

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ

**LINEAMIENTOS SOBRE UNA METODOLOGÍA PARA
MEDIR Y EVALUAR EL IMPACTO DE LA
FISCALIZACIÓN DE LAS EFS EN LOS AHORROS Y EN
EL BUEN USO DE LOS RECURSOS PÚBLICOS EN
AUDITORÍAS DE GESTIÓN**

GERENCIA DE CONTROL DE GESTIÓN Y RIESGOS

LIMA- PERÚ

Octubre, 2005

Contribución revisada por César Fuentes Cruz

Gerente Central de Desarrollo (e) de la Contraloría General de la República del Perú.

Contribución revisada por Jaime Prieto Chira

Gerente de Control de Gestión y Riesgos de la Contraloría General de la República del Perú.

Contribución preparada por Gerardo Pérez del Águila Ramos

Analista de la Gerencia de Control de Gestión y Riesgos de la Contraloría General de la República del Perú.

LINEAMIENTOS SOBRE UNA METODOLOGÍA PARA MEDIR Y EVALUAR EL IMPACTO DE LA FISCALIZACIÓN DE LAS EFS EN LOS AHORROS Y EN EL BUEN USO DE LOS RECURSOS PÚBLICOS EN AUDITORÍAS DE GESTIÓN

Índice de contenido.....	i
Índice de tablas.....	ii
Índice de figuras.....	iii

ÍNDICE DE CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN.....	1
II. MARCO CONCEPTUAL	3
II.1 Definiciones con respecto a la métrica	3
II.2 Sistemas de control	5
II.3 Tipos de auditoría	6
II.4 Funciones de una EFS	8
II.5 Orientación al ciudadano	9
III. INDICADORES DE GESTIÓN	10
III.1 Problemática en la fijación de indicadores.....	12
III.2 Importancia para las EFS	12
IV. LINEAMIENTOS SOBRE UNA METODOLOGÍA PARA MEDIR Y EVALUAR EL IMPACTO DE LA FISCALIZACIÓN EN EL AHORRO Y EN EL BUEN USO DE LOS RECURSOS PÚBLICOS.....	14
IV.1 Evaluación ex post.....	15
IV.2 Enfoque y metodología	15
IV.3 Procedimientos	16
IV.4 Instrumentos	17
IV.5 Guía de observación de indicadores.....	17
IV.6 Cédula de comparación ex post/ex ante.....	17
IV.7 Entrevistas	20
IV.8 Gráfico de indicadores	20
IV.9 Hoja analítica de fiscalización.....	20
IV.10 Tablero de control gerencial para la evaluación ex post.....	22
IV.11 Principales indicadores sugeridos.....	22
V. CONCLUSIONES.....	25
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	26

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	
Guía de observación de indicadores	18
Tabla 2	
Cédula de comparación ex post/ex ante.....	19
Tabla 3	
Fiscalización: Hoja analítica.....	21
Tabla 4	
Indicadores para el impacto en el ahorro.....	23
Tabla 5	
Indicadores para el impacto en el buen uso de los recursos públicos	24

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1	
Sistemas de control	5
Figura 2	
Tipos de auditoría	7
Figura 3	
Elementos de control	10
Figura 4	
Relaciones de control	11
Figura 5	
Cadena productiva y control	11
Figura 6	
Fiscalización: Evaluación y medición del impacto	15
Figura 7	
Matriz de marco lógico e interrogantes	16
Figura 8	
Matriz de marco lógico e indicadores	22

I. INTRODUCCIÓN

Este documento tiene por objetivo proponer a las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) lineamientos sobre una metodología que permita medir el impacto, la intervención o incidencia de los controles y auditorías que realiza una EFS, sobre el ahorro y el buen uso de los recursos públicos a partir de la ejecución de las auditorías de gestión. En este sentido, la finalidad de contar con una metodología de esta índole está dada por la capacidad de determinar en forma general el impacto de la gestión de las EFS con respecto de su misión y objetivos institucionales. En otras palabras, determinar si los trabajos planificados tanto operativos como estratégicos, han logrado los resultados esperados impactando sobre los *stakeholders* o grupos de interés.

Tal como señala el objetivo anteriormente enunciado, contar con una métrica para evaluar el impacto de la fiscalización se relaciona directamente con el uso de indicadores de gestión, en razón de que una de las herramientas de mayor utilidad para el desarrollo de una gestión orientada a los resultados es la medición y evaluación del desempeño por medio de un conjunto de indicadores claves. En consecuencia, contar con un sistema de información sobre la gestión y el desempeño posibilita la asignación de recursos humanos, físicos y financieros de manera eficiente, facilitando la planificación estratégica, táctica y operativa, y su ejecución, a la vez que se constituye en una poderosa herramienta de apoyo para la toma de decisiones.

