas públicas que desarrollan actividades productivas o comerciales en condiciones que pueden ser muy similares a las de las empresas privadas. El gasto de estas empresas corresponde a la compra de insumos productivos, en tanto que sus ingresos son producto de sus ventas. Para financiarse, las empresas públicas deben vender sus productos y cubrir sus costos de tal forma que obtengan la máxima rentabilidad posible.

Delimitado el ámbito del sector público podemos distinguir entre instituciones cuyos ingresos son generados por la venta de bienes o servicios, de aquellas otras en las que sus ingresos son provistos directamente o indirectamente de impuestos de naturaleza obligatoria.

Las instituciones del primer caso tendrán una actividad similar a la del sector privado obteniendo márgenes o resultados desde una perspectiva económico-financiera con criterios utilizados por las empresas privadas. En estos casos la determinación de costos tiene un papel fundamental ya que proporciona toda la información necesaria para la fijación de precios a partir de los costos calculados y otras decisiones de carácter táctico y estratégico orientadas siempre a lograr mejores resultados en el mercado.

En cambio las instituciones que se financian principalmente con impuestos y cuya actividad consiste en la provisión de bienes y servicios de carácter indivisible o que son de uso colectivo, la información de costos debe proporcionar información, principalmente, para programar y evaluar el resultado de la gestión.

En el caso de las instituciones que conforman el sector público no empresarial es muy frecuente el cobro de tasas o precios públicos por las prestaciones de servicios de tal forma que la información sobre el costo de los servicios es de gran utilidad para fijar la cuantía de estas tasas o precios públicos, sin que esto signifique que dicha información lleve a las instituciones a que tengan que recuperar en su totalidad los costos incurridos en la producción de dichos servicios. En este caso la información de costos posibilitará una mejor determinación de los montos por

transferencias con las que normalmente apoya el gobierno central.

Pero el beneficio central que se deriva de la información proporcionada sobre costos es el de contar con elementos para medir la eficiencia en la programación y ejecución de los procesos productivos públicos y complementar los análisis que se realicen para evaluar la ejecución presupuestaria. La información de costos incurridos permite determinar los desvíos con relación a los costos programados en los programas presupuestarios. También se pueden realizar comparaciones entre costos de servicios similares proporcionados por otras instituciones públicas e incluso por el sector privado; un ejemplo concreto son los casos de educación y salud.

En todo caso, la información de costos es una información complementaria a la que aporta la contabilidad patrimonial a través de los estados financieros tradicionales y está dirigida a apoyar el proceso racional de toma de decisiones en una gestión donde los recursos son normalmente escasos y es necesario controlar los niveles de eficacia, eficiencia y economía.

La propuesta metodológica se refiere, tal como se señaló, a las actividades desarrolladas por el Gobierno Central y las instituciones públicas no empresariales con sus peculiares características de organización y financiamiento. En lo relativo al objeto de análisis, el mismo se refiere a los costos de los programas presupuestarios expresados en los presupuestos institucionales.

La propuesta para la estimación de costos en las entidades del sector público se

sustenta conceptualmente, como no podía ser de otra forma, en técnicas de gestión de costos desarrolladas en el sector privado.

### 1.7. LA CONTABILIDAD PÚBLICA Y LA CONTABILIDAD DE COSTOS

La contabilidad pública, como una rama de la contabilidad general, es el conjunto de normas, principios y técnicas contables que se utilizan para la elaboración y suministro de información económico financiera de las instituciones públicas.

En concreto la contabilidad pública tiene el propósito de reflejar toda clase de operaciones y resultados de las actividades que desarrollan las instituciones públicas, para cuyo efecto se la define como un sistema de información sobre los hechos económico financieros que desarrollan las instituciones y que está conformado por sistemas relacionados con la contabilidad patrimonial y la contabilidad de costos.

En este sentido, la contabilidad de costos públicos se define como el subsistema que proporciona información sobre el proceso de formación de costos en la producción de bienes y servicios públicos y suministra información para el análisis y control de la gestión, con indicadores de la eficiencia con que se han empleado los recursos disponibles.

Desde el punto de vista de los sistemas de información, la contabilidad de costos se puede integrar al sistema de la contabilidad pública mediante tres formas:

- Entrada única de datos y tratamiento diferenciado según el subsistema contable que los contemple.

- Obtención de datos previamente procesados por los demás subsistemas contables para su posterior tratamiento en la contabilidad de costos.
- Diseño de fuentes diferenciadas para la obtención de datos.

Para alcanzar la máxima operatividad en el sistema de información, es deseable que exista una entrada única de datos para los distintos subsistemas contables. Con el tratamiento apropiado para cada uno de ellos, y sin perjuicio que para conseguir el suficiente grado de coherencia se establezcan los oportunos procesos de conciliación de la información resultante, obteniéndose un importante efecto de control cruzado.

### 1.8. CONTABILIDAD DE COSTOS Y CÁLCULO DE COSTOS

Con el propósito de delimitar el campo de la contabilidad de costos es necesario hacer una diferencia entre el cálculo de costos y la contabilidad de costos.

El *cálculo de costos* es una función útil en casi toda actividad industrial o social que *se practica a nivel informativo* con el fin principalmente de comparabilidad, así como para conocer su composición o lograr mayor eficiencia en la asignación de recursos.

En cambio, la *contabilidad de costos* implica el *registro metódico de los costos* y la *emisión de informes* y, por tanto, requiere de un ordenamiento sistemático para lograr la recolección de datos, su medición, el registro, el procesamiento y la emisión de informes. Un sistema de contabilidad de costos tiene siempre implícitas múltiples formulas de cálculo.

En este documento se desarrolla una propuesta metodológica que se refiere al *cálculo de costos como un instrumento que permita potenciar las posibilidades de un mejor análisis presupuestario y, por consiguiente, mejorar los criterios para la asignación de recursos en el presupuesto público para los organismos que conforman el gobierno general*.<sup>1</sup> En el documento se toman como referencia los planteamientos teóricos conceptuales generales de la contabilidad de costos para luego derivar la propuesta metodológica.

Aunque la contabilidad de costos se orienta a la determinación de márgenes de utilidad en el sector privado no por ello su utilización pierde valor en el ámbito público donde es necesario aumentar la racionalidad en la toma de decisiones y la gestión responsable de los recursos públicos. Este tipo de *contabilidad es esencial en el caso de las empresas públicas financieras y no financieras*.

### 1.9. CENTRO DE COSTOS

Los centros de costos se pueden definir como los "lugares" donde se usan o consumen los costos (personal, materiales, servicios, etc.) necesarios para el desarrollo del proceso productivo que se lleva a cabo en una institución.

Las categorías que se incluyen en la presente clasificación de centros de costos se estructuran a partir del marco conceptual de la técnica del presupuesto por programas y se definen con la suficiente amplitud para que se puedan aplicar a una multiplicidad de instituciones.

### 1.10. TIPOS DE CENTRO DE COSTOS

a) Centros de costos principales.

Este tipo de centros son los que realizan única y exclusivamente actividades orientadas a la producción de bienes y servicios intermedios directos y terminales.<sup>2</sup>

Así por ejemplo, en el caso de salud el grupo de consultorios para la atención médica externa o los hospitales para la atención hospitalaria, constituyen centros de costos principales. En el caso de educación las aulas para la enseñanza primaria y en el caso de la administración tributaria las oficinas regionales de recaudación son centros principales.

b) Centros de costos auxiliares.

Los centros de costos auxiliares representan unidades que dan apoyo a los centros principales que no se encuentran involucrados de forma directa con la producción terminal. Por tanto, se caracterizan por tener producción intermedia indirecta y se pueden clasificar en centros de costos comunes y centros de costos centrales

Los centros de costos comunes o de apoyo a más de un centro de costos principales pero no a todos tienen producción intermedia indirecta y comprenden los centros que realizan una actividad de apoyo y que, sin afectar de manera inmediata a los costos de los centros principales, son imprescindibles para el desarrollo del proceso productivo de estos; es decir, sus relaciones de condicionamiento con los centros de costos son de carácter indirecto.

Por ejemplo, en el sector de salud

<sup>1</sup> Ver conformación Gobierno General en el punto 6 de este capítulo.

<sup>2</sup> Ver definiciones de productos terminales e intermedios en el punto 12 de este documento.

los laboratorios son centros de costos auxiliares así como los centros de radiografía. En el sector agropecuario los laboratorios de investigación sobre tecnología agropecuaria también pueden constituir centros de costos auxiliares y en el sector de educación las bibliotecas y los laboratorios de informática son centros de costos auxiliares.

Los centros de costos centrales se configuran como aquellos centros que imputan su costo a actividades que condicionan en forma general la producción tanto de los centros de costos principales como de aquellos que tienen producción de apoyo, es decir, realizan actividades de dirección y administración en términos generales.

Por ejemplo, constituyen centros de costos centrales las oficinas de contabilidad, de tesorería, de presupuesto, los almacenes, las oficinas de adquisiciones, los centros de informática y las oficinas de comunicación y acceso a la información.

En este caso, los costos de estos centros no son distribuibles entre los centros de costos principales y forman parte de los gastos generales de la institución.<sup>3</sup>

La utilización de centros de costos se constituye en un mecanismo complementario al de los gastos asignados a las categorías programáticas proporcionando importantes insumos de información para un cálculo más preciso del costo de la producción terminal.

Por ejemplo, para algunos tipos de costo pueden existir mayores posibilidades de identificación inmediata de costos en relación con un espacio físico (oficina, laboratorio, centro deportivo, centro cultural, edifi-

<sup>3</sup> Ver método de costos de absorción en el punto 4.

cio, etc.) que con una categoría programática. En esos casos la utilización de centros de costos facilita la imputación de los objetos de costo a un lugar físico y su asignación posterior a categorías presupuestarias.

#### 1.11. EL PRESUPUESTO Y EL CÁLCULO DE COSTOS

El presupuesto es un instrumento básico de planificación de corto y mediano plazo. En el caso del sector público es, además, el marco jurídico y financiero al que se deben ajustar todas las instituciones públicas.

Entre las técnicas que se han implementado en el sector público para lograr una asignación más racional de los recursos públicos está la técnica del presupuesto por programas, que tiene como objetivo central reflejar los procesos productivos públicos y, por tanto, posibilitar que la asignación de recursos se realice con base en la producción programable

En el contexto de una gestión orientada a resultados la técnica del presupuesto por programas exige un volumen importante de información no siendo suficiente la información de carácter financiero que proporcionan los sistemas tradicionales de contabilidad, por lo que la información facilitada por el cálculo de costos es de gran utilidad.

En este contexto, el cálculo de costos aporta o proporciona información que contribuye a una adopción racional de decisiones en la gestión de los recursos públicos y ayuda en la planificación, presupuestación y control.

#### 1.12. CONCEPTO Y TIPOS DE CATEGORÍAS PROGRAMÁTICAS

Un requisito básico para el diseño e instrumentación del cálculo de costos es contar con una estructura programática presupuestaria que posibilite reflejar relaciones gastos-productos asignados a unidades ejecutoras ya que la definición de este tipo de relaciones es un requisito previo para la determinación de costos por productos.

El criterio básico que orienta la utilización de la técnica del presupuesto por programas es que la misma debe posibilitar expresar en todas las etapas del sistema presupuestario los procesos productivos públicos y, por tanto, las correspondientes relaciones entre la producción pública y los gastos que la misma conlleva.

De ahí surge el concepto básico de acción presupuestaria, como un tipo especial, agregado o combinado de relación insumo-producto que tiene las siguientes características:

- Su producción son bienes o servicios de tipo terminal o intermedio.
- Requiere de recursos reales y financieros asignados a dicha producción.
- Cuenta con una o varias unidades ejecutoras responsables de combinar los recursos reales a efectos de producir los respectivos bienes o servicios.

De lo anterior, se deduce que la acción presupuestaria es una unidad de programación de recursos y, por lo tanto, constituye una categoría programática del presupuesto que tiene una unidad ejecutora

responsable; en el caso que haya más de una unidad ejecutora implicada en la producción, deberá contar con una unidad coordinadora.

El carácter terminal o intermedio de un producto está determinado por el ámbito que abarca el presupuesto y el papel que cada acción presupuestaria desempeña en la tecnología de producción. Así, son bienes o servicios terminales para una institución, los bienes o servicios que justifican su existencia y constituyen nudos terminales de la red de producción en ese ámbito. Por tanto, un producto es terminal de una red de producción, cuando no sufre ningún otro proceso de transformación en la institución que lo origina y condiciona directamente una política y, a veces, otro producto terminal de la misma institución. Son bienes y servicios intermedios, todos aquellos cuya producción es exigida por los productos terminales y, en consecuencia, constituyen nudos intermedios de la red de producción que realiza una institución.

Las categorías programáticas que se utilizan en función del tipo de producto que originan, son las siguientes:

- Programa
- Subprograma
- Proyecto
  - Específico
  - Común
  - Central
- Obra
- Actividad
  - Específica
  - Común
  - Central

<sup>4</sup> MATUS Carlos, MAKON Marcos y ARRIECHE Víctor – Bases teórica del presupuesto por programas, Caracas – Venezuela 1979.

### 1.13. INSUMO COSTO E INSUMO PRESUPUESTARIO

#### a) Insumo costo<sup>5</sup>

El concepto de *insumo costo* se refiere, tal como se señaló, a la utilización de recursos exigida por la producción del período presupuestario, sea en términos reales o financieros. Por tanto, el insumo costo esta conformado por el conjunto de bienes y servicios que se consumen en el proceso productivo.

Así por ejemplo, la depreciación del equipo de computación para la enseñanza de niños es un costo imputable a la producción debido a que expresa el uso de la computadora en el proceso productivo. Esa pérdida de valor que tiene el equipo es la parte que se transforma en insumo costo, en este caso por la utilización del equipo durante el ejercicio presupuestario.

Otro aspecto relacionado con el concepto de insumo costo es el referido a la adquisición y utilización de materiales. En este caso, el concepto de insumo costo se refiere a la utilización total o parcial de dicho material en la producción y no al monto requerido para adquisición de materiales.

Por tanto, se define como *costo en el ámbito presupuestario a los consumos necesarios (insumo-costos) que se incorporan al proceso productivo de las instituciones públicas* y que deben ser expresados mediante una medida y valoración.

#### b) Insumo presupuestario<sup>6</sup>

El concepto de *insumo presupuestario* se refiere a la valoración financiera de los bienes y servicios que son necesarios adquirir en un ejercicio presupuestario para dotar a las instituciones públicas de la capacidad productiva necesaria para la prestación de bienes y servicios públicos. Según esta definición los insumos presupuestarios son los recursos humanos, servicios, materiales y equipos que se requieren para obtener un determinado producto y que no necesariamente significan el costo de dicho producto.

En consecuencia *los gastos*, desde el punto de vista presupuestario, *surgen de obligaciones legalmente exigibles por la prestación de un bien o servicio*, o en las que, en virtud de un acuerdo, la institución se compromete a realizar una actividad sin esperar a cambio una contraprestación efectiva.

De lo expuesto anteriormente, se concluye que no todos los gastos son costos, ni todos los costos son gastos. Por tanto, será necesario reclasificar los gastos distinguiendo los que se incorporarán al cálculo de costos de aquellos que, por su propia naturaleza, no formarán parte de dicho cálculo. Por ejemplo, no se incorporan al costo el valor de los bienes muebles e inmuebles adquiridos (insumo presupuestario) pero si su depreciación que es un insumo costo. Tampoco forman parte de los costos de una institución pública las transferencias otorgadas para financiar gastos de instituciones públicas, los intereses de la deuda originados en desembolsos para apoyo presupuestario y los gastos que corresponden a ejercicios anteriores.

<sup>5</sup> Ibid.

<sup>6</sup> Ibid.

### 1.14. ASIGNACIÓN DE GASTOS A CATEGORÍAS PROGRAMÁTICAS

Con base en las definiciones indicadas en los dos puntos anteriores, cabe concluir que la asignación de gastos a las categorías programáticas del presupuesto está sujeta a las siguientes reglas básicas:

a) Los gastos se asignan a unidades ejecutoras responsables de categorías programáticas.

b) La programación de los gastos y el registro de su ejecución se realiza bajo el concepto de insumo presupuestario.

c) El registro del gasto devengado en cada categoría programática es el “puente” que posibilita vincular los gastos con los costos.

d) Los gastos asignados a las actividades centrales y comunes (cuyas producciones son intermedias indirectas) son gastos indirectos a la producción terminal y, por tanto no son distribuibles presupuestariamente pues son gastos asignados a unidades ejecutoras existentes.

e) Cuando un insumo es utilizado en más de una categoría programática, el gasto se imputa a la categoría programática donde se registra el mayor volumen del mismo. Por ejemplo, un técnico agrícola en una región presta servicios en tareas de investigación y de asistencia técnica a campesinos.

f) Cuando un insumo es utilizado exclusivamente en una categoría programática no puede ser asignado a una actividad central o común. Por ejemplo, compra de medicamentos para hospitales.

Por otro lado cabe señalar que las relaciones gastos-productos dentro de una categoría programática pueden presentar las siguientes variantes que originan diversas formas para determinar costos:

a) Origina un solo producto y todos los insumos están asignados a ella. En este caso el gasto por unidad de producto surge directamente de la asignación presupuestaria.

b) Origina un solo producto y no contiene la totalidad de insumos que demanda dicho producto. Es el caso donde existen recursos humanos que trabajan para varias categorías programáticas y/o las compras y servicios están asignados a otras categorías programáticas.

c) Origina más de un producto y todos los insumos están asignados a la categoría programática correspondiente.

d) Origina más de un producto y no contiene la totalidad de insumos que demanda dicho producto. Es el caso donde existen recursos humanos que trabajan para varias categorías programáticas y/o los gastos en bienes y servicios están centralizados en otras categorías programáticas.

Para la determinación de gastos por productos y consiguiente determinación de costos por productos en los casos b), c) y d), es necesario aplicar los criterios de distribución de costos mencionados en el punto 6 de la segunda parte de este trabajo.

### 1.15. RELACIONES ENTRE CENTROS DE COSTOS Y CATEGORÍAS PROGRAMÁTICAS

Como síntesis final de esta primera

parte, cabe destacar que las relaciones entre centros de costos y categorías programáticas pueden presentar las siguientes situaciones:

- Un centro de costos se corresponde con una categoría programática.
- Un centro de costos se corresponde con más de una categoría programática.
- Una categoría programática puede contener más de un centro de costos.

La identificación de centros de costos ofrece importantes posibilidades de análisis en relación a lo que cuesta la producción terminal de los presupuestos institucionales, específicamente en el caso en que existan dos productos en una misma categoría programática o cuando la prestación de un servicio público se realice mediante una red de unidades organizativas extendidas en un determinado territorio. Por ejemplo, los servicios de salud normalmente se prestan en centros de consulta externa y hospitales distribuidos a nivel local y nacional, lo propio sucede con los servicios de educación cuyos procesos productivos se desarrollan en múltiples unidades educativas dispersas por el territorio. Algo similar sucede con los servicios de investigación en tecnologías agropecuarias.

En consecuencia, los “centros de costos” asociados a las categorías programáticas facilitan el cálculo de costos de estas últimas a partir de información que proviene de los correspondientes centros.

Paralelamente, el conocer el costo de un centro puede, en algunos casos, ser más relevante que el propio cálculo de los costos de la producción en dicho centro. Se trata básicamente de los casos en que la producción terminal de la institución, o determinados

programas de una institución no es cuantificable. Así por ejemplo, la determinación del cálculo de costos de un juzgado del crimen, de una embajada del país en el exterior, de una comisión de la función legislativa puede ser de gran utilidad para la asignación y evaluación de los recursos que se les asignan.

## 2. MARCO METODOLÓGICO

### 2.1. IMPORTANCIA DE LA METODOLOGÍA

Tal como ya se señaló, el objetivo del cálculo de costos en las instituciones públicas no empresariales es el de proporcionar información útil a los diferentes usuarios para la toma de decisiones orientadas a mejorar la eficiencia de la gestión pública. En primer lugar a las propias instituciones públicas que llevan cabo los procesos productivos; en segundo lugar, a las instancias que tienen a su cargo la regulación y supervisión de los procesos presupuestarios y de gestión administrativa y, en tercer lugar, a las autoridades superiores del gobierno. Por otro lado, posibilita que la población, receptora final de la producción pública, conozca el costo de dicha producción y las medidas que se han adoptado para disminuir el mismo sin afectar la calidad de la producción de bienes y servicios.

En resumen, la metodología para el cálculo de costos de la gestión pública posibilita:

- Brindar elementos de juicio sólidos para las negociaciones de los presupuestos institucionales con el órgano rector del sistema presupuestario durante la formulación del presupuesto.
- Contar con información sobre la evolución de los costos de producción de bienes y servicios y, por tanto, de los nive-

les de mejora o deterioro en la eficiencia de la gestión de las instituciones públicas, a efectos de adoptar las medidas correspondientes.

- Complementar y enriquecer los análisis que se realicen de la ejecución físico-financiera del presupuesto a través de la medición de la evolución de los costos incurridos para la producción de bienes o prestación de servicios.
- Mejorar y ampliar el control de la gestión pública por parte de los órganos rectores del sistema presupuestario y del control externo.

### 2.2. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS

La metodología para el cálculo de costos se considera como un proceso en el que se lleva a cabo la transformación de datos de entrada a fin de obtener salidas de información que permitan determinar el costo de la producción pública de bienes y servicios.

Para que la metodología sea operativa requiere información de la ejecución financiera del presupuesto de gastos y de los sistemas de recursos humanos, de compras y contrataciones, de inventarios y de administración de bienes.

La metodología que se presenta plantea, como principio fundamental, la obtención de costos identificando los “centros de costo” y su vinculación con las categorías programáticas que se utilizan en el proceso presupuestario. Por tanto, complementa y enriquece los criterios para analizar las asignaciones de gastos a las categorías programáticas que se realiza al momento de formular los presupuestos.

La metodología reúne las siguientes características básicas:

#### Adaptabilidad

Entendiéndose este concepto como la posibilidad de su aplicación al mayor número de instituciones del sector público no empresarial.

#### Flexibilidad

La metodología debe ser lo suficientemente flexible para que, respetando las características de los procesos productivos de las instituciones públicas, pueda ser aplicada a cualquier institución pública y pueda generar información para los distintos usuarios y en distintos espacios de tiempo.

La aplicación práctica de la metodología requiere de la elaboración de *tablas de equivalencia* donde se muestran la correspondencia entre los objetos de gastos y de costos y entre los centros de costo y las categorías programáticas.

### 2.3. PRINCIPIOS BÁSICOS

Existen unos principios de determinación de costos que deben ser tomados como referencia cuando se establezcan los procedimientos para su cálculo.

En primer lugar, *no deben cargarse costos antes que los mismos se hayan producido*. Por ejemplo, el costo de los materiales de oficina se determina una vez se tenga información sobre el uso de dichos materiales en la generación del producto terminal o intermedio y no con la información de la ejecución financiera del presupuesto.

En segundo lugar, los consumos deben ser ciertos aunque su cuantía no esté perfectamente determinada. Así por ejemplo, cuando se calculan costos en períodos de cierre contable se deben considerar como costos aquellos que, aunque, no han sido facturados, el consumo ha tenido lugar, ha sido cierto, aunque su cuantía será aproximada al no haberse recibido el documento que certifique el importe exacto.

En tercer lugar, el costo debe referirse al período de cálculo. Si por ejemplo se ha cargado un costo en un determinado período por 10 pesos y cuando se recibe la correspondiente factura el valor es de 15, el exceso de 5 que no fue considerado en el cálculo original tampoco será incluido en los costos del periodo siguiente.

#### 2.4. LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN REQUERIDOS

Las informaciones de entrada básica se originan en el registro de la ejecución financiera del presupuesto de gastos. Sin embargo, esta información por sí misma es insuficiente para llevar a cabo un adecuado proceso de cálculo de costos. Esta insuficiencia generalmente se deriva del nivel de agregación con el que se registra la ejecución de los presupuestos.

La metodología que se propone parte del supuesto de que en toda organización existen una serie de sistemas administrativos, tales como los de gestión de personal, gestión de compras y contrataciones, gestión de activos fijos y gestión de almacenes que producen información útil para el cálculo de costos.

Las informaciones que se conside-

ran útiles para una aplicación práctica de la metodología y que deben ser obtenidas de los sistemas de gestión son las siguientes:

El sistema de ejecución financiera del gasto, debe proporcionar información sobre el gasto devengado originado por la adquisición de bienes y servicios de forma que facilite la identificación de gastos a nivel de centros de costos y categorías programáticas.

Como ya se mencionó la información que proviene de este sistema no es suficiente, por tanto, será necesario disponer de informaciones adicionales dirigidas, fundamentalmente, al establecimiento de las relaciones entre las categorías de la metodología (objetos de costo, centros de costos, categorías programáticas). Por ejemplo, la información adicional sobre centros de costos deberá referirse a superficie, número de líneas de teléfono, puntos de luz, potencia instalada del centro, etc. Esta información permite, cuando no existe una correspondencia directa entre renglón de costo y centro derivar una relación entre consumos y los centros en que se consumen y entre estos y las categorías programáticas.

El sistema de gestión de personal debe suministrar la información referente a los costos de personal y los tiempos efectivos de trabajo de las personas a los diferentes centros de costos y de categorías programáticas con las siguientes características:

- a) permitir el seguimiento individualizado de personal y,
- b) determinar el costo de personal en relación con los centros y categorías programáticas.

El sistema de compras y contrataciones debe suministrar información sobre los procesos administrativos de compras que se inician con la solicitud de adquisiciones y contrataciones de bienes, obras y servicios, continúan con la selección y adjudicación y culminan con la recepción conforme de los recursos materiales requeridos por centros de costos y categorías programáticas.

El sistema de gestión de activos fijos debe proporcionar los datos referentes al costo de depreciación por centros y categorías programáticas.

El sistema de gestión de almacenes suministra datos relativos al consumo por parte de los centros de costos y de las categorías programáticas sobre los distintos usos de bienes que se consideran almacenables y que se incorporaron al proceso productivo.

Adicionalmente es aconsejable contar con datos de contratos a objeto de recibir información sobre los siguientes tipos de contratos:

- a) contratos por alquileres, seguros y otros servicios cuyo monto es fijo pero tienen vencimiento periódico, generalmente mensual,
- b) contratos por servicios de luz, agua, gas, teléfono, etc. cuyo monto es variable y tienen vencimiento periódico, generalmente mensual y,
- c) contratos por suministro de combustible, papelería, revistas, etc. no tienen vencimiento periódico y que sus montos pueden ser fijos o variables.

#### 2.5. FUENTES PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS COSTOS

La metodología se ha construido a partir de la aplicación del principio de “universalidad”, es decir, que incluye todos los costos que son consumidos por los centros y por las categorías programáticas independientemente del origen de los mismos. En este sentido a continuación se presenta las posibles fuentes para la determinación de costos.

Costos cuyo origen es la ejecución financiera del presupuesto de gastos de la institución. La fuente de información para este caso son los registros de la ejecución financiera del presupuesto de gastos de la propia institución. Así por ejemplo, se incluyen datos sobre los gastos de personal, materiales y suministros, servicios básicos, equipos, etc.

Costos cuyo origen es la ejecución financiera del presupuesto de gastos de otras instituciones. Este acápite comprende los costos derivados de la aplicación de gastos que tienen origen o proceden de los registros de la ejecución financiera del presupuesto de otras instituciones pero que son destinadas a realizar actividades en la institución que está realizando el cálculo de los costos. Por ejemplo, personal asignado a una institución cuyo financiamiento se cubre por el presupuesto de otra institución.

Costos que resultan de procesos de cálculo interno en la institución. En este rubro quedan incluidos los costos que no resultan de un gasto que se origina de una relación con terceros, sino que son una manifestación de costos que deben calcularse internamente en la institución. Por ejemplo, los costos de depreciación.

Independientemente del origen de los costos es necesario definir qué tipo de gas-

tos formarán parte de la metodología para la determinación de costos y cuales deben quedar al margen. Esta discriminación en el tratamiento de la información referida a los gastos dará lugar a los términos “gastos incorporables” y “gastos no incorporables”.

Son “gastos no incorporables” los siguientes casos:

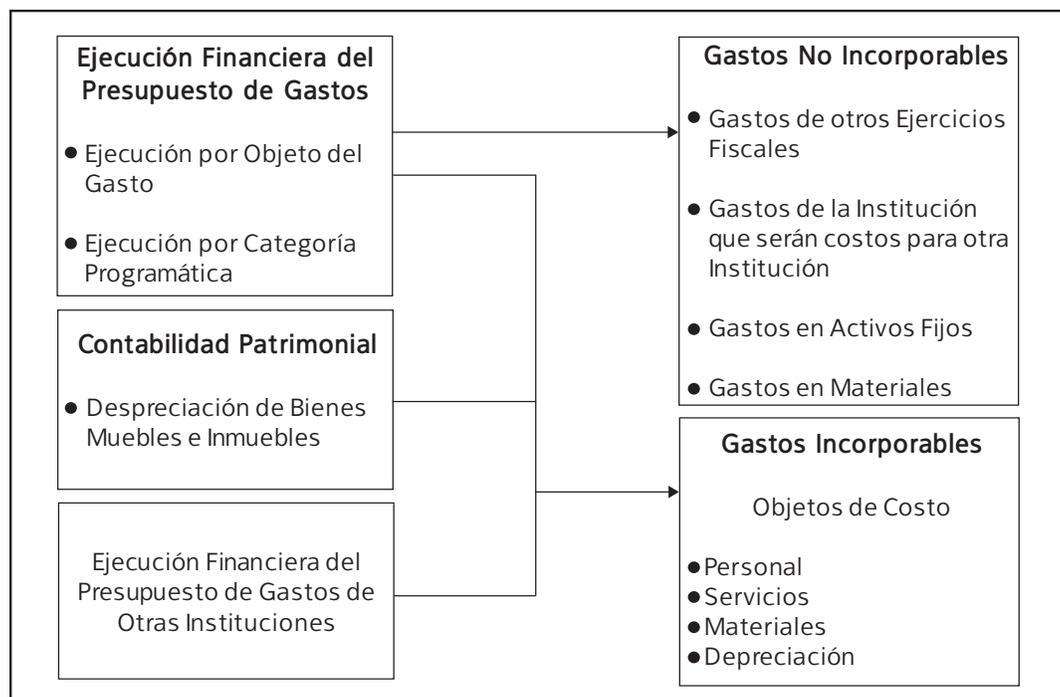
- Gastos de otros ejercicios fiscales y que no se incluyen en la metodología por constituir variables que no corresponden con el periodo objeto de cálculo.
- Gastos que se imputan a la ejecución financiera del presupuesto de la institución y cuyo costo corresponde a otra institución.
- Gastos por compra de activos fijos. En este caso el costo se expresa a través del

cálculo de la depreciación de dichos activos fijos.

- Gastos de materiales que tienen entrada en almacenes y que no son consumidos directamente por uno o varios centros de costos y categorías programáticas. Estos materiales serán considerados costos en el momento que tengan salida de almacén para ser consumidos.