Esta preocupación responde justamente a las nuevas tendencias en la administración pública, las mismas que van en paralelo con nuevos modelos de control por parte de las EFS, en los que se puede apreciar un notable cambio en el centro de interés y objetivos de su actuación como consecuencia del “descubrimiento” de nuevas áreas de fiscalización. Es decir, entre ellas se encuentran especialmente las relacionadas con los cambios que van sucediendo en la administración pública como consecuencia de la crisis del denominado modelo burocrático, que ha dado paso a una nueva corriente denominada New Public Management (NPM). Vallès Vives (2002) describe el NPM como hija de la economía institucional (elección social, elección pública, teoría de la agencia y economía de los costos de transacción) y de la administración de empresas, ampliada a la gestión, identificada con una mayor competencia e importación de técnicas de gestión empresariales (marketing de servicios, valoración de puestos de trabajo, gestión de inventarios). De igual manera, se encuentra la tendencia a la ejecución de las denominadas auditorías de valor por dinero (value for money, VFM), de desempeño o gestión y la evaluación de la estructura y controles internos (Marco Integrado de Control Interno de The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión, COSO), las mismas que se encuentra alineadas con la tendencia del NPM, ya que estas van más allá del criterio puramente contable hacia aspectos de gestión, en especial del cumplimiento de la misión siguiendo criterios de economía, eficiencia, eficacia y calidad.

La metodología propuesta constituye una aproximación teórica al problema ya que en la actualidad es poco lo que se ha avanzado al respecto. Lo más cercano en la práctica es la “Guía para la evaluación del desempeño de entidades fiscalizadoras superiores” de OLACEFS, que no aborda lo concerniente a la evaluación de impactos de la fiscalización. Asimismo, debe ponerse énfasis en que la propuesta se desarrolla como parte de las auditorías integrales o de gestión, debido a que éstas incorporan como parte de su metodología el uso de indicadores que luego van a permitir medir y evaluar el impacto por medio de la comparación de la situación inicial con la situación posterior a la intervención de la EFS. Finalmente, también debe tenerse en cuenta que no todos los impactos positivos o negativos que se determinen a raíz de la comparación van a deberse exclusivamente a la intervención de la EFS, razón por la cual deberá tratarse de aislar el efecto que responde propiamente a la intervención de los demás que puedan estar disminuyéndolo o potenciándolo, según sea el caso (factores sociales, económicos, políticos, tecnológicos y ambientales). Por otro lado, también debe tomarse en cuenta la actitud que pueda asumir la administración auditada y el auditor con respecto del tipo de observaciones, conclusiones y recomendaciones que se propongan en el informe, es decir que estas deben contribuir a agregar valor a la organización y como tal deben ser percibidas.

II. MARCO CONCEPTUAL

II.1 Definiciones con respecto a la métrica

Primero se deben aclarar las definiciones de *medir*, *evaluar*, *impacto* y *auditoría*, palabras de uso común en el vocabulario de las EFS.

(i) Medir, evaluar e impacto

En primer lugar, *medir* según el diccionario de la Real Academia Española, dentro de una de sus varias acepciones, se entiende como “comparar una cantidad con su respectiva unidad, con el fin de averiguar cuántas veces la segunda está contenida en la primera”, es decir determinar la magnitud de un objeto o un evento por comparación con un patrón o escala predeterminados. En consecuencia, en términos prácticos medir alude directamente al acto de asignar un número al indicador que representa la característica del objeto o hecho que se está investigando.

Segundo, el verbo *evaluar* es definido por el mismo diccionario como “señalar el valor de algo; estimar, apreciar, calcular el valor de algo”. Como se aprecia de esta definición, y relacionándola con la anterior, ella lleva a pronunciarse sobre la medida del indicador y según sea el caso, traducir o transformar la medida en términos monetarios, es decir cuantificarla económicamente para conocer su valor.

Tercero, la palabra *impacto* se define como la “huella o señal que deja” algo o alguien, o como el “efecto de una fuerza aplicada bruscamente”. Es decir, el impacto busca medir y evaluar los efectos de una acción aplicada por un agente sobre algo o alguien. En otras palabras, enumerar el conjunto de efectos o resultados, contrastándolos contra un patrón o escala y cuantificarlos en términos monetarios, siempre que sea posible, y calificarlos ya sean como positivos o negativos.

Por último, es necesario adoptar algún tipo de clasificación para los impactos, para lo cual se ha adoptado la clasificación que utiliza en sus informes de impacto financiero la National Audit Office (NAO, 2004) del Reino Unido, porque a la clasificación básica de cuantitativo-cualitativo le agrega el aspecto del valor. La clasificación es la que se presenta a continuación:

- Cuantitativo financiero, el cual consiste de ahorros en los gastos o del aumento de los ingresos. Proviene típicamente de la mejora en términos de economía, tales como la identificación del ámbito

para abastecimientos más baratos, o de eficiencia, por medio de una mayor producción a través de mejores prácticas de trabajo para el mismo nivel de gasto y menores desperdicios;

- Cuantitativo no financiero, tales como el incremento en el número de clientes satisfechos con un servicio público, reducción de tiempos de espera, e incremento del número de reclamos atendidos en un periodo. En estos casos es muy probable realizar alguna medida, con la cual cuantificar al menos parte de la mejora;
- Cualitativo, tales como mejoras en la gestión, procedimientos tales como planeamiento, fijación de objetivos y asignación de recursos, provisión de servicios, sistemas de evaluación. Tales impactos usualmente son no cuantificables.

(ii) Auditoría y control

El concepto de auditoría nace asociado con la contabilidad como una forma de ejercer control sobre la actividad económica de las organizaciones. Es por ello que aun la Real Academia Española define el verbo auditar como “examinar la gestión económica de una entidad a fin de comprobar si se ajusta a lo establecido por ley o costumbre” y a la auditoría como “empleo de auditor.”

Estos dos términos han ampliado su alcance y definición al haber sido incorporados por otras disciplinas, dejando el aspecto netamente contable que les diera origen como un caso particular dentro de la práctica. Como ejemplos pueden mencionarse la existencia de auditorías de calidad, ambientales y de sistemas, por citar solo algunas. Asimismo, de acuerdo con el vínculo que tengan los auditores con respecto de la organización, las auditorías se clasifican como externas e internas.

En este sentido, el Institute of Internal Auditors (IIA, 2005) señala sobre las auditorías internas: “La Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.”

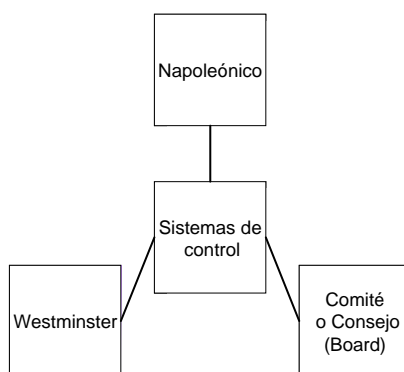
Como se aprecia en la definición anterior, el principal objetivo de una auditoría es mejorar. Este enfoque contrasta con el objetivo primigenio de ejercer control sobre los aspectos contables o legales de una organización, que por su naturaleza se convierten en un examen ex post. En cambio, el enfoque propuesto no está restringido únicamente a realizar una evaluación ex post sino ex ante al incorporar la gestión de riesgos dentro de la actividad de auditoría. Finalmente, no se puede dejar de mencionar que el carácter de las auditorías ha evolucionado desde lo particular hasta lo integral, hecho que se aprecia en la incorporación del control de gestión en el Estado.

Por otro lado, el control se define como “comprobación, inspección, fiscalización, intervención”, es decir se entiende el control como un sinónimo de la fiscalización, la misma que constituye la actividad medular de cualquier EFS. En consecuencia, la auditoría es la herramienta mediante la cual las EFS ejecutan el control o fiscalización en el Estado con el propósito de cautelar el buen uso de los recursos públicos.

II.2 Sistemas de control

De acuerdo con Stapenhurst y Titsworth (2001), las diferentes EFS caen en mayor o menor medida dentro de uno de tres sistemas de control existentes en el mundo: el Napoleónico, el Westminster y el Consejo. En la Figura 1 se muestran estos tres sistemas.

Figura 1
Sistemas de control



Fuente: Stapenhurst y Titsworth (2001).

Elaboración: Gerencia de Control de Gestión y Riesgos.

(i) Sistema Napoleónico

También llamado *Cours des Comptes* que en español significa Tribunal de Cuentas, fue exportado por los franceses a los países latinos de Europa (Francia, Italia, España, Portugal, entre otros) y varios países de América Latina (por ejemplo Brasil) y África (especialmente los franco parlantes). Se trata de un sistema orientado al cumplimiento, que forma parte integral del poder judicial, y que emite juicios legales acerca del acatamiento de las leyes y las regulaciones vigentes, así como también se asegura del buen uso de los fondos públicos. Están compuestas por un gran número de magistrados que gozan de autoridad e independencia judicial y administrativa.

(ii) Sistema Westminster

Este sistema es de uso en muchos países de la Commonwealth, tales como Australia, Canadá, India, Reino Unido y muchos países caribeños, de la costa del Pacífico y del África. Este sistema está diseñado para contar con un Auditor General que informa periódicamente al Parlamento. La Oficina del Auditor General es un cuerpo independiente compuesto de auditores profesionales y expertos técnicos que emite informes periódicos sobre los estados financieros y las operaciones de las entidades gubernamentales, pero con menor énfasis en el cumplimiento legal en comparación con el sistema Napoleónico. Asimismo, funciona como un cuerpo colegiado a diferencia del sistema anterior. No posee funciones judiciales, pero de ser necesario, sus hallazgos pueden ser derivados a las autoridades legales para futuras acciones.

(iii) Sistema de Comité o Consejo (Board)

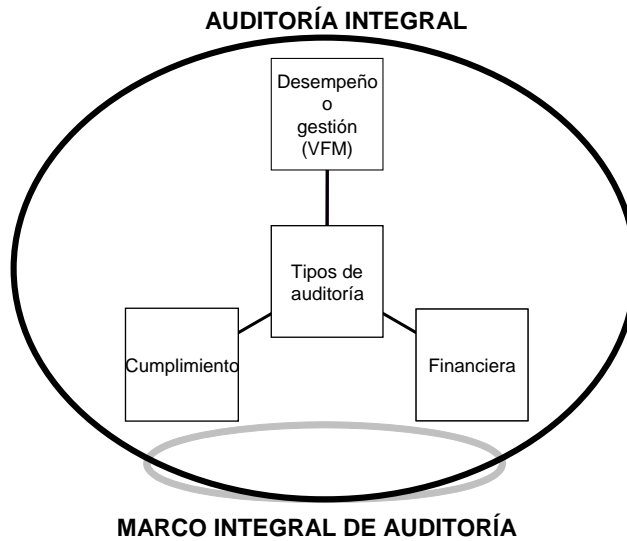
Este sistema es similar en su naturaleza al Westminster en el aspecto de su independencia con respecto del poder ejecutivo y del hecho que ayuda al parlamento en el desarrollo de su función de supervisión. El mandato principal es analizar los ingresos y egresos del Estado para así informar sus hallazgos al parlamento dentro del esquema anterior.