En contraposición a la anterior definición serán considerados como “gastos incorporables” aquellos que originándose en la ejecución financiera del presupuesto (de la propia institución o de otra institución) o que correspondiendo a un cálculo interno se puedan atribuir como costo directo o indirecto a un centro o categoría programática de una institución en la que se está desarrollando el cálculo de costos. (ver cuadro nº 4)

Cuadro Nro. 4: Fuentes para la determinación de costos



## 2.6. CRITERIOS GENERALES DE REPARTOS DE COSTOS INDIRECTOS

Los costos directos de una producción se asignan a la misma, mientras que los costos indirectos deben pasar por una serie de fases que se denomina proceso de reparto de costos indirectos.

Los costos indirectos son los consumos que se realizan en centros de costos y categorías programáticas que no tienen, de manera inmediata, una forma de discriminar su importe en relación a los centros y categorías programáticas que originan producción terminal. Se necesita de métodos de distribución de esos importes para vincular los importes globales en importes desagregados o individualizados.

Una vez identificados los costos indirectos en que se ha incurrido en un determinado periodo y conocida la estructura de centros de costos (centros principales y centros auxiliares) se debe proceder con la distribución de los costos indirectos basándose en determinados criterios de reparto. Esto ocurre cuando un mismo renglón de costo puede afectar a varios centros. Por ejemplo el alquiler de oficinas, la prima de seguros, los servicios de luz y agua, etc., son costos que pueden afectar a varios centros de costo y categorías programáticas. El reparto de dichos costos se efectúa por medio de criterios de reparto a través de los cuales se asigna a cada centro y categoría programática la parte que le corresponde del costo.

Los criterios de reparto son instrumentos que se utilizan para distribuir los objetos de costo entre los centros de costos. Las instituciones deben tener una información mínima, tanto técnica como contable, con el

el fin de establecer los criterios de reparto. Así por ejemplo, será necesario tener información sobre la distribución de personal por centros de costos, las dimensiones del terreno y del edificio, ocupación de cada oficina en el edificio, la localización de los equipos de computación por oficina, etc.

Los criterios de reparto están relacionados, por tanto, con áreas de superficie, tiempo de dedicación del personal, potencia instalada, número de puntos de conexión telefónica, etc. En cualquier caso se debe elegir el criterio que mejor mida el comportamiento del costo.

Estos criterios deben ser entendidos como una orientación ya que serán las características de los procesos productivos institucionales y su organización los factores determinantes para elegir en cada caso uno u otro criterio, dentro de la subjetividad que implica todo reparto.

Estos problemas se presentan tanto en la formulación como en la ejecución financiera del presupuesto de gastos, siendo precisamente la necesidad de generar información para un análisis más detallado de costos la que produce el problema de desagregación de costos indirectos.

Al momento de definirse los criterios de reparto se deben tener en cuenta, como mínimo, los siguientes aspectos:

- *El objetivo de la metodología es la obtención de costos totales por centros de costos y categorías programáticas y, por consiguiente, la determinación de los costos de la producción terminal; por tanto, la definición de criterios de reparto se deberá alinear con dicho propósito.*

- La elección de un criterio de reparto debe estar en función de un *equilibrio razonable entre su costo y el beneficio que proporciona*. Esto significa que siempre será posible identificar criterios que cumplan con los requisitos teóricos pero si su aplicación práctica resulta compleja y poco útil es preferible elegir criterios simples y evitar múltiples criterios de reparto.
- La experiencia práctica nos indica que las instituciones públicas se caracterizan por una utilización intensiva de recursos humanos (costo de personal); en consecuencia, una parte importante de los costos se distribuirían en función de esta característica. Por otra parte, los costos de personal se caracterizan porque tienen una relación con costos como material de oficina, comunicaciones, suministros, etc. y, por tanto, es obvio suponer que donde más personas se encuentren trabajando se deberán utilizar más insumos en promedio lo que de alguna forma justifica el hecho de utilizar con preferencia el criterio para calcular los costos de personal. Para esto último es útil la determinación de indicadores que definan el gasto de funcionamiento por persona ocupada.

En conclusión, el criterio de reparto “tiempo de dedicación de personas a centros de costo o categorías programáticas”, si bien no es el único, al menos es el más representativo en las instituciones públicas intensivas en mano de obra, tales como las que componen el Gobierno General. En consecuencia, una dimensión importante de los costos indirectos se puede identificar con el tiempo efectivo de trabajo de las personas a centros o categorías programáticas.

Por otro lado, es necesario distribuir los costos de los centros de costo auxiliares en-

tre los centros principales. En este caso el mecanismo de distribución consiste en calcular u obtener los costos de los centros auxiliares y posteriormente imputar indirectamente a los centros receptores que en este caso son los centros principales de acuerdo a los criterios antes señalados. El mecanismo con relación a las categorías programáticas que ceden sus costos a otras categorías programáticas es similar al señalado en el caso anterior, con las siguientes características. Los gastos de las actividades comunes deben repartirse entre los programas que condicionan, mientras que en el caso de actividades centrales los gastos propios de sus unidades ejecutoras no se reparten. Sólo se reparten los gastos asignados a estas últimas actividades que corresponden a toda la institución, tales como servicios básicos, compras centralizadas, etc.

A título de ejemplo se pueden mencionar, adicionalmente, algunas bases particulares de reparto que la teoría contable ha venido utilizando:

- Número de líneas telefónicas
- Número de usuarios
- Número de equipos de computación
- Tiempo efectivo de trabajo por persona
- Potencia instalada
- Puntos de luz
- Superficie
- Unidades consumidas
- Unidades Producidas
- Volumen

## 2.7. CRITERIOS PARA CALCULAR EL COSTO DE PERSONAL

Los costos de personal son los que reflejan la relación de la institución con las personas; por tanto, incluye los costos que se

derivan de una relación laboral o que son consecuencia de esa relación (la seguridad social o las indemnizaciones).

El sistema de gestión de personal debe suministrar todos los datos relativos a nóminas donde se incluyen el gasto en salarios y otros gastos de personal que se derivan de una relación laboral en sentido amplio, esto es, incluyendo personal contratado, personal fijo, personal interino, etc.

Complementariamente será necesario que el sistema de información de ejecución financiera del presupuesto de gastos proporcione datos relativos, por ejemplo, a los gastos en cursos de capacitación, gastos en transporte de personal, gastos por dotación de vestuario, rubros que normalmente forman parte del costo de personal, pero no están incluidos tanto en las partidas de gastos de personal como en los sistemas de proceso de nómina.

Con relación a la información que proviene del sistema de gestión de personal se deben hacer las siguientes consideraciones. Al cierre del periodo objeto de cálculo la información sobre los costos de personal deberán incluir las remuneraciones que se deben al personal en el momento de finalizar dicho periodo. Aunque el criterio de registro de los gastos en la ejecución financiera del presupuesto es el devengado, generalmente se producen retrasos de orden administrativo que impiden conocer el dato real en el mes en que se devenga el gasto de personal. Por otro lado, se deberán eliminar los reintegros, es decir, los montos pagados al personal por errores en el proceso de nómina y que debiendo ser reintegrados no fueron realizados en el momento en que se procesa la información sobre costos de personal.

Los requerimientos de datos sobre personal para el funcionamiento de la metodología que se presenta deben referirse a los siguientes aspectos: a) asignación de personas por centro de costos, b) asignación de personas por categoría programática, c) determinación del costo por centro de costos y d) determinación del costo de personal por categoría programática.

a) Asignación de personas por centro de costos

Para establecer el costo de personal por centro de costos las personas deben estar asociadas o asignadas a uno o varios centros de costos. Por ejemplo, si una institución define como centro de costos la oficina de presupuestos el sistema de gestión de personal debe proporcionar información de las personas asignadas a dicho centro.

También se debe obtener información que se refiere a personas que cambien de centro de costos, así como a variaciones ocasionadas por bajas e incorporaciones.

Cuando una persona en un período de tiempo haya estado adscrita a más de un centro de costos, es necesario definir el costo que se le asigna a cada centro de costos.

Cuando existan altas o bajas de personas se controlarán aquellos cambios que suponen una variación en cuanto al tiempo efectivamente trabajado por una persona en relación con otra que ha tenido un trabajo continuo.

Con este fin se propone utilizar un índice que haga homogénea la relación persona tiempo. Este índice se denomina

Tiempo Efectivo de Trabajo y se calcula a partir de la relación entre el número de días trabajados por una persona en un centro de costos dividido por el número total de días de un período. El índice será utilizado para asignar personas a los centros de costos en función del tiempo y para obtener el total de tiempo efectivo de trabajo por cada centro de costos.

Si una persona ha trabajado en un solo centro, el Tiempo Efectivo de Trabajo será para el mismo centro y, por consiguiente, su costo estará vinculado a dicho centro. Por el contrario, si ha estado asignada a más de un centro, el costo de cada una de ellas estaría subdividido entre los mismos en proporción al Tiempo Efectivo de Trabajo en cada centro. En este caso el total de Tiempo Efectivo de Trabajo por persona por centro de costo es el dato de referencia que sirve para la distribución del costo de personal por categoría programática, como se verá en el siguiente punto.

#### b) Asignación de personas por categoría programática

Al igual que ocurre con los centros de costos las personas deben estar asignadas a categorías programáticas desde el punto de vista de costos. En este caso la relación persona-categoría programática debe entenderse como el tiempo de trabajo que la persona dedica para la realización de un producto ya sea terminal o intermedio. Así por ejemplo es una práctica en las Universidades que los rectores universitarios destinen un tiempo para la dirección de la universidad y otro para la docencia universitaria. Lo propio sucede con los directores de hospitales y centros médicos de consulta externa donde se comparte tiempo tanto para las tareas de dirección como para la consulta médica.

El procedimiento que se utiliza para el cálculo del tiempo efectivo de trabajo de una persona en una categoría programática es el siguiente:

- Obtener el *tiempo que dedica cada persona a cada categoría programática*. Para obtener este dato cada institución aplicará los criterios que se hayan definido, como por ejemplo, número de horas de clase por materia, número de horas trabajadas, partes de trabajo, dedicación estimada, etc. Este tiempo de dedicación de personas por categoría programática se expresará mediante porcentaje a cada categoría programática.
- Calcular el índice *Tiempo Efectivo de Trabajo por categoría programática* mediante la aplicación del parámetro tiempo efectivo de trabajo por persona calculado en la fase de asignación de personas por centro de costos a los valores de dedicación de personas a las categorías programáticas. El procedimiento de cálculo consiste en multiplicar el valor *total de tiempo efectivo por persona* por el tiempo de dedicación a las categorías programáticas por persona dividido por 100.

#### c) Determinación del costo de personal por centro de costos

La determinación el costo de personal de un centro de costos será la suma del costo de remuneraciones de cada persona asignada a ese centro más la parte que le corresponda de los costos de personal que no sea posible relacionar con una persona en concreto (capacitación, transporte, vestuario, etc.) y que deban ser repartidos, preferiblemente, en función del tiempo efectivo de trabajo por centro de costo. En el caso de que una persona haya estado adscrita a va-

rios centros, el costo de la misma se imputará en proporción al parámetro de tiempo efectivo de trabajo por centro.

#### d) Determinación del costo de personal por categoría programática

El costo de personal por categoría programática será la suma del costo de dedicación de cada persona a su categoría programática, ajustado en función del índice de tiempo efectivo de trabajo por centro de costo, más la parte que le corresponda de los costos de personal que no sea posible relacionar con una persona en concreto (capacitación, transporte, vestuario, etc.) y que deban ser repartidos en función de tiempo efectivo de trabajo por persona.

*Desde el punto de vista de la asignación y registro de la ejecución presupuestaria, si el personal se dedica a trabajar en más de una categoría programática, el gasto en personal se debe asignar a la categoría programática donde la persona destina el mayor tiempo de dedicación.*

*La asignación e información de ejecución de costos de personal por categoría programática es de carácter extrapresupuestaria.*

### 2.8. CRITERIOS PARA DISTRIBUIR EL GASTO DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NO ALMACENABLES

Para el cálculo de los costos de adquisición de bienes y servicios no almacenables la información básica debe ser el sistema de registro de la ejecución financiera del presupuesto de gastos.

Dicho sistema proporciona la información de los bienes y servicios adquiridos que ha de ser utilizada en el cálculo de cos-

tos a nivel de centros de costos y categorías programáticas. Para ello se sustenta en el registro de los gastos devengados producidos por el mismo.

La información adicional que se requiere por centros de costos deberá referirse, por ejemplo, a superficie, número de líneas de teléfono, puntos de luz, potencia instalada, etc. Esta información permite, cuando no existe una correspondencia directa entre renglón de costo y centro, derivar una relación entre consumos y los centros en que se consumen y entre estos y las categorías programáticas.

La información citada posibilita identificar los distintos tipos de distribución que se forman al combinar los centros de costos, las categorías programáticas, los costos directos y los costos indirectos. Entre las combinaciones posibles se pueden dar los siguientes casos:

- Costos directos a centros y a categorías programáticas.
- Costos directos a centros e indirectos a categorías programáticas.
- Costos indirectos a centros y directos a categorías programáticas.
- Costos indirectos a centros y a categorías programáticas.

Un aspecto fundamental en el tratamiento de costos consiste en la posibilidad de trabajar con los datos de las facturas y los contratos para adecuarlos a los requerimientos de la distribución. En el caso de las facturas es necesaria la desagregación de esta información en conceptos más detallados. Así por ejemplo, puede suceder que en una misma factura se incluyan varios gastos y que cada uno de ellos corresponda a cen-

tros y categorías programáticas diferentes.

Por otro lado, existen una serie de prácticas presupuestarias como los anticipos de caja (fondos rotatorios y cajas chicas) que pueden retardar la identificación del gasto en el sistema de ejecución debido a que el reconocimiento del gasto y su registro está sujeto a rendición de cuentas posterior a la entrega de fondos. En los casos en que las rendiciones sean incorporadas a tiempo en el sistema de ejecución del gasto el tratamiento será idéntico a los casos en que los gastos son justificados con facturas o contratos.

## 2.9. CRITERIOS PARA CALCULAR EL COSTO DE ALMACENES

En este punto se describen los aspectos relacionados con la determinación de costos de materiales y productos que se almacenan. Con este propósito se hacen las siguientes puntualizaciones:

- Cuando se adquiere un producto que es almacenable su incorporación al costo del producto no se produce de forma inmediata o simultánea sino que se realiza en el momento de uso o consumo de dicho producto en el proceso productivo.
- La determinación de la categoría de almacenable de un producto deberá ser determinada por las normas de contabilidad general y el carácter del mismo.
- La información sobre los movimientos de almacenes relacionados con productos que se almacenan debe ser proporcionada por el sistema de inventarios.

En consecuencia para la determinación de costos de los productos relacionados al uso de productos y materiales que se almacenan se necesita tener información so-

bre los siguientes aspectos: a) bienes consumidos y b) destinatarios, es decir, el centro de costos y la categoría programática.

La información sobre los consumos será suministrada por el sistema de gestión de almacenes. La elección del tipo de distribución a que corresponde un consumo esta basado en el hecho de que los responsables de los sistemas de gestión de almacenes deben conocer suficientemente los destinatarios de esos consumos lo que hace posible conocer en forma segura su consumo a nivel de centro de costos y de categoría programática.

En el caso de almacenes generales para la institución, los créditos presupuestarios estarán asignados a la categoría programática responsable de la administración de los mismos. En el caso de que haya también almacenes específicos para centros de costos y categorías programáticas, los créditos presupuestarios estarán asignados a cada uno de ellos.

La asignación de costos por el consumo de este tipo de bien a cada centro de costo y categoría programática será realizada utilizando los métodos FIFO, LIFO o cualquier otro que se considere conveniente y su soporte será el documento de salida de almacenes que se utilice.