Es predominante en países del Asia, tales como Indonesia, Japón y Corea del Sur entre otros. Funciona generalmente con una presidencia y un comité. Al igual que el Westminster, los consejos o comités funcionan esencialmente como órganos colegiados en los que el director equivale al Auditor General.

II.3 Tipos de auditoría

Stapenhurst y Titsworth (2001) también señalan que existen tres tipos básicos de auditoría: financiera, de cumplimiento y de desempeño, gestión o VFM. Es preciso destacar que estos tres tipos de auditoría descansan sobre la base de un cuarto tipo de evaluación relacionada con la estructura y controles internos. La evaluación de la estructura y controles internos se debe hacer dentro del Marco Integrado de Control Interno de COSO, el cual ha sido adoptado por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) en su *Guía para las normas de control interno del sector público* (2004). Estos tres tipos de auditoría, sobre la base de la evaluación de la estructura y controles internos, forman un marco integral de auditoría que proporciona una perspectiva completa acerca de una organización o de una función (Figura 2).

Figura 2
Tipos de auditoría



Fuente: Stapenhurst y Titsworth (2001).

Elaboración: Gerencia de Control de Gestión y Riesgos.

(i) Auditoría financiera

Tiene por objetivo principal la evaluación de la precisión e imparcialidad de los informes financieros de una institución.

(ii) Auditoría de cumplimiento

Se busca verificar si los ingresos y gastos del gobierno han sido autorizados y usados para los fines previstos y aprobados. Por consiguiente, las transacciones son revisadas con el objetivo de determinar si se actuó de acuerdo con todas las leyes y regulaciones pertinentes a la materia en investigación. El proceso incluye la revisión del control de gasto en los presupuestos anuales, además de cualquier legislación relevante.

(iii) Auditoría de desempeño, gestión o VFM

Tipo de auditoría que viene alcanzando un alto grado de difusión entre los países miembros de INTOSAI aproximadamente a partir de 1997. El objetivo del auditor consiste en averiguar si los contribuyentes

obtienen algún valor a cambio de sus impuestos pagados al Estado. Para ello los auditores trabajan junto con un equipo de expertos en la materia, quienes aconsejan y revisan la auditoría (trabajo bajo el enfoque de equipo multidisciplinario).

Asimismo, se busca asegurar que los procedimientos administrativos se ajusten a las políticas, principios y prácticas del Estado, así como propiciar el mejor uso de los recursos, incluyendo dentro de éstos los procedimientos, sistemas de información y medidas de desempeño. Paralelamente se monitorea la estructura y organización usada por la institución auditada para verificar si su desempeño contribuye o no al logro de los objetivos institucionales. Enfocan su trabajo desde la perspectiva de las denominadas 3E, es decir economía, eficiencia y eficacia. Finalmente, este tipo de auditoría alienta a los gobiernos a mejorar la gestión de los fondos públicos sobre la base de una retribución a los contribuyentes por los impuestos pagados al Estado, razón por la cual tiene mejores resultados en contextos políticos democráticos.

II.4 Funciones de una EFS

Según Vallès Vives (2002), las funciones que cualquier EFS desempeña dentro de un Estado se pueden dividir genéricamente en tres:

- (i) Función fiscalizadora
- (ii) Función consultiva
- (iii) Función jurisdiccional.

De ellas, es la función fiscalizadora la que constituye la actividad principal de las EFS y que adopta un carácter de imprescindible, debido a que ésta es la que le proporciona significado a su actuación dentro de un régimen democrático y de derecho. Es dentro de esta función que se encuentra la auditoría, en sus tres versiones expuestas anteriormente, como el método por excelencia de ejercer la fiscalización como parte del control gubernamental.

Sin embargo, también llevan a cabo otras labores que coadyuvan a la mejora de la gestión del Estado, tales como el proporcionar asesoramiento en temas vinculados a la gestión presupuestaria, endeudamiento, proyectos de gran envergadura, entre otros, que vienen a formar parte de la función consultiva que desempeñan. Por otro lado, en algunos casos también ejercen una función jurisdiccional o de carácter jurídico, especialmente si se encuentran dentro del sistema napoleónico.

II.5 Orientación al ciudadano

Las corrientes administrativas actuales hacen énfasis en lo que se ha denominado “enfoque de orientación al cliente”, tal como señala Chávez Lozano (2005) en su artículo *Calidad en la Administración Pública*. Desde esta perspectiva, una empresa será exitosa solo si ofrece un bien o servicio con calidad y que logre satisfacer las necesidades de sus clientes.

Según este autor, era frecuente considerar que esta corriente de pensamiento no es aplicable al ámbito gubernamental. El argumento principal era la diferencia en la naturaleza de las organizaciones públicas y privadas. Por ejemplo, como un caso de aparente contradicción, se consideraba que los objetivos de lucro en las empresas privadas son los que hacen que las técnicas y procesos aplicados en estas no sean susceptibles de ser adaptados al ámbito gubernamental por tener el Estado objetivos sociales. Pero los objetivos sociales deben entenderse como aspectos necesarios para generar o fortalecer las condiciones que aseguren el bienestar general de los ciudadanos, es decir satisfacer necesidades con respecto de los bienes y servicios públicos.

Uno de los enfoques más radicales para reformular el trabajo de las entidades públicas está basado en el concepto de Customer Relationship Management (CRM). En él se busca brindar un bien o servicio que considere las mayores preferencias y necesidades de las personas desmasificándolo y, por supuesto, que permita obtener la mayor ganancia posible tanto para el productor (lucro) como para el consumidor (satisfacción).

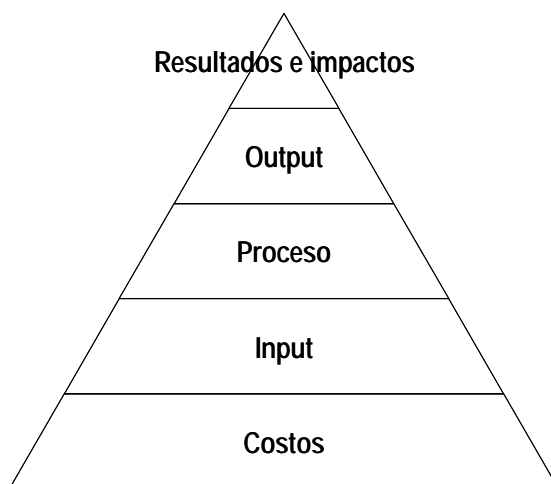
La adaptación de este enfoque para las entidades públicas se conoce principalmente como Citizen Relationship Management (CzRM) y se viene aplicando en distintas partes del mundo, principalmente en gobiernos locales. Para ello las tecnologías de información y comunicaciones juegan un papel primordial al proporcionar una plataforma universal y de fácil acceso que posibilita el acercamiento del gobierno al ciudadano promoviendo su participación.

En consecuencia, se colige que los nuevos estilos de gestión contenidos dentro de la corriente de NPM incorporan también un enfoque de orientación al ciudadano, considerando a este último no solo como cliente sino como accionista de una gran corporación llamada Estado. Este hecho singular convierte al ciudadano en doblemente importante al constituirse en un *stakeholder* por partida doble.

III. INDICADORES DE GESTIÓN

Los indicadores de gestión están relacionados directamente con los elementos de control, tal como se muestra en la Figura 3, los cuales vienen a ser la versión ampliada de los elementos que componen un modelo de producción genérico. En consecuencia, existen indicadores de costos, de input o insumo, de proceso, de output o producto y de resultados e impactos.

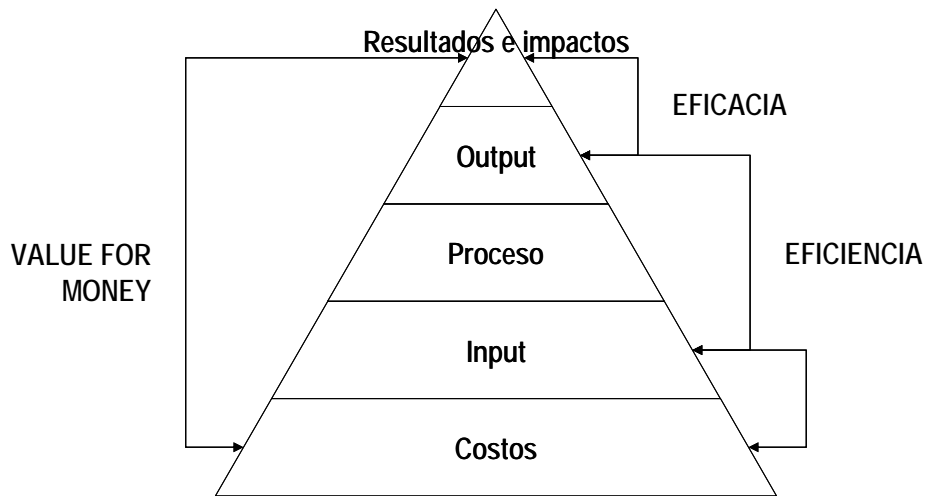
Figura 3
Elementos de control



Fuente: Alex Matheson, Public Management Service, OECD, 2001.

Los criterios básicos usados son las denominadas 3E, es decir economía, eficiencia y eficacia. Cada una de ellas evalúa, a través de indicadores, determinados ámbitos o elementos de control que en algunos casos son comunes y que solo se diferencian de acuerdo con el criterio utilizado, configurando las denominadas relaciones de control. Por ejemplo, es posible encontrar indicadores de insumo que se orientan a evaluar la economía como también a la eficiencia (ver Figura 4).