## 2.10. CRITERIOS PARA CALCULAR EL COSTO DE DEPRECIACIÓN

Con relación a la obtención de costos por depreciación es imprescindible la existencia de un sistema de activos fijos que proporcione datos que alimenten el cálculo de costos.

El sistema de gestión de activos fijos

conoce la adscripción de dichos bienes a centros de costos y categorías programáticas como los ajustes que deben darse por las variaciones que se produzcan durante la vida de los activos.

La depreciación de los bienes se inicia desde el momento en que el bien empieza a entrar en servicio en la institución o cuando no se conozca este dato desde el momento en que es "dado de alta" en la institución.

Por tanto, son objeto de depreciación todos los bienes que, no siendo objeto de un contrato de arrendamiento, son considerados como integrantes del activo fijo de una institución y, por tanto, se destinen a la realización de las actividades de esa institución.

Los sistemas de gestión de activos fijos generalmente proporcionan información en detalle sobre la incorporación, traslado y baja de los bienes inmuebles así como datos relativos a la depreciación de los bienes localizados por centros de costos. No obstante, en el caso de la depreciación de los edificios es necesario adoptar criterios de distribución de su costo que están relacionados, generalmente, con la superficie de las oficinas.

## 2.11. CRITERIO PARA CALCULAR OTROS COSTOS (EJECUCIÓN DE GASTO EN OTRAS INSTITUCIONES)

Es relativamente usual en la práctica presupuestaria encontrar situaciones en las que los gastos son programados e imputados en una determinada institución y el consumo corresponde ser cargado a los procesos productivos de otras instituciones.

Por otro lado, en el propio ámbito de una institución se observa con cierto gra-

do de regularidad casos en los que los gastos son imputados a una determinada dependencia y el consumo corresponde a otra u otras dependencias.

En el primer caso un ejemplo típico es el de los funcionarios asignados a otras instituciones donde el salario está imputado en una institución y el funcionario trabaja en otra institución.

En el segundo caso son los gastos por agua, energía y otros servicios cuyos créditos presupuestarios están centralizados en el centro de costos Dirección de Administración y en la categoría programática Actividades Centrales.

En ambos casos los gastos asignados a la respectiva institución o dependencia deben ser distribuidos y asignados como costos de las instituciones o dependencias donde son efectivamente utilizados, aplicando algunos de los criterios previstos en este capítulo.

Para todas estas casuísticas será el ámbito de la institución y las competencias que tienen asignadas los aspectos que definirán qué aplicaciones de gastos se considerarán como costos procedentes de otras instituciones y dependencias y cuáles no.

## CONCLUSIÓN

En la cadena de valor público se han desarrollado sólidos aspectos conceptuales sobre la vinculación de la producción pública con los resultados e impactos que se obtienen de la misma a efectos de obtener mejoras en la satisfacción de las necesidades de la población, lo que ha dado origen al desarrollo del presupuesto basado en resulta-

dos y el consiguiente uso de indicadores de desempeño. Pero no es menos cierto que para la instrumentación integral de una gestión orientada a resultados es necesario disponer, además, de metodologías adecuadas que posibiliten expresar las relaciones insumo-producto que se dan al interior de las instituciones y valorizarlas tanto en término de gastos como de costos.

Los planteamientos conceptuales y metodológicos que se presentan en este documento tienen como objetivo brindar un aporte al mejoramiento de los procesos de decisión de asignación y uso de los recursos públicos que requieren los bienes y servicios que se produzcan, combinando la utilización de la técnica del presupuesto por programas con las técnicas de estimación de costos, a través de la vinculación de los gastos asignados a categorías programáticas con los costos incurridos en los centros de costos.

La introducción de técnicas de estimación de costos, imprescindibles para medir eficiencia de los procesos productivos, no solo obligan a efectuar replanteamientos y profundizaciones en el uso de la técnica del presupuesto por programas, sino que también valida a dicha técnica como una herramienta idónea para expresar los procesos productivos que llevan a cabo las instituciones públicas, tanto en términos de relaciones insumo-producto como de relaciones entre productos.

La propuesta metodológica que se presenta se refiere a la utilización de un sistema de estimación de costos a ser aplicado al sector público no empresarial o gobierno general y, por tanto, no presenta la rigurosidad en términos de registro metódico y emisión de informes que se requiere para la instru-

mentación de la contabilidad de costos. El objetivo es obtener informaciones adecuadas para mejorar la eficiencia de la gestión pública, tomando como marco de referencia los principios básicos de la contabilidad de costos.

Finalmente cabe señalar que la instrumentación de esta propuesta plantea como requisito esencial contar con sólidos sistemas de información económico-financiera producidos por los sistemas contables, complementados por los producidos por los sistemas de administración de recursos reales (humanos, materiales y de infraestructura), todo ello en el marco en la funcionamiento de un moderno e integrado sistema de administración financiera.

## BIBLIOGRAFÍA

- **Carrasco Díaz, Daniel, Navarro Galera, Andrés, Valencia Quintero, Ma. José, Sánchez Toledano, Joaquín.** Un modelo de cálculo de costes para los servicios públicos municipales: Hacia un sistema integral de información en la administración local. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, No. 5, julio/diciembre 2009.
- **Intervención General de la Administración del Estado.** Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas.
- **Matus Carlos, Makón Marcos y Arrieché Víctor.** Bases teórica del presupuesto por programas, Caracas, Venezuela 1979.
- **Requena Rodríguez, José Ma., Vera Ríos, Simon.** Contabilidad interna (Contabilidad de costes y de gestión), cálculo, análisis y control de costes y resultados para la toma de decisiones, *Ariel Economía*, septiembre 2006 1ra. Edición.
- **Ripoll, Vicente, Balada, Tomas.** Manual de Costes, edición gestión 2000. Barcelona 2003.

### INTRODUCCIÓN

El presente borrador tiene por propósito promover la discusión sobre el perfil profesional de una figura que está débilmente definida en el sector público, la del experto en planificación de políticas públicas. La denominación misma de este profesional es preliminar y requiere de una explicación para que comprendamos a qué nos referimos. Otros profesionales como el auditor, el administrador presupuestario, o el experto en administración pública, cuentan ya con un importante consenso y legitimidad. No sucede lo mismo con quienes se desempeñan en el ámbito de la planificación de las políticas.

Varias razones pueden invocarse para dar cuenta de esta situación, pero dos de ellas merecen ser destacadas. La primera remite a las transformaciones producidas en el concepto y las prácticas de la planificación pública en América Latina desde los años '60 a la actualidad. Desde el ya clásico planificador tradicional, responsable de elaborar programas de desarrollo, sectoriales y regionales para nuestros países en el marco de instituciones funcionalmente especializadas; pasando por el consultor que transfería enfoques y técnicas propias de la planificación corporativa al sector público; hasta llegar a quienes hoy participan del mucho más ecléctico proceso de revalorización de la planificación, mucha agua ha pasado bajo el puente. En el camino, la idea misma de planificación y la figura social del planificador se

ha vuelto multiforme, sus contornos se han desdibujado y no resulta ya fácil reconocerla.

La actual pluralidad de enfoques y tradiciones, que llevan implícita una idea de lo que es y hace el planificador, es otra de las razones que contribuyen a esta situación. Las transformaciones históricas nunca son "claras y distintas". En los mismos procesos conviven enfoques y prácticas diversos que se superponen entre sí. Algunas veces el predominio de algunos paradigmas deja las cosas más claras, al menos en apariencia. Otras veces nos toca vivir situaciones más eclécticas en las que conviven miradas distintas sin que ninguna logre una clara preeminencia sobre las otras. Creemos estar atravesando un momento más cercano a este segundo tipo de situaciones y ello, sin duda, contribuye a explicar el débil reconocimiento social de la figura del experto en planificación.

No se trata de un problema conceptual sino de uno cargado de consecuencias prácticas para cualquier proyecto que, como la red PLANAR, pretenda intervenir en este campo. Una de ellas, la que aquí particularmente nos interesa, es la referida a la formación de profesionales en planificación de políticas públicas. ¿Es necesario formar profesionales en este campo? ¿en qué ámbitos institucionales se desempeñaría? ¿qué desempeños se esperan de él en estos ámbitos? ¿cuáles son los criterios para evaluar su profesionalidad? ¿qué contenidos debería tener su formación? ¿en qué disciplinas debe abreviar? ¿qué tipo de experiencia se requiere

para consolidar su formación? ¿qué modalidades son las más adecuadas para esta formación? Para responder a preguntas como éstas y tomar decisiones es necesario activar la discusión sobre la profesionalidad del experto en planificación y asumir algunas posiciones en ella. Este “borrador para la discusión” pretende contribuir a esta tarea.

#### NOTA METODOLÓGICA

Para ello, la estrategia que adopta es la introducirse en el debate avanzando gradualmente en la elaboración de un documento de perfil profesional del experto en planificación (o la denominación que se escoja) utilizando una de las metodologías disponibles conocida como “análisis funcional”<sup>1</sup>. Esta técnica se plantea responder progresivamente cuatro preguntas básicas. La primera es **qué** se espera que haga un profesional; la segunda, **cómo** se espera que lo haga, la tercera, **en qué contextos** se espera que actúen y, la cuarta, **que debe saber y saber hacer** para desempeñarse de esta forma. El concepto básico es aquí el de **desempeño en situación**. Su naturaleza, calidad y alcance es la referencia básica para organizar los procesos formativos.

Para responder a la primera pregunta (qué desempeño) se utiliza un gráfico de árbol denominado “mapa funcional” que parte de un “propósito clave” de la figura profesional bajo análisis, equivalente al enunciado de misión de una organización. El mapa funcional se construye desagregando este propósito a través de la indagación

de lo que debe suceder para que este propósito se realice. El proceso avanza hasta llegar al nivel de desagregación adecuado. Esta es la fase que se denomina **análisis funcional** y que da nombre a la técnica.

Para responder a la segunda pregunta (cómo se espera que sea ese desempeño) la técnica organiza un conjunto de criterios para la “elaboración de estándares desempeño” agrupados luego en “unidades de competencia”. Lo central de esta fase del trabajo es la formulación de “criterios de realización” que buscan especificar las propiedades o características que debe reunir a un desempeño para ser considerado de calidad o “profesional”. Esta tarea constituye el primer momento de la fase denominada **“normalización de competencias”**.

La tercera pregunta (sobre el contexto en el que se espera que el desempeño esperado se produzca), implica la identificación de variables que describan el alcance o nivel de complejidad de las situaciones con las que se espera que el profesional pueda lidiar. Estos descriptores de la situación permiten diferenciar niveles de competencia de complejidad creciente. Esto constituye el segundo momento de la fase de normalización de competencias.

La cuarta pregunta (qué debe saber y saber hacer para desempeñarse profesionalmente) se centra en la identificación de saberes y experiencias organizadas en función de las áreas y unidades de competencia identificadas. Una quinta fase que puede

<sup>1</sup> Para una visión detallada de la metodología del análisis funcional ver Bob Mansfield y Lindsay Mitchell, **Towards a competent workforce**. Gower, Great Britain, 1996. Para su aplicación en el campo de la formación de posgrado ver Richard Winter y Maire Maisch, **Professional Competence and Higher Education: The ASSET Programme**. Falmer Press, Londres, 1996. Un trabajo más conceptual sobre el desarrollo de competencias profesionales se puede encontrar en, Michael Eraut; **Developing Professional Knowledge and Competence**. Falmer Press, Londres, 1994

añadirse a las anteriores es la de la formulación de estrategias e instrumentos de evaluación de competencias para las distintas unidades. Estas tareas constituyen la fase de **diseño del proceso formativo**.

En lo que sigue se realizan algunas propuestas para iniciar la primera fase de este proceso.

#### 1. PROPÓSITO CLAVE

¿Qué es lo que se espera que haga un experto en planificación de políticas públicas? ¿Cuál es su principal propósito o misión? Para iniciar esta discusión proponemos el siguiente enunciado y pasamos a comentarlo. El experto en planificación pública tiene por misión:

*Asistir a los niveles de conducción del sector público en la formulación, implantación, seguimiento y evaluación de las políticas públicas para fortalecer su consistencia, viabilidad y retroalimentación*

Una primera consideración es sobre la “estructura” del enunciado. Este establece **qué hace** un profesional en planificación pública (*asistir en la formulación, implantación, seguimiento y evaluación de las políticas*), **para quién** realiza esta actividad (*los niveles de conducción del sector público*) y **para qué** (*para fortalecer la consistencia, viabilidad y el aprendizaje*).

La segunda consideración nos introduce ya en cuestiones más sustantivas. El enunciado afirma es que “el planificador no planifica”. Planifica quien gobierna. Lo que el profesional hace es asistirlo. Esto lo aleja de la figura del planificador tradicional que se consideraba a sí mismo responsable de

elaborar los planes que guiarán las políticas. Se trata de una definición importante, por general que parezca, que condiciona el resto del proceso, la dirección que asumirá.

La tercera consideración refiere a quién asiste. Y la respuesta es, precisamente, al gobernante, al que planifica. El profesional brinda, a partir de su expertise, asistencia a quienes tienen alguna capacidad de dirección en el ámbito que se encuentra bajo su gobierno. Se habla aquí de “niveles de conducción del sector público” para abrir deliberadamente el campo de acción del experto en planificación. Obviamente será necesario, en momentos posteriores, diferenciar contextos y situaciones.

La cuarta consideración es la materia del asesoramiento. El enunciado pretende aquí referir la proceso de planificación en sus distintos momentos sin entrar todavía en detalles. Se trata aquí de abrir el campo para incluya desde el análisis de problemas hasta el seguimiento y evaluación de las políticas que buscan abordarlos, pasando por la implantación institucional en los organismos del sector público.

La quinta consideración refiere al objetivo de esta asistencia o a una característica que siempre debe acompañarla: contribuir a que las políticas sean pertinentes, consistentes, viables y abiertas al aprendizaje. Lo que se espera de este profesional es que promueva la calidad de los procesos de planificación aportando su saber y su experiencia.