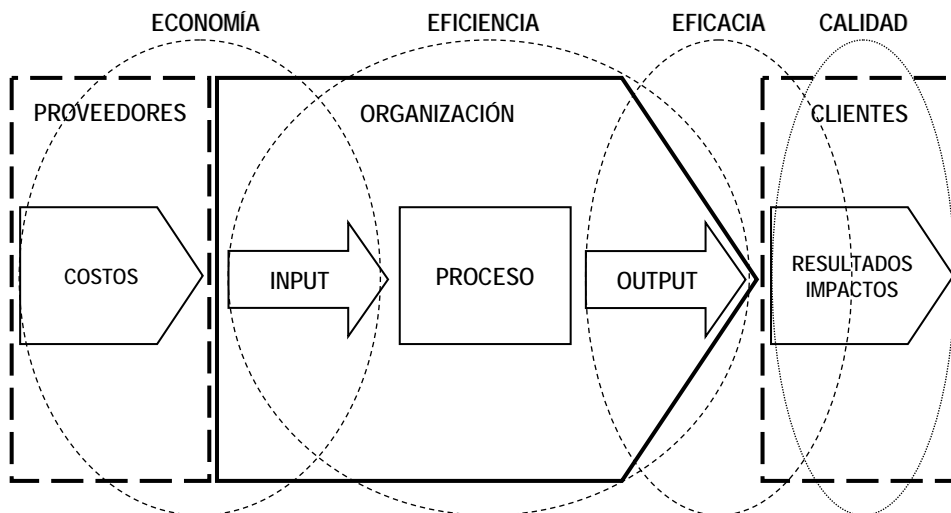
Figura 4
Relaciones de control



Fuente: Alex Matheson, Public Management Service, OECD, 2001.

Un aspecto resaltante para las denominadas 3E (economía, eficiencia y eficacia) viene dado por la adición de un criterio más: calidad. En consecuencia, nuevamente este enfoque permite manejar un conjunto de indicadores asociados a cada uno de estos criterios de análisis, los cuales pueden ser vistos como esferas que atraviesan y se superponen a las diferentes partes de una cadena productiva. Es decir, un conjunto de los indicadores estará orientado a medir y evaluar el desempeño de la entidad en relación con sus proveedores, otro tanto con respecto de la entidad misma y un tercer conjunto con respecto de los clientes o usuarios (ver Figura 5).

Figura 5
Cadena productiva y control



Fuente: Gerardo Pérez del Águila R., Diapositivas del curso de Gerencia de Proyectos de Desarrollo Local, UNFV, 2004.

III.1 Problemática en la fijación de indicadores

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, y de acuerdo con la experiencia en la verificación de los Convenios de Administración por Resultados realizada por la Contraloría General de la República del Perú, se puede afirmar que la problemática viene dada por la disponibilidad de información para la fijación de los indicadores de acuerdo con los ámbitos y criterios de control anteriormente señalados. Asimismo, otro problema que se recoge de la experiencia de campo es que se suelen confundir los indicadores con las metas, llevando ello a equivocaciones en los cálculos.

Tal como se señala en el documento *Resumen Estadístico 2002-2004* de la Contraloría General de la República (2004), ello finalmente repercute en una medición inadecuada del desempeño de las entidades al constatar que en muchos casos los indicadores no miden lo que deberían medir. De allí la importancia de un correcto diseño de los indicadores de acuerdo con la misión, visión, objetivos y metas de cada institución, ya que están íntimamente ligados a los planes estratégicos de las entidades. Es decir debe ponerse especial atención en la formulación de los planes estratégicos debido a que éstos constituyen la estructura de lo que las entidades pretenden alcanzar en el mediano y largo plazo, mientras que los indicadores son simples instrumentos de medida que proporcionan información sobre el logro de objetivos y metas propuestos. En resumen, la calidad de los indicadores depende directamente de la calidad de los planes formulados, los cuales deben estar alineados con el rol que les fue asignado; es decir existe una alta probabilidad de cometer lo que podría considerarse ilustrativamente como un *error tipo III*, y así aceptar una hipótesis nula que es verdadera pero que no corresponde al problema de investigación bajo análisis.¹ Dicho de otra manera, tener la solución correcta para el problema equivocado.

III.2 Importancia para las EFS

El diseño y uso de indicadores de gestión es la materialización de un nuevo estilo de administración en el Estado orientado al logro de resultados, dentro de lo que se conoce como NPM. En este sentido se aprecia que la tendencia es a incorporar modelos de gestión privados tales como el Balanced Scorecard (BSC), al trabajarse sobre la base de dos elementos básicos comunes: el planeamiento estratégico y el uso de indicadores.

De acuerdo con las definiciones revisadas, entre las que destaca la de Kaplan y Norton (1996), se puede afirmar que el BSC es un sistema de gestión sobre la base de mediciones, cuya principal cualidad radica

¹ Debe recordarse que el *error tipo I* consiste en rechazar la hipótesis nula (H_0) pudiendo ser verdadera. El *error tipo II* consiste en aceptar la hipótesis nula (H_0) pudiendo ser falsa.

en permitir a las organizaciones poner en claro tanto su visión como sus estrategias con el objetivo de llevarlas a la práctica. Asimismo provee retroalimentación acerca de los procesos internos de negocios así como de los resultados externos para la mejora continua del desempeño estratégico y sus resultados. Es decir, el objetivo último del BSC consiste en llevar al planeamiento estratégico desde la perspectiva de un ejercicio puramente académico hacia su transformación como sistema nervioso central de la organización.

En consecuencia, la principal razón que lleva a la adopción de nuevos modelos de gestión basados en indicadores es la búsqueda de ahorros y la mejora en la calidad de gasto del presupuesto, es decir el buen uso de los recursos públicos. De esta manera en la medida en que se avance dentro de un sistema de administración que haga posible la rendición de cuentas y la trazabilidad de los procesos, será entonces posible un mejor desempeño de la Contraloría en el cumplimiento de su misión.

IV. LINEAMIENTOS SOBRE UNA METODOLOGÍA PARA MEDIR Y EVALUAR EL IMPACTO DE LA FISCALIZACIÓN EN EL AHORRO Y EN EL BUEN USO DE LOS RECURSOS PÚBLICOS

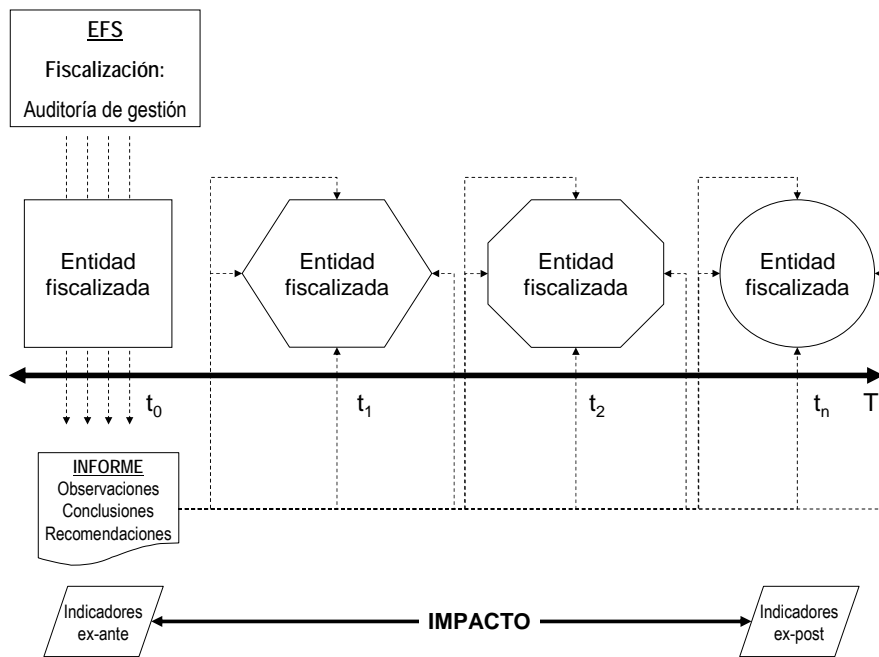
Para poder medir y evaluar el impacto de la fiscalización en el ahorro y en el buen uso de los recursos públicos se utilizó la metodología de evaluación ex post de proyectos, ya que conceptualmente cualquier intervención planificada por parte de una organización sobre otra se puede concebir como la ejecución de un proyecto². Además, la fiscalización se entiende como la ejecución de las auditorías en cualquiera de sus tres versiones, aunque para este trabajo se considera que la que mejor se ajusta para la evaluación de impactos es la auditoría de desempeño, gestión o VFM debido a su propia naturaleza de realizarse sobre la base del uso de indicadores de gestión.

A la fecha es poco lo que se ha avanzado con respecto de la medición y evaluación del impacto de la fiscalización. En especial teniendo en cuenta las propias limitaciones que plantea este tipo de medición y evaluación al ser los impactos difícilmente cuantificables y susceptibles de ser aislados. Es obvio que los impactos positivos o negativos determinados por la comparación de una situación inicial y otra después de terminada la intervención (ver Figura 6), pueden deberse a factores ajenos a la fiscalización ejercida por la EFS. Al final de la fiscalización se genera un informe que contiene observaciones, conclusiones y recomendaciones. Por consiguiente, si estos elementos son recogidos y asumidos por la entidad fiscalizada, impactan finalmente en la organización reperfilándola en el tiempo t_1 , t_2 y t_n , para luego determinarse el impacto al comparar los valores del conjunto de indicadores definidos en la situación ex ante con los valores de la situación ex post.

En consecuencia, por lo anteriormente expuesto, se hace necesario aislar el efecto que responde propiamente a la intervención de los demás que puedan estar disminuyéndolo o potenciándolo, según sea el caso (factores sociales, económicos, políticos, tecnológicos y ambientales), aspecto que requiere del desarrollo de una metodología que deberá ser investigado en su debida oportunidad. Asimismo, igualmente importante es la actitud que pueda asumir la administración auditada y el auditor con respecto del tipo de observaciones, conclusiones y recomendaciones propuestos en el informe, las cuales deberán contribuir no solamente a agregar valor a la organización sino que deberán ser percibidas como tales.

² Para el desarrollo de los lineamientos sobre la metodología se usó como referencia el documento "Control de gestión y evaluación de resultados en la gerencia pública" de Héctor Sanín Angel, publicado por el Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social - ILPES - CEPAL (1999).

Figura 6
Fiscalización: Evaluación y medición del impacto



Fuente y elaboración: Gerencia de Control de Gestión y Riesgos.

IV.1 Evaluación ex post

Se denomina así a la que se efectúa sobre un proyecto después de terminada su ejecución y luego de haber avanzado un tiempo prudencial en su fase de operación, para poder analizar y verificar su impacto, en este caso de la fiscalización sobre el ahorro y el buen uso de los recursos públicos.

IV.2 Enfoque y metodología

Este tipo de evaluación consiste en comparar la situación "con proyecto", es decir aquella en la que ha ocurrido la fiscalización, con la situación "sin proyecto", es decir en la que aun no ha ocurrido la fiscalización, de preferencia después de que ha transcurrido un tiempo prudencial de acabada la intervención, con el fin de verificar si ha habido ahorro y buen uso de los recursos públicos.