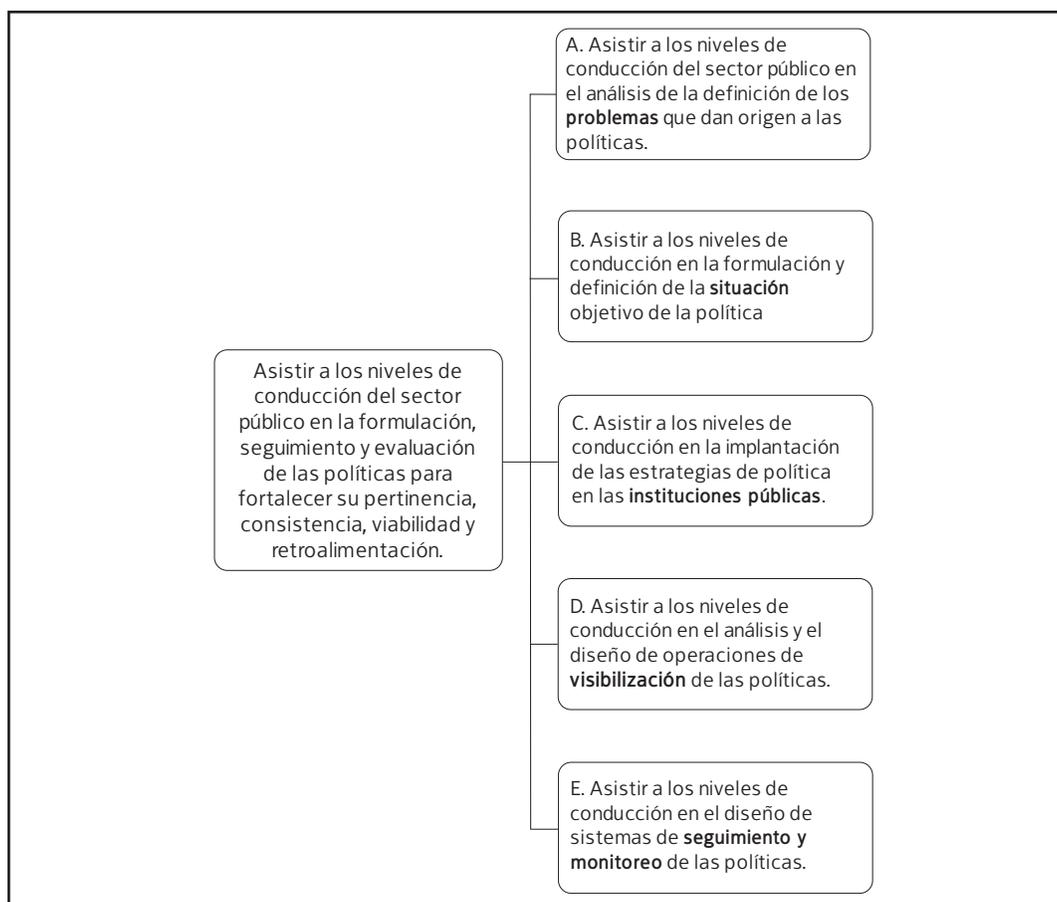
Una última consideración de carácter aclaratorio. Cuando se habla de planificación de políticas no solo nos referimos a las “nuevas” políticas sino también a

las que “están en marcha”. La planificación de políticas no debe identificarse con una tarea de diseño previa a su implementación. La planificación estratégica, como se propone concebirla aquí, es más una cualidad de las políticas, una característica que se predica de ellas, que un verbo que refiera a un momento particular de su desarrollo. El planificador se propone contribuir a que las políticas sean planificadas y respondan a una estrategia, lo cual se aplica tanto a las “nuevas” políticas como a las que ya están implementándose.

## 2. PRIMER NIVEL DE APERTURA

¿Que se espera, en términos de desempeño, de un profesional en planificación para que el propósito presentado en el apartado anterior se realice?. Como ya anticipamos, esta es la pregunta que el análisis funcional utiliza para iniciar el proceso de apertura del perfil o, en los términos de la técnica, su “desagregación”. Para avanzar en la discusión se proponen aquí cinco enunciados que ensayan una primera respuesta y que aquí presentamos y describimos brevemente. (ver cuadro nº 5)

Cuadro Nro. 5



a) *Asistir a los niveles de conducción del sector público en el análisis y la definición de los problemas que dan origen a las políticas.*

Se espera que un experto en planificación de políticas públicas sea capaz de identificar y precisar problemas de política a partir de información y conocimientos relevantes para el actor que asesora, de manera que éste pueda contar con definiciones y análisis que contribuyan a la calidad de la discusión con su equipo y le permitan tomar decisiones oportunas, fundadas y comunicables. Como ya se anticipamos, ésta contribución se aplica tanto a los procesos de diseño o reformulación de políticas como a la mejora de las existentes. El conocimiento del campo y el dominio de métodos y técnicas de análisis de problemas ajustados a través de la experiencia en dinámica real de la toma de decisiones, son recursos críticos para garantizar este tipo de desempeño. El análisis de los procesos y condiciones para la inscripción de estos problemas en la agenda pública y en la agenda de gobierno es otra de las dimensiones críticas de su desempeño profesional en esta área.

b) *Asistir a los niveles de conducción en la formulación, definición de la situación objetivo de la política.*

También se espera que un experto en planificación de políticas contribuya a la formulación y selección de alternativas estratégicas (“hipótesis o apuestas de política”) y la construcción de la situación a la que se pretende llegar a través de la implementación de la estrategia. La “visualización” de alternativas es, tal vez, el momento más “creativo” de la formulación de políticas y, por tanto, el menos formalizable. Sin embargo, este proceso de creación requiere de un arduo trabajo

que abarca tareas tales como el conocimiento de experiencias previas, la selección y el análisis comparado de experiencias análogas, la evaluación de las capacidades y recursos con los que cuenta el actor, ejercicios de simulación, construcción de escenarios, etc. La definición y precisión de la situación objetivo a la que se pretende llegar con la política es parte del proceso de formulación de alternativas. Una asistencia profesional calificada debe también contribuir a la definición, precisión e integración de objetivos; la identificación de los compromisos y conflictos que pueden plantearse entre ellos; la formulación de indicadores que permitan evaluar su concreción en el tiempo; las modificaciones que ellas requieren como resultado del proceso de implementación de la política.

c) *Asistir a los niveles de conducción en la implantación institucional de las estrategias de política en las instituciones públicas.*

Un tercer tipo de contribución que se espera de un profesional en planificación es la “inscripción” o implantación de la política en el entramado de prácticas regulares de las instituciones públicas involucradas (las “cadenas de valor del sector público”). La formulación de políticas tiene consecuencias sobre el desempeño de las instituciones públicas responsables de su implementación o afectadas por ella. Aspectos tales como sus perfiles y volúmenes de producción, presupuestos, programación del gasto, asignación de responsabilidades, procedimientos, marcos normativos procesos de control, suelen requerir modificaciones en las instituciones con distintos grados de complejidad. Las políticas suelen también requerir de acuerdos y compromisos horizontales (otras instituciones públicas) y verticales (otros niveles de gobierno) de distinto tipo para hacer posible

su desarrollo. La evaluación de las capacidades institucionales, las condiciones para lograr estos cambios y estos acuerdos, las tareas e instrumentos para lograrlos debe ser analizadas y diseñadas atendiendo a su grado de complejidad y a su viabilidad para la toma de decisiones. Como en los casos anteriores, esta contribución puede estar referida a nuevas políticas como a políticas en curso.

d) *Asistir a los niveles de conducción en el análisis y el diseño de operaciones de viabilización de las políticas.*

Una cuarta contribución se refiere al análisis de los actores que controlan recursos críticos para el desarrollo de la política, sus capacidades y posicionamientos frente a ella, tanto para evaluar su viabilidad como para construirla a través de operaciones diseñadas y conducidas con este propósito. No solo se trata aquí de la viabilidad ex ante sino también de la identificación y abordaje de los problemas que surgen durante la implementación de las políticas y de las situaciones que en ella se enfrentan. Contar con “mapas de actores intervinientes” y con información relevante sobre ellos para decidir y actuar de manera oportuna e informada en cada situación es un aspecto crítico en el desarrollo de cualquier política. Aportar a esta tarea es también una contribución se espera que un profesional en planificación pública esté en condiciones de realizar.

e) *Asistir a los niveles de conducción en el diseño de sistemas de seguimiento y monitoreo de las políticas.*

La quinta contribución es la definición de los aspectos relevantes de la política que deben ser observados y analizados de manera regular y sistemática para

monitorear su desarrollo y tomar decisiones adecuadas y oportunas que permitan mantener su direccionalidad. La identificación de estos aspectos, la formulación de indicadores que los hagan observables, los procedimientos de registro de la información, las herramientas para su procesamiento y producción de reportes, los escenarios de análisis asociados a la toma de decisiones constituyen actividades de gran importancia en las que se espera el aporte profesional de experto en planificación pública. Los sistemas de seguimiento y monitoreo, y su utilización efectiva por parte de los actores responsables de las políticas, son un requisito básico para el aprendizaje y la conducción estratégica y operativa las mismas.

### 3. PRÓXIMOS PASOS

Como se anunciaba al comienzo, esta primera contribución a la discusión del perfil profesional de experto en planificación pública tiene por propósito dar inicio a un proceso de trabajo con la ayuda de la metodología de análisis funcional.

La discusión de este documento y las decisiones que se tomen sobre las definiciones que este propone constituyen un primer paso de este proceso. La organización de esta discusión es, por tanto, la primera tarea que se propone. Los pasos siguientes serían los que esta metodología prevé:

- i. Avanzar en la desagregación y ajuste del mapa funcional hasta llegar al nivel de desagregación adecuado para definir unidades de competencia;
- ii. Desarrollar la segunda fase de normalización de competencias a partir de las unidades identificadas.

El desarrollo del perfil profesional permitirá realizar un análisis de la oferta de capacitación existente para:

- iii. Reordenarla en función del perfil y sus componentes (unidades de competencia);
- iv. Identificar los vacíos de esta oferta para diseñar procesos de capacitación que los completen;
- v. Organizar estas ofertas en un proceso de formación permanente que garantice la competencia profesional en los desempeños identificados y,
- vi. Diseñar herramientas y procesos de evaluación que permitan reconocer y valorizar los saberes y competencias adquiridas y diseñar trayectorias de formación adecuadas para las personas que quieran desarrollar la profesionalidad que este perfil expresa.

# LA CONSTRUCCIÓN DE UN PLAN ESTRATÉGICO EN UN ENTE DE CONTROL SUPERIOR<sup>1</sup>

Aníbal Guillermo Kohlhuber

## 1. LOS PLANES ESTRATÉGICOS COMO INSTRUMENTO DE GESTIÓN DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS

La gestión por resultados se ha implementado en diversos países con el objetivo principal de incrementar la eficacia y el impacto de las políticas del sector público a través de una mayor responsabilización de los funcionarios por los resultados de su gestión. En el relevamiento de esas experiencias se destacan Canadá<sup>2</sup>, Costa Rica<sup>3</sup>, Estados Unidos<sup>4</sup>, Inglaterra<sup>5</sup>, Nueva Zelandia<sup>6</sup>. En todos estos casos se pueden descubrir algunos rasgos comunes de su experiencia y entre ellos, se destaca el establecimiento de Planes Estratégicos, de mediano a largo plazo<sup>7</sup>.

En cuanto a la República Argentina, el proceso ha comenzado con avances parciales respecto a una serie de organismos públicos o bien a través de Proyectos Piloto de Gestión por Resultados<sup>8</sup>. El proceso de implantación de la Gestión por Resultados que se está efectuando en nuestro país se viabiliza a través de tres instrumentos: los compromi-

dos de Gestión por Resultados (CRG), los Acuerdos Programa (AP) y las Cartas de Compromiso con el Ciudadano (CCC). Los CRG han consistido en compromisos entre la Alta Dirección y las Gerencias Operativas de los entes públicos donde se estipulan resultados, plazos, recursos y responsables. Estos deben estar en consonancia con el Plan Estratégico del Organismo y permiten concretar incentivos interorganizacionales. Los AP han consistido en convenios firmados entre la Jefatura de Gabinete y el Organismo para establecer la relación directa entre recursos y cumplimiento de resultados y las CCC<sup>9</sup> un documento público firmado por el organismo adherente, en el que la entidad explicita ante los ciudadanos su misión y objetivos, los derechos y obligaciones de los usuarios o beneficiarios con relación a los servicios que presta el organismo, la forma de acceder a ellos y la calidad esperable de los mismos.

Todos estos modos de implementación de programas apuntan a mejorar la relación de las organizaciones con los ciudadanos, potenciando su derecho a ser escu-

<sup>1</sup> Este artículo constituye una versión ampliada de la ponencia presentada en el 6to. Congreso Argentino de Administración Pública desde el 6 al 8 de Julio de 2011 en la Ciudad de Resistencia - Chaco.

<sup>2</sup> (Accedido el 04/02/2011) [www.tbs-sct.gc.ca/ppg-cpr/home-accucil-eng.aspx](http://www.tbs-sct.gc.ca/ppg-cpr/home-accucil-eng.aspx)

<sup>3</sup> (Accedido el 04/02/2011) [www.casapres.go.cr/web/docs/plannacional.pdf](http://www.casapres.go.cr/web/docs/plannacional.pdf)

<sup>4</sup> (Accedido el 04/02/2011) [www.treasury.gov/about/organizational-structure/offices/pages/default.aspx](http://www.treasury.gov/about/organizational-structure/offices/pages/default.aspx)

<sup>5</sup> (Accedido el 04/02/2011) [www.cabinetoffice.gov.uk/sites/default/files/resources/coalition\\_programme\\_for\\_government.pdf](http://www.cabinetoffice.gov.uk/sites/default/files/resources/coalition_programme_for_government.pdf)

<sup>6</sup> (Accedido el 04/02/2011) [www.stats.gov.nz](http://www.stats.gov.nz)

<sup>7</sup> (Op. Cit. en Nota 1 - Capítulo Antecedentes Internacionales del documento conceptual Modelo de Gestión por Resultados)

<sup>8</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/cuenta/2009/tomoi/](http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/cuenta/2009/tomoi/)

<sup>9</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.sgp.gob.ar/contenidos/onig/carta\\_compromiso/paginas/que\\_es\\_la\\_carta\\_compromiso.htm](http://www.sgp.gob.ar/contenidos/onig/carta_compromiso/paginas/que_es_la_carta_compromiso.htm)

chados (cuando se elaboran los programas, se diseñan los servicios esenciales, se establecen los atributos de calidad de las prestaciones y se evalúan los resultados), informados (con sencillez, claridad, precisión y oportunamente), respetados (tratados sin discriminación, en forma equitativa y justa), y a recibir una respuesta ante los reclamos y una solución o compensación, si fuera el caso.

Por otra parte la estrategia es el cálculo permanente que “actualiza” al plan en sus modos de operación, de acuerdo con los nuevos datos que surgen de los cambios en el contexto y que requieren ser incorporados al plan para facilitar y sostener la trayectoria prevista hacia los objetivos estratégicos<sup>10</sup>

Los planes estratégicos permiten realizar una reflexión previa y concomitante con la acción para orientarla en el sentido pretendido, enfocar racionalmente las decisiones, reducir el azar y la incertidumbre y consecuentemente anticipar las acciones y decisiones con vistas a los resultados futuros. Para ello prevé opciones de provisión y ordenamiento de medios, establecer hipótesis de acciones para conquistar

el futuro deseado y por último apostar y asumir riesgos para obtener resultados positivos.<sup>11</sup>

## 2. LAS ENTIDADES DE CONTROL SUPERIOR Y LOS PLANES ESTRATÉGICOS

A los efectos de lograr una mejoría en la performance que le compete a las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) se ha podido comprobar que una importante cantidad de organizaciones han confeccionado planes estratégicos o bien, algunos elementos parciales como una herramienta que les permitió orientar su accionar y rediseñar la organización y su relación con los auditados, a los efectos de reducir las debilidades internas (de funcionamiento) y las externas (percepción del control), que hoy están presentes en el sistema de control, reconvertir la organización en un ente que controle eficientemente a la administración gubernamental, mejorando su imagen en la ciudadanía en general. Entre las EFS se destacan a manera de ejemplo las siguientes: Arabia Saudita<sup>12</sup>, Bangladesh<sup>13</sup>, Belice<sup>14</sup>, Bolivia<sup>15</sup>, Brasil<sup>16</sup>, Bután<sup>17</sup>, Colombia<sup>18</sup>, Costa Rica<sup>19</sup>, Dinamarca<sup>20</sup>, Ecuador<sup>21</sup>, Emiratos Árabes Unidos<sup>22</sup>, Estonia<sup>23</sup>, Filipinas<sup>24</sup>, Finlandia<sup>25</sup>,

Honduras<sup>26</sup>, Hungría<sup>27</sup>, Indonesia<sup>28</sup>, Irlanda<sup>29</sup>, Isla Mauricio<sup>30</sup>, Jamaica<sup>31</sup>, Kiribati<sup>32</sup>, Liberia<sup>33</sup>, Lituania<sup>34</sup>, Malasia<sup>35</sup>, Malta<sup>36</sup>, Nepal<sup>37</sup>, Noruega<sup>38</sup>, Nueva Zelandia<sup>39</sup>, Pakistán<sup>40</sup>, Perú<sup>41</sup>, Portugal<sup>42</sup>, Reino Unido<sup>43</sup>, República Dominicana<sup>44</sup>, Rumania<sup>45</sup>, Sud África<sup>46</sup>, Uganda<sup>47</sup> y la elaboración de elementos parciales de

un plan estratégico por parte de países tales como Brunei Darussalam<sup>48</sup>, Chile<sup>49</sup>, Costa de Marfil<sup>50</sup>, Cuba<sup>51</sup>, Estado Federal de Micronesia<sup>52</sup>, India<sup>53</sup>, Islas Salomón<sup>54</sup>, Kenya<sup>55</sup>, Kuwait<sup>56</sup>, México<sup>57</sup>, Nicaragua<sup>58</sup>, Panamá<sup>59</sup>, Puerto Rico<sup>60</sup>, República de Guatemala<sup>61</sup>, República del Salvador<sup>62</sup>, República de Macedonia<sup>63</sup>,

<sup>10</sup> Planificación Estratégica – Profesor Alfredo Ossorio – Jefatura de Gabinete – Secretaria de la Gestión Pública – Pagina 41 – (2002).

<sup>11</sup> (Op. Cit. en Nota 14 – Pagina 15)

<sup>12</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.gab.gov.sa/article\\_e.php?id=32](http://www.gab.gov.sa/article_e.php?id=32)

<sup>13</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.cagbd.org/publication/strategic\\_plan\\_2007-2012.pdf](http://www.cagbd.org/publication/strategic_plan_2007-2012.pdf)

<sup>14</sup> (Accedido el 29/01/2011) [www.audit.gov.bz/downloads/strategic\\_plan\\_2008\\_2013.pdf](http://www.audit.gov.bz/downloads/strategic_plan_2008_2013.pdf)

<sup>15</sup> (Accedido el 23/07/2009) [www.cgr.gov.bo](http://www.cgr.gov.bo)

<sup>16</sup> (Accedido el 25/07/2009) [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)

<sup>17</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.bhutanaudit.gov.bt](http://www.bhutanaudit.gov.bt)

<sup>18</sup> (Accedido el 26/07/2009) [www.contraloriagen.gov.co](http://www.contraloriagen.gov.co)

<sup>19</sup> (Accedido el 25/07/2009) [www.cgr.go.cr](http://www.cgr.go.cr)

<sup>20</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.rigsrevisionen.dk/about](http://www.rigsrevisionen.dk/about)

<sup>21</sup> (Accedido el 26/07/2009) [www.contraloria.gov.ec](http://www.contraloria.gov.ec)

<sup>22</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.saiuae.gov.ae](http://www.saiuae.gov.ae)

<sup>23</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.riigikontroll.ee/tabid/36/language/en-US/language/et-EE/Default.aspx](http://www.riigikontroll.ee/tabid/36/language/en-US/language/et-EE/Default.aspx)

<sup>24</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.coa.gov.ph/Gen\\_Information.htm](http://www.coa.gov.ph/Gen_Information.htm)

<sup>25</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.vtv.fi/en/nao/planning\\_and\\_monitoring\\_documents/other\\_plans\\_and\\_monitoring\\_information](http://www.vtv.fi/en/nao/planning_and_monitoring_documents/other_plans_and_monitoring_information)

<sup>26</sup> (Accedido el 26/07/2009) [www.tsc.gov.hk](http://www.tsc.gov.hk)

<sup>27</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.asz.hu/ASZ/nemzetk.nsf/0/7F04ACBA114AEC96C12573230027C399/\\$File/Strategy\\_of\\_the\\_SAO.pdf](http://www.asz.hu/ASZ/nemzetk.nsf/0/7F04ACBA114AEC96C12573230027C399/$File/Strategy_of_the_SAO.pdf)

<sup>28</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.bpk.go.id/profil/renstra/BPKStraPlan0610.pdf](http://www.bpk.go.id/profil/renstra/BPKStraPlan0610.pdf)

<sup>29</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.audgen.gov.ie/viewdoc.asp?fn=/documents/about/organisation/outputs.htm](http://www.audgen.gov.ie/viewdoc.asp?fn=/documents/about/organisation/outputs.htm)

<sup>30</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.gov.mu/portal/site/auditsite](http://www.gov.mu/portal/site/auditsite)

<sup>31</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.auditorgeneral.gov.jm/pdf/REPORT%202008.pdf](http://www.auditorgeneral.gov.jm/pdf/REPORT%202008.pdf)

<sup>32</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.knao.gov.ki/index.php?searchword=strategic+plan&ordering=&searchphrase=all&Itemid=1&option=com\\_search#](http://www.knao.gov.ki/index.php?searchword=strategic+plan&ordering=&searchphrase=all&Itemid=1&option=com_search#)

<sup>33</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.gacliberia.com/documents/strategy\\_plan.pdf](http://www.gacliberia.com/documents/strategy_plan.pdf)

<sup>34</sup> (Accedido el 29/01/2011) [www.vkontrole.lt/en/about\\_mission.shtml](http://www.vkontrole.lt/en/about_mission.shtml)

<sup>35</sup> (Accedido el 29/01/2011) [www.audit.gov.my](http://www.audit.gov.my)

<sup>36</sup> (Accedido el 29/01/2011) [www.nao.gov.mt/page.aspx?id=35](http://www.nao.gov.mt/page.aspx?id=35)

<sup>37</sup> (Accedido el 29/01/2011) [www.oagnep.gov.np](http://www.oagnep.gov.np)

<sup>38</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.riksrevisionen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Strategic%20plan%202006\\_2010.pdf](http://www.riksrevisionen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Strategic%20plan%202006_2010.pdf)

<sup>39</sup> (Accedido el 26/07/2009) [www.oag.govt.nz/2004/strategic-plan/docs/strategic-plan-2004-09.pdf/view?searchterm=strategic\\_plan](http://www.oag.govt.nz/2004/strategic-plan/docs/strategic-plan-2004-09.pdf/view?searchterm=strategic_plan)

<sup>40</sup> (Accedido el 28/01/2011) [www.agp.gov.pk/creating-values.html](http://www.agp.gov.pk/creating-values.html)

<sup>41</sup> (Accedido el 26/07/2009) [www.contraloria.gov.pe](http://www.contraloria.gov.pe)

<sup>42</sup> (Accedido el 26/07/2009) [www.tcontas.pt](http://www.tcontas.pt)

<sup>43</sup> (Accedido el 23/07/2009) [www.nao.org.uk/publications/0809/nao\\_strategy\\_2010-11\\_to\\_2012-1.aspx](http://www.nao.org.uk/publications/0809/nao_strategy_2010-11_to_2012-1.aspx)

<sup>44</sup> (Accedido el 23/07/2009) [www.contraloria.gob.do](http://www.contraloria.gob.do)

<sup>45</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.curteadeconturi.ro/sites/ccr/EN/Pages/Strategies.aspx](http://www.curteadeconturi.ro/sites/ccr/EN/Pages/Strategies.aspx)

<sup>46</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.agsa.co.za](http://www.agsa.co.za)

<sup>47</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.saiuae.gov.ae](http://www.saiuae.gov.ae)

<sup>48</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.audit.gov.bn/mission.htm](http://www.audit.gov.bn/mission.htm)

<sup>49</sup> (Accedido el 22/07/2010) [www.contraloria.cl](http://www.contraloria.cl)

<sup>50</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.courdescomptesci.com/Organisation.html](http://www.courdescomptesci.com/Organisation.html)

<sup>51</sup> (Accedido el 22/07/2010) [www.minauditoria.cu](http://www.minauditoria.cu)

<sup>52</sup> (Accedido el 22/07/2010) [www.fsmopa.fm/about/mission.htm](http://www.fsmopa.fm/about/mission.htm)

<sup>53</sup> (Accedido el 22/07/2010) [www.cag.gov.in](http://www.cag.gov.in)

<sup>54</sup> (Accedido el 22/07/2010) [www.oag.gov.sb/about.html](http://www.oag.gov.sb/about.html)

<sup>55</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.kenao.go.ke](http://www.kenao.go.ke)

<sup>56</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.sabq8.org/sabwebsite/index.htm](http://www.sabq8.org/sabwebsite/index.htm)

<sup>57</sup> (Accedido el 27/07/2009) [www.asf.gob.mx](http://www.asf.gob.mx)

<sup>58</sup> (Accedido el 27/07/2009) [www.cgr.gob.ni](http://www.cgr.gob.ni)

<sup>59</sup> (Accedido el 27/07/2009) [www.controloria.gob.pa](http://www.controloria.gob.pa)

<sup>60</sup> (Accedido el 27/07/2009) [www.ocpr.gov.pr/OCPR\\_mision.htm](http://www.ocpr.gov.pr/OCPR_mision.htm)

<sup>61</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.contraloria.gob.gt](http://www.contraloria.gob.gt)

<sup>62</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.cortedecuentas.gob.sv](http://www.cortedecuentas.gob.sv)

<sup>63</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.dzr.gov.mk/EN](http://www.dzr.gov.mk/EN)

Ruanda<sup>64</sup>, Samoa<sup>65</sup>, Singapur<sup>66</sup>, Sri Lanka<sup>67</sup>, Turquía<sup>68</sup>, y Venezuela<sup>69</sup>.

Asimismo, la propia INTOSAI<sup>70</sup> ha elaborado su Plan Estratégico para los períodos 2005-2010 y 2010-2015. En su consigna principal se registra el slogan “La Experiencia Mutua nos beneficia a Todos” y en su texto establece su Misión señalando lo siguiente: “INTOSAI es una organización autónoma, independiente, profesional y sin influencia política establecida para proveer apoyo mutuo, reforzar el intercambio de ideas, conocimiento y experiencias, actuar como una voz reconocida dentro de la comunidad de entidades de auditoría del mundo y contribuir a la continua mejoría entre los diferentes miembros de las EFS.

Respecto a la Visión Institucional declara: “Promover el buen gobierno ayudando a las EFS de sus respectivos gobiernos a mejorar el desempeño, buscar la transparencia, asegurar la rendición de cuentas y mantener la credibilidad, luchar contra la corrupción, promover la confianza pública y fortalecer el efectivo y eficiente recibo y uso de los recursos públicos para el beneficio de la gente”. Los objetivos del Plan son:

a) Promover y desarrollar la Rendición de

Cuentas y los Estándares profesionales.

b) Construir y mejorar la capacidad institucional.

c) Colaborar y cooperar en materia de conocimientos y experiencias.

d) Organizar y sostener un modelo equilibrado de organización internacional.

La INTOSAI declara como valores de la Organización: la independencia, integridad, profesionalismo, credibilidad, inclusión, cooperación e Innovación.

### 3. LOS PLANES ESTRATÉGICOS IMPLEMENTADOS POR ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LATINOAMÉRICA, CANADÁ Y ESPAÑA, ESTADOS UNIDOS Y PORTUGAL

En este punto se han relevado las organizaciones dedicadas al Control Externo (Entidades de Fiscalización Superior) que han desarrollado Planes Estratégicos dentro la región de la OLACEFS<sup>71</sup>. De la revisión de sus respectivos sitios oficiales disponibles en Internet (websites) surge que sobre un total de 24 países que integran a esta organización internacional<sup>72</sup>, 10 países<sup>73</sup> (41,67 % del total

<sup>64</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.oag.gov.rw/spip.php?rubrique2](http://www.oag.gov.rw/spip.php?rubrique2)

<sup>65</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.audit.gov.ws/AboutUs/VisionandMission/tabid/3590/language/en-US/Default.aspx](http://www.audit.gov.ws/AboutUs/VisionandMission/tabid/3590/language/en-US/Default.aspx)

<sup>66</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.ago.gov.sg/aboutus.html](http://www.ago.gov.sg/aboutus.html)

<sup>67</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.auditorgeneral.lk](http://www.auditorgeneral.lk)

<sup>68</sup> (Accedido el 27/01/2011) [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)

<sup>69</sup> (Accedido el 22/07/2009) [www.cgr.gov.ve](http://www.cgr.gov.ve)

<sup>70</sup> INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions (Accedido el 27/01/2011) [www.intosai.org/es/portal/about\\_us/strategic\\_plan\\_of\\_intosai](http://www.intosai.org/es/portal/about_us/strategic_plan_of_intosai)

<sup>71</sup> OLACEFS: Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

<sup>72</sup> Sus integrantes son: Antillas Neerlandesas, Argentina, Belice, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, Puerto Rico, Republica Dominicana, Uruguay y Venezuela.

<sup>73</sup> Belice, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Honduras, Perú, Portugal y República Dominicana.

de la región) han implementado planes estratégicos para su institución, 9 países<sup>74</sup> (37,50% del total de la región) han implementado algún o algunos elementos de un plan estratégico y 5 países<sup>75</sup> (20,83% del total de la región) no han implementado ninguna de estas dos alternativas. Entre este último grupo se incluye a la Argentina<sup>76</sup>.

El **cuadro n° 6** que sigue a continuación ilustra sobre el particular.

### 4. ALGUNOS DE LOS ASPECTOS DESTACADOS EN LOS PLANES ESTRATÉGICOS DE LA REGIÓN.

EL CASO DE BRASIL, CANADÁ, COLOMBIA, COSTA RICA, ECUADOR, ESTADOS UNIDOS Y HONDURAS.

Habiendo comparado los elementos de cada Plan Estratégico presentado por la EFS en su respectiva página web surgen varios aspectos interesantes para tener en

Cuadro Nro. 6

Pais	Órgano de Control	Website	Plan Estratégico	Parcialmente algunos elementos
Antillas Neerlandesas	Contraloría General	Sin identificación	NO	NO
Argentina	Auditoría General	<a href="http://www.agn.gov.ar">www.agn.gov.ar</a>	NO	NO
Bélice	Auditoría General	<a href="http://www.audit.gov.bz">www.audit.gov.bz</a>	SI	
Bolivia	Contraloría Gral de la República	<a href="http://www.cgr.gov.bo">www.cgr.gov.bo</a>	SI	
Brasil	Tribunal de Cuentas	<a href="http://www.tcu.gov.br">www.tcu.gov.br</a>	SI	
Chile	Contraloría General	<a href="http://www.contraloria.cl">www.contraloria.cl</a>	NO	SI
Colombia	Contraloría General	<a href="http://www.contraloriagen.gov.co">www.contraloriagen.gov.co</a>	SI	
Costa Rica	Contraloría General	<a href="http://www.cgrgo.co">www.cgrgo.co</a>	SI	
Cuba	Ministerio de Auditoría y Control	<a href="http://www.minauditoria.cu">www.minauditoria.cu</a>	NO	SI
Ecuador	Contraloría General	<a href="http://www.contraloria.gov.ec">www.contraloria.gov.ec</a>	SI	
El Salvador	Corte de Cuentas	<a href="http://www.cortedecuentas.gov.sv">www.cortedecuentas.gov.sv</a>	NO	SI
España	Tribunal de Cuentas	<a href="http://www.tcu.es">www.tcu.es</a>	NO	NO
Guatemala	Contraloría General	<a href="http://www.contraloria.gob.gt">www.contraloria.gob.gt</a>	NO	SI
Honduras	Tribunal Superior	<a href="http://www.tsc.gob.hn">www.tsc.gob.hn</a>	SI	
México	Auditoría Superior de la Federación	<a href="http://www.asf.gob.mx">www.asf.gob.mx</a>	NO	SI
Nicaragua	Contraloría General	<a href="http://www.cgrgob.ni">www.cgrgob.ni</a>	NO	SI
Panamá	Contraloría General	<a href="http://www.contraloria.gob.pa">www.contraloria.gob.pa</a>	NO	SI
Paraguay	Contraloría General	<a href="http://www.contraloria.gov.py">www.contraloria.gov.py</a>	NO	NO
Perú	Contraloría General	<a href="http://www.contraloria.gov.pe">www.contraloria.gov.pe</a>	SI	
Portugal	Tribunal de Cuentas	<a href="http://www.tcontas.pt">www.tcontas.pt</a>	SI	
Puerto Rico	Oficina del Contralor del Estado Libre Asociado de Puerto Rico	<a href="http://www.ocpr.gov.pr">www.ocpr.gov.pr</a>	NO	SI
<b>Total de Países Incorporados a OLACEFS</b>			<b>24</b>	<b>100,00%</b>
Países con Planes Estratégicos			10	41,67%
Países con elementos Parciales de sus Planes Estratégicos			9	37,50%
Países sin elementos / Plan Estratégico			5	20,83%

Fuente: Elaboración propia a partir de las informaciones que surgen de cada página web visitada.

<sup>74</sup> Chile, Cuba, El Salvador, Guatemala, México, Nicaragua, Panamá, Puerto Rico y Venezuela.

<sup>75</sup> Antillas Neerlandesas, Argentina, España, Paraguay y Uruguay.

<sup>76</sup> El último plan estratégico que había implementado la AGN data de 1999.

cuenta y reflexionar acerca de cómo cada país realiza este planteo hacia su sociedad y el interior de la organización. Se pueden descubrir cuales son las Misiones, Visiones, Líneas y Objetivos estratégicos de cada ente y en términos generales la preocupación de cada EFS por demostrar a los ciudadanos cual es la utilidad de la organización, el modo de abordar su trabajo y las preocupaciones de la organización en relación con las políticas públicas de cada país.

Es destacable también la manera de expresar estos aspectos y cuales de ellos son de uso interno de la entidad.

A manera de resumen y a efectos de exhibir los aspectos de mayor interés se mencionan los siguientes aspectos destacados:

4.1. PLANEAMIENTO ESTRATÉGICO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE BRASIL (TCU)<sup>77</sup>

El organismo define como Planeamiento y Gestión: *“el sistema de planeamiento y gestión del TCU consiste en un conjunto de prácticas gerenciales dedicadas a la atención de los resultados y conductas corporativas con vistas a la atención de las expectativas de los ciudadanos con acciones de control externo. Ese sistema operacionaliza y garantiza la formulación e implementación de las políticas de control externo por medio del planeamiento, proceso que moviliza a las personas y a la institución para construir y escoger cual es el tipo de futuro que se desea, y de las acciones de gestión por la excelencia, que completa el ciclo de planeamiento, las cuales existen para integrar a las diferentes unidades con las directrices estratégicas y valores*

<sup>77</sup> [www.tcu.gob.br](http://www.tcu.gob.br)  
<sup>78</sup> [www.oag-bvg.gc.ca](http://www.oag-bvg.gc.ca)

del TCU, sensibilizando a los funcionarios para la producción de mejores resultados en sus respectivos procesos de trabajo.”

Dentro de este aspecto el Organismo de Control cita bajo el capítulo Referencial estratégico lo siguiente:

*“El referente estratégico representa el estado inicial del planeamiento organizacional. Comprende un conjunto de pasos donde son identificados el negocio, la misión, la visión de futuro, y los valores institucionales de la organización, y la elaboración del diagnóstico del ambiente, que comprende el análisis de los factores internos y externos a la organización capaces de influir en su actuación.”*

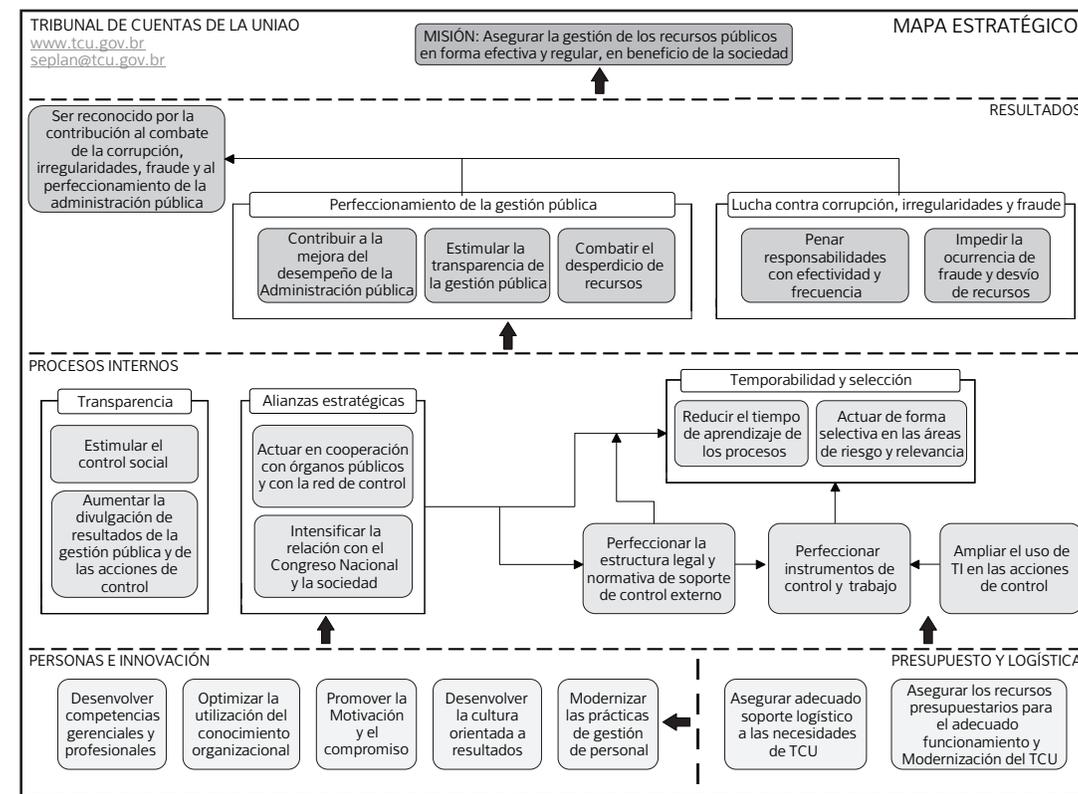
A partir de allí el TCU expresa desde el punto de vista semántico que es lo que considera acerca de las expresiones Negocio, Misión, Visión de Futuro, Valores organizacionales.

El Cuadro nº 7 que se presenta a continuación ilustra sobre este aspecto.

4.2. PLAN ESTRATÉGICO DE LA OFICINA DEL AUDITOR GENERAL DE CANADÁ (OAG)<sup>78</sup>

Un esfuerzo destacado de la Oficina del Auditor General de Canadá ha estado focalizado desde hace ya varios años en el trabajo para mejorar como se mide e informa su gestión al Parlamento. Este le permitió encontrar una serie de nuevas medidas e indicadores del desempeño, y establece su presentación en alrededor de 6 puntos principales:

Cuadro Nro. 7



- El valor de su trabajo a los parlamentarios y otros usuarios de los informes.
- El valor de su trabajo para las organizaciones que se auditan.
- Cual es el interés de los usuarios clave de sus informes y el interés en el proceso de auditoría.
- Cual es el interés como usuarios clave de sus informes y si las organizaciones que se auditan responden a sus hallazgos.
- Como esta operando la estructura del gerenciamiento de la calidad de la Oficina, y,
- Cual es la oportunidad de la entrega del trabajo y su vinculación con el costo del mismo.

A los efectos de evaluar su propia gestión la Oficina se somete a cuestionarios que se realizan a miembros del Comité y el Senado para calificar su trabajo.

Entre los temas planteados para auditar en el período 2008-2009 y diversas organizaciones del gobierno se destacan las siguientes:

- Gerenciamiento de las comisiones a usuarios.
- Transporte Canadá – Seguridad en la aviación civil.
- Bienestar de los niños del Primer Mundo.
- Gerenciamiento del Brote y Vigilancia

- de las enfermedades humanas.
- Gerenciamiento de los contratos de servicios de personal.
- Gobernabilidad de pequeñas entidades.
- Medioambiente nacional e indicadores de desarrollo de sustentabilidad.
- Residencias oficiales del gobierno federal.
- Asuntos de Tecnología de la Información en la Agencia Canadiense de Ingresos.
- Propiedad individual – El gerenciamiento de la seguridad y la salud.
- Desarrollo agrícola sustentable.
- Gerenciamiento de la información personal.
- Agencia de Inspección Alimentaria Canadiense – Gerenciamiento de los incidentes críticos.
- Economía y eficiencia de los servicios de apoyo correccionales.
- Informe de situación sobre utilización y consumo de agua de calidad.

#### 4.3. PLAN ESTRATÉGICO DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA<sup>79</sup>

El título de este documento ha sido denominado por la CGRCO como “Moralidad y eficiencia en la Gestión Pública”. El objetivo final es erradicar la corrupción y fortalecer la participación ciudadana. Un destacable pasaje de su texto introductorio señala que “poco sirve un estado eficiente si su legitimidad está cuestionada por la presencia de corrupción en sus mecánicas de gobierno”.

Respecto a los objetivos corporativos el documento señala que:

Dado que el elemento que más

cuestiona al Estado, de cara al ciudadano, es la corrupción. Se entiende que esta erosiona los principios morales de la nación al considerarla una práctica tolerada, dando origen a la inaceptable concepción social de que lo malo no es robarle al Estado sino dejarse robar. La corrupción deteriora la legitimidad institucional no sólo en el ámbito de la realidad sino en el de la percepción pública. La consecuencia del primero es que los recursos públicos no cumplen con el propósito de satisfacer las necesidades de la comunidad, arrebatándoles, así, a los colombianos la posibilidad de acceder a la educación, la salud, el trabajo, la recreación y el bienestar. La consecuencia del segundo es que, una percepción pública de corrupción, estimula la informalidad política, económica y jurídica y desestimula el motor de crecimiento de la economía, que no es otro que la inversión nacional y extranjera.

Por último el Plan Estratégico de la Contraloría General de la República de Colombia expresa un capítulo dedicado al seguimiento y evaluación. En este sentido señala que: “se utilizarán los indicadores que componen el Sistema de Indicadores de Gestión Aplicada SIGA. Una vez aprobado y socializado el Plan, los indicadores operativos de los Planes de Acción de los procesos internos, se ajustarán acorde a los parámetros del SIGA y sus indicadores estratégicos, con el propósito de involucrar estas perspectivas haciéndolas coherentes con el modelo de administración Balanced Scorecard (BSC). El Sistema de Costeo (SISCO) y el Sistema de Evaluación de Desempeño (SISED), son otras herramientas que permitirán también evaluar las actividades del Plan y tomar decisiones acertadas para ajustar la gestión de las diferentes áreas y procesos, además de detectar las fortalezas y debilidades de las mismas”.

<sup>79</sup> [www.cgr.gov.co](http://www.cgr.gov.co)

#### 4.4. PLAN ESTRATÉGICO INSTITUCIONAL DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE COSTA RICA (CGR)<sup>80</sup>

Uno de los elementos distintivos de este Plan Estratégico lo constituye la elaboración de decálogo de reglas un establece lo que denomina Nuestras Orientaciones que concretamente implica la definición de sus propios principios:

- El control es un medio y no un fin.
- No afectación del interés público.
- No coadministrar.
- Mayor productividad, presencia, impacto y oportunidad.
- Enfoque preventivo.
- Énfasis en resultados de la gestión pública.
- Fiscalización y control sobre la base costo – beneficio.
- Aplicación de procesos sobre el Manual General de Fiscalización Integral.
- Cultura de medición continua de la Gestión.
- Mejora continua que fortalezca la auto-crítica constructiva.

Además la CGR considera ciertos factores claves para el éxito de la organización en la búsqueda de las metas establecidas, entre ellos se señalan:

- Desarrollo de las competencias de los funcionarios ajustadas a los requerimientos de la Contraloría General de la República para enfrentar el entorno.
- Aprovechamiento de las Tecnologías de Información en la fiscalización y la toma de decisiones.
- Integración institucional que facilite la

toma de decisiones y la consistencia de los productos de fiscalización.

#### 4.5. PLAN ESTRATÉGICO DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE ECUADOR<sup>81</sup>

El texto del documento presentado por la EFS de Ecuador plantea cuestiones de innovación respecto a los 10 temas centrales que han permitido la definición de los objetivos generales estratégicos y específicos. Esos temas son los siguientes:

**Gestión del talento humano:** Necesidad de desarrollar un sistema de administración de recursos humanos por competencias, capacitación y perfeccionamiento del personal.

**Gestión de la calidad:** Es la garantía que se ofrece a los beneficiarios, en el servicio ofrecido y su valor agregado.

**Control:** La auditoría permite controlar a las entidades y realizar recomendaciones para el manejo de los recursos.

**Asesoría:** Colaborar en el asesoramiento para las acciones de control y la capacitación de los funcionarios públicos en auditorías internas.

**Responsabilidades:** Se vincula con una metodología que permita determinar responsabilidades y transparentar los resultados.

**Normatividad:** Desarrollo de un sistema de producción de normas conforme al área de competencia.

**Capacitación:** Desarrollo de un plan de capacitación continuo para que los funciona-

<sup>80</sup> [www.cgr.gov.cr](http://www.cgr.gov.cr)

<sup>81</sup> [www.contraloria.gov.ec](http://www.contraloria.gov.ec)

rios puedan brindar mayores y mejores servicios.

**Gestión de Tecnologías de Información y Comunicaciones:** En la Sociedad del conocimiento la tecnología de la información y comunicaciones son el factor diferenciador entre las prácticas modernas y las tradicionales.

**Gestión estratégica:** La implantación de un nuevo sistema organizacional esta ligado con el control operativo y estratégico del plan.

**Responsabilidad:** Fortalecimiento de la participación ciudadana en el control gubernamental. Para esto es fundamental el mejoramiento de la gestión comunicacional de la organización. Todo esto a favor del mejoramiento de la imagen corporativa de la Contraloría.

#### 4.6. PLAN ESTRATÉGICO DE LA OFICINA DE AUDITORÍA DEL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA (GAO)<sup>82</sup>

El documento esta conformado por un detallado análisis y la definición de aspectos básicos como la misión, los temas y metas estratégicas, así como también los objetivos de desempeño derivados de tales metas. Además, esta Oficina de Control de los Estados Unidos informa al público en general, aspectos tales como, las responsabilidades estatutarias, la relación estrategia y medios, los desafíos de su propio gerenciamiento interno, los factores que podrían afectar la gestión de la Oficina, la estructura organizacional y una consigna general y común a todo el trabajo: *“servir para preparar a los Estados Unidos para un mundo interdependiente”*.

<sup>82</sup> [www.gao.gov](http://www.gao.gov)

<sup>83</sup> Pagina 15 GAO Strategic Plan 2007-2012.

Para comenzar con el análisis, la GAO define de la siguiente manera a su misión:

*“La GAO existe para apoyar al Congreso en cumplir con sus responsabilidades constitucionales y ayudar a mejorar el desempeño y la calidad de la rendición de cuentas del gobierno federal para el beneficio de los norteamericanos.”*

El Plan estratégico distingue 7 temas de especial interés que son: **los cambios en la seguridad ante amenazas, los aspectos de sustentabilidad, el crecimiento económico y la competitividad, la interdependencia global, los cambios sociales, la calidad de vida y por último ciencia y tecnología.** Indudablemente y como es de público conocimiento estos temas están íntimamente relacionados con los aspectos de actualidad en el interés de la ciudadanía norteamericana.

En la Tabla 2: La GAO define lo que denomina *“Fuerzas que acompañan los Estados Unidos y su lugar en el mundo”*<sup>83</sup>. En esta Tabla establece el concepto de los 7 temas antes citados, señalando:

**Los cambios en la seguridad ante amenazas:** El mundo ha cambiado dramáticamente en el aspecto de la seguridad, desde las amenazas convencionales de la Guerra Fría a las mas inconvencionales y asimétricas amenazas. La provisión de la seguridad requiere la atención ante amenazas tan diversas como el terrorismo, crimen violento, desastres naturales, enfermedades infecciosas. La respuesta a muchas de esas amenazas depende no solo de la acción del gobierno norteamericano sino también de la cooperación de otras naciones y organizaciones multilaterales, en

Estados, gobiernos locales y los sectores privados e independientes. Para complicar tales esfuerzos existen una serie de fallas que permiten el comercio de armas, drogas u otros bienes ilegales, la gama de enfermedades infecciosas, y la instalación de grupos terroristas. Alcanzar la defensa nacional necesaria en el futuro puede demandar a los dirigentes, reexaminar los principales aspectos de los programas de seguridad nacional, tales como el Departamento de Defensa, el de Seguridad del territorio, sus planes, presupuestos, y posición de los recursos para responder a dichas amenazas.

**Los aspectos de sustentabilidad:** las actuales políticas fiscales y ambientales son claramente insostenibles. Los 248 mil millones de dólares de déficit pronosticado para el ejercicio 2006, el anticipado incremento de gastos sobre los programas del seguro social y la potencial brecha impositiva resultante de los cambios de la naturaleza económica erosionan la capacidad del gobierno para responder a las necesidades de los ciudadanos norteamericanos a largo plazo. El creciente conocimiento del efecto del cambio climático sobre el medio ambiente y la economía y los aspectos de interés sobre la calidad de vida agrega un nuevo espacio de complejidad a la ya difícil pregunta de cómo sostener el crecimiento económico cuando los componentes del mismo – fábricas, autos y camiones, fertilizantes, y plantas generadoras de electricidad- a menudo generan un efecto adverso sobre el aire, la calidad del agua y puede producir cambios climáticos de formas y consecuencias catastróficas.

**El crecimiento económico y la competitividad:** El crecimiento económico y la competencia son también afectados por los conocimientos, habilidades y comportamiento de

los ciudadanos norteamericanos, las políticas del gobierno norteamericano, y la habilidad de los sectores públicos y privados para innovar y manejar el cambio. El sistema educativo de los Estados Unidos debe preparar a la fuerza de trabajo para proveer los necesarios conocimientos y habilidades para conducir la innovación, la productividad, y el crecimiento económico permitiendo a los Estados Unidos continuar y mejorar su estándar de vida y su posición competitiva. Significativamente, el ahorro y el comportamiento de la inversión de los ciudadanos norteamericanos afectan el capital disponible para invertir en investigación, desarrollo, y aumento de la productividad. Las políticas impositivas y regulatorias del gobierno norteamericano afectan el crecimiento económico y la capacidad para competir. Los beneficios de la economía de los Estados Unidos desde una menor restricción laboral y regulaciones del mercado así como la menor presión impositiva respecto a muchos otros países de la Organización para la Cooperación Económica y el desarrollo, además de la desregulación, pueden presentar sus propios desafíos y requiere una supervisión para proteger el interés público.

**La interdependencia global,** las economías tanto como las sociedades y los gobiernos están empezando, en gran medida, a ser interdependientes como la gente, la información, los bienes, y el flujo de capitales a través de las fronteras. Indicadores como el Comercio Internacional y las transacciones financieras revelan como la actividad económica ha comenzado a relacionar a las naciones. Ambos, las importaciones y exportaciones de los Estados Unidos tienen el doble de participación del Producto Bruto Interno (PBI) desde 1970 a 2005. Los Estados Unidos encaran el desafío de proteger sus fronteras por la

seguridad de la nación sin impedir el intercambio de gente, ideas, bienes, y capitales necesarios para sostener el crecimiento económico y el esfuerzo de la sociedad. Los sistemas de transporte –autopistas, trenes y aéreos- tanto como políticas de inmigración y empleo pueden requerir modificaciones para apoyar a dichos cambios.

**Los cambios sociales**, la población de los Estados Unidos esta manifestando una tasa de envejecimiento mayor y siendo aún más diversa. Tanto la edad promedio de la sociedad norteamericana y la tasa de envejecimiento de personas y niños relacionados con la clase trabajadora activa se incrementan, la sustentabilidad del sistema de seguridad social será en el futuro amenazado. Específicamente de acuerdo al censo del 2000, la edad media de la población estadounidense es ahora la mas alta que jamás ha sido y la edad del grupo de nacimientos (baby boomer) – gente nacida desde 1946 a 1964, inclusive- fue una significativa parte de la población. Este grupo poblacional tendrá una influencia continua sobre los programas sociales.

**La calidad de vida**, los aspectos sobre la sustentabilidad de los recursos de la nación y las actuales políticas norteamericanas representa amenazas a la calidad de vida de los norteamericanos y otras personas alrededor del mundo. A pesar del crecimiento económico y la productividad, los ciudadanos norteamericanos asumen una mayor inseguridad de sus ingresos y una brecha creciente entre los que tienen y los que no tienen. La pérdida de una vivienda alcanzable conduce a desequilibrios urbanos y crecientemente deja a muchos americanos luchando para equilibrar las demandas de la familia y el trabajo.

**Ciencia y tecnología**, La ciencia y la tecnolo-

gía ofrecen muchas posibilidades para mejorar la calidad de vida de la gente. Esas áreas mantienen la promesa de las ganancias sobre la productividad futura y el crecimiento económico. De cualquier manera, con oportunidades convertidas en desafíos, tales como la ciberseguridad, proteger la privacidad personal, y preservar las bases impositivas para el Estado y otras entidades gubernamentales. La proliferación de la información en Internet, por ejemplo, ha ayudado a abrir las fronteras y ha incrementado nuestra interdependencia global de la nación. De todas formas, la salvaguarda sobre la calidad de la información es poca. Al mismo tiempo, las posibilidades surgidas en ciencia y tecnología, especialmente en áreas tales como la medicina, incrementaron los cuestionamientos sobre ética y moral que la sociedad debe contrapesar.

Una vez definidos estos aspectos puede señalarse que esta Oficina de Control Gubernamental ha determinado que para tratar el control de estos aspectos y su misión debe proponerse alcanzar las siguientes 4 metas:

- Proveer un servicio oportuno y de calidad al Congreso y al Gobierno Federal para direccionar los actuales y emergentes desafíos para el bienestar y la seguridad financiera de los norteamericanos.
- Responder a los cambios en la seguridad por amenazas y los desafíos de la interdependencia global.
- Colaborar en transformar el rol del gobierno federal y como administra su accionar para cumplir con los desafíos del siglo 21.
- Maximizar el valor de la GAO por ser una

agencia modelo del gobierno federal y una organización profesional de nivel internacional

Otro aspecto interesante se describe en el punto “Medidas de gestión clave”. Aquí se menciona el uso de medidas cuantitativas para conocer el progreso del trabajo en alcanzar las metas estratégicas y objetivos que habían sido trazados. La oficina establece metas cuánticas a alcanzar y luego las compara con las que se van practicando anualmente. Esta evaluación de la gestión se realiza sobre la base de 4 perspectivas claves: **nuestros resultados, nuestros clientes, nuestra gente y nuestras operaciones internas.**

#### 4.7. PLAN ESTRATÉGICO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA DE HONDURAS<sup>84</sup>

Este documento agrega como elementos diferenciales los Anexos relativos al detalle del Diagnóstico Institucional, la Matriz Estratégica Operativa y Participantes en el Proceso.

Previo a mencionar las principales definiciones es interesante, dada las características del presente trabajo, lo mencionado en el primer párrafo introductorio del documento. Dicho párrafo expresa:

*“La planificación estratégica no debe ser considerada como la panacea, que resolverá la problemática institucional de una organización, es más bien una aspiración, una guía, un norte orientador, que estimula nuestros esfuerzos y direcciona nuestra voluntad y recursos, hacia la consecución de objetivos de mediano y largo plazo, con el propósito de reducir la improvisación y tener una respuesta oportuna a la situación cada vez*

*más cambiante que se desarrolla en el país y en el ente de control superior”.*

Además manifiesta su intención de que el TSCH posea una conducta irreprochable, no suscite sospechas y sea digno de respeto y confianza. También aspira a contribuir al funcionamiento del sistema de control para garantizar transparencia y honestidad en el uso de recursos y bienes del Estado.

#### 4.8. ANÁLISIS COMPARATIVO DE ELEMENTOS PARCIALES PRESENTADOS POR LOS ENTES DE CONTROL

##### 4.8.1. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA MISIÓN DE LAS EFS INTEGRANTES DE LA REGIÓN

Una vez efectuado un análisis de tipo horizontal sobre la variable Misión definida por cada EFS objeto de este estudio, puede observarse el uso de conceptos o palabras comunes. Entre ellas se destacan:

- Control independiente.
- Control parlamentario de los fondos públicos.
- Calidad de los resultados.
- Beneficio para la sociedad y los ciudadanos
- Democracia.
- Mejora en la hacienda pública y la gestión.
- Mejorar el desempeño y la calidad de la rendición de cuentas.
- Lucha contra la corrupción y la participación ciudadana.

Para poder arribar a una conclusión común puede generalizarse que, cuando se habla de

<sup>84</sup> [www.tsch.gov.hk](http://www.tsch.gov.hk)

control por parte de una Entidad Fiscalizadora Superior se está haciendo una inferencia en que, se parte de la base de un sistema democrático de gobierno, de un juego de acciones entre actores que son los Poderes y que el control ocupa un rol independiente respecto a la acción ejecutiva del gobierno y dependiente respecto al órgano parlamentario. La excepción en la región de OLACEFS la constituye Cuba debido al sistema político vigente en ese país.

La base de fundamentación que sostiene el objeto de las EFS es la rendición de cuentas que deben hacer los funcionarios o todos aquellos que administren fondos públicos para ser evaluados y que la sociedad pueda saber que se ha hecho y como considerar la gestión.

Por último un elemento distintivo es si la lucha contra la corrupción es un fin en si mismo o bien si es un fin indirecto a partir de la acción de control sobre la gestión y el mejoramiento continuo. En este caso en particular los mandatos legales de cada EFS permiten clarificar esta disyuntiva.

#### 4.8.2. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA VISIÓN DE LAS EFS

La intención de declarar la Visión de la organización hacia el futuro exige definir como se ve la imagen proyectada de la organización. Esto es pensar y consensuar que se espera de esa organización en el futuro.

Es indudable que desde esa posición podrían plantearse muchas ideas respecto a lo que se proyecta pero la pregunta de contrapeso es: ¿Qué posibilidades concretas existen para que esto se pueda cumplir?

Lo que puede observarse, en general, es que las EFS se proyectan como entes independientes y al servicio del parlamento, como líderes o modelo de la acción de control, que buscan mejorar la administración para hacerla eficiente y eficaz en cuanto al manejo de los recursos, la rendición de cuentas y la transparencia.

Otro de los enfoques que se destaca es el de ejercer la vigilancia de la hacienda pública respecto al cumplimiento de los aspectos normativos vigentes.

Las EFS entienden que esto se logra a partir del respeto y la calidad con que se efectúa el trabajo técnico. Por último, se declaran ser servidoras del Parlamento.

#### 4.8.3. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS VALORES INSTITUCIONALES DE LAS EFS

Del cuadro que se presenta a continuación surge claramente que hay términos que representan valores que son los más destacados para que la organización de control pueda llevar su acción de la manera deseada. Entre ellos se mencionan:

- Independencia y objetividad.
- Confianza e integridad.
- Profesionalismo.
- Compromiso.
- Transparencia.
- Responsabilidad.
- Justicia.
- Búsqueda de la excelencia.

#### 8.4. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS DE LAS EFS.

Analizando los objetivos que se plantean las Entidades Fiscalizadoras Superiores se puede concluir que, en general, existen dos perspectivas claramente marcadas. Por un lado la interna, es decir transformar, mejorar, rearmar o readecuar la organización para poder encontrarse mejor preparados para alcanzar objetivos de impacto hacia fuera de la organización, vale decir el aspecto externo. Para esto último, las EFS buscan liderar el control externo siendo organizaciones que mejoran la administración pública y la calidad de servicio hacia el ciudadano y la gestión del gobierno.

Para poder mejorar el aspecto interno las EFS entienden que esto se logra fortaleciendo la Institución, es decir, aplicando acciones para mejorar los conocimientos y habilidades de sus recursos humanos, de progresar en aspectos tecnológicos y metodológicos, prepararse para realizar auditorías de mayor calidad y alcance, incentivar el desempeño profesional y hacer más eficiente la gestión organizativa interna.

Desde el punto de vista del impacto de la acción del control (aspecto externo) existe una marcada diferencia entre la organizaciones cuyo principal impacto esta dirigido hacia el ataque contra la corrupción y aquellas a la cuales esta no es su objetivo principal.

Cuando se menciona ese ataque contra la corrupción se esta haciendo referencia a EFS cuyo mandato incluye la posibilidad de poder efectuar un cargo o un juicio de cuentas contra el funcionario u organización que incurrido en este tipo de irregularidad. Muchas de las EFS no poseen esta atribución y puede decirse que intentan lograr este efecto de modo indirecto, o sea, a través de la mejoría de la gestión auditada y la concreción de medidas correctivas del

auditado para prevenir y eliminar este tipo de riesgo.

En otro sentido puede destacarse que hay una preocupación creciente de las EFS en lograr una mayor participación del ciudadano en el conocimiento de los informes y las actividades de control, como así también de intentar medir el impacto que se consigue a través de la existencia del control, es decir: en que se favorece la acción del gobierno, el ciudadano o el parlamento a partir de la acción del control?

Por último, también se observa la necesidad de las EFS de lograr que su imagen institucional genere confianza en la calidad con que el auditor cumple su función y bajo que modalidad puede acreditarse esta confianza. Para ello, se intenta lograr una acción de control más participativa, generar resultados concretos y obtener (como otra vía de acción posible) la certificación por medio de un tercero acerca de la calidad con la que se realiza y gestiona el trabajo del control.

#### CONCLUSIÓN

El marco teórico del proceso de planeamiento estratégico destaca la importancia que merece la determinación de cada uno de los componentes y su implementación. Así como también la participación activa de la entidad y la opinión de usuarios directos, indirectos y de terceras partes interesadas.

La construcción de un Plan de esta característica no es consecuencia del trabajo de un grupo que aisladamente realiza un planteo a medida, sino que, para que tenga cierto grado de éxito debe ser flexible y contener una posición libre y consensuada

acerca de que es la Organización, para que existe, cuales son sus verdaderas Fortalezas, Debilidades, Oportunidades y Amenazas.

El descubrir e internalizar estos aspectos permitirá a las EFSs que, es importante, establecer líneas directas de acción para que la gestión mejore en términos de reconocimiento externo (Parlamento, auditados, ciudadanos, medios, etc.) y en el aspecto interno (empleados, directivos y autoridades).

Ha podido observarse que han existido varias experiencias exitosas en el mundo respecto a la elaboración y la presentación de Planes Estratégicos como un modo de orientar y transparentar la gestión pública de diferentes países. La actividad de control no es ajena a ello y también, varias Entidades Fiscalizadoras Superiores han creado y desarrollado planes estratégicos de control como un modo de exhibir las preocupaciones sobre la auditoría de la gestión pública y además rendir cuentas a la sociedad respecto a su propio accionar.

La AGN (Argentina) no cuenta con un Plan Estratégico desde 1999 y se encuentra en estos momentos en proceso de elaboración.

La mayoría de los Planes estudiados hacen una especial mención en el interés ciudadano como una manera de reconocer que, en este caso, el control, también debe ser un servicio para la comunidad.

---