Para abordar la evaluación ex post se propone usar la herramienta del Marco Lógico (ML), porque permite abordar el problema de manera estructurada, haciendo más fácil la evaluación gracias al diseño de indicadores durante la planeación. Debe precisarse que éste no elimina el problema de causalidad o simultaneidad entre las variables, cuya correlación se debe determinar a partir de la construcción de modelos econométricos. Esencialmente, se puede decir que el ML da las respuestas a cuatro grandes preguntas que se plantean en los cuatro niveles de objetivos, como se muestra en la Figura 7.

Figura 7
Matriz de marco lógico e interrogantes

		Lógica de intervención	Indicadores objetivamente verificables	Fuentes de verificación	Hipótesis	Atributos a evaluar
¿Cuál es la contribución a largo plazo?	Objetivos generales					¿Impacto? ¿Contribución? ¿Sostenibilidad?
¿Cuál es grado de solución del problema?	Objetivo específico					¿Cobertura? ¿Déficit? ¿Calidad de atención?
¿Qué se entregó?	Resultados					¿Cantidad? ¿Calidad? ¿Costo? ¿Cronología?
¿Cómo se hizo?	Actividades		Medios	Costos		¿Tiempo? ¿Costo? ¿Calidad?
					Condiciones previas	

Fuente: Gerardo Pérez del Águila R., Diapositivas del curso de Gerencia de Proyectos de Desarrollo Local, UNFV, 2004.

Los lineamientos propuestos, adaptada a partir de Sanin (1999), comprende el análisis de la fiscalización mediante la verificación de los siguientes 10 aspectos relacionados con la calidad de la intervención:

- (i) Problema o necesidad identificada que originó la fiscalización
- (ii) Fiscalización como solución al problema (pertinencia y propuestas de mejora)
- (iii) Objetivos de la fiscalización (% de cumplimiento de objetivos)
- (iv) Cobertura de la fiscalización (% de procesos y áreas)
- (v) Alcance de la fiscalización
- (vi) Aspectos técnicos (análisis ex ante; cumplimiento del plan, aseguramiento de la calidad)
- (vii) Ejecución de la fiscalización (Índice de Cumplimiento Temporal de acuerdo al plan = ICT)
- (viii) Condiciones particulares exigidas
- (ix) Impacto del proyecto (verificación de eficacia en función del problema y del entorno)
- (x) Duración de la fiscalización.

IV.3 Procedimientos

Se puede acudir a diversos procedimientos, entre los cuales podemos destacar lo siguiente:

- (i) Investigación documental, especialmente auditorías previas, los informes de avance de auditorías, el informe final, los registros y estados financieros
- (ii) Recopilación de información estadística sobre el objeto de fiscalización
- (iii) Verificación y comprobación de hipótesis por observación directa
- (iv) Recolección de información por medio de visitas de campo y entrevistas con los responsables de las entidades objeto de la fiscalización

- (v) Procesamiento, estimación y análisis de indicadores de evaluación ex post vs. ex ante.

IV.4 Instrumentos

Deben de usarse instrumentos adecuados que permitan recoger y registrar la información necesaria que su posterior análisis y así apoyar la aplicación de los procedimientos. Se proponen los siguientes instrumentos:

- (i) Guía de observación de indicadores
- (ii) Cédula de comparación ex post/ex ante
- (iii) Entrevistas
- (iv) Gráfico de indicadores
- (v) Hoja analítica de la fiscalización.

IV.5 Guía de observación de indicadores

Esta guía se estructura de acuerdo con la naturaleza de cada entidad a ser fiscalizada, consignándose los aspectos previsibles del impacto y los indicadores que interesan verificar. La guía es muy importante porque asegura que el responsable de la fiscalización verifique aspectos esenciales de su evaluación y garantice uniformidad en los elementos analizados (ver Tabla 1).

IV.6 Cédula de comparación ex post/ex ante

Esta cédula consta de cinco columnas:

- (i) La de la izquierda, para registrar la información ex ante de la fiscalización
- (ii) La segunda, para recoger los resultados ex post y verificar el nivel de cumplimiento de los indicadores estipulados ex ante
- (iii) La tercera, que incluye una breve explicación de su resultado
- (iv) La cuarta, para explicar las discrepancias y sacar conclusiones sobre la situación analizada, es decir determinar el impacto
- (v) La última columna, permite calcular un ratio de eficacia producto de la intervención al relacionar el valor ex post con el valor ex ante.

La cédula tiene por objetivo hacer una evaluación ex post a lo largo de la fiscalización, y es la que se muestra en la Tabla 2.

Tabla 1
Guía de observación de indicadores

Objetivo	Resultado esperado	Impacto esperado	Indicador

Fuente y elaboración: Gerencia de Control de Gestión y Riesgos.

IV.7 Entrevistas

Para poder recoger información directamente de los responsables de la entidad objeto de fiscalización, es necesaria la aplicación de entrevistas que permitan medir y evaluar varios aspectos cuantitativos y cualitativos, tales como sondear sus apreciaciones sobre el tipo de beneficios y de costos que la intervención les ha generado, tanto durante como después de la misma, en especial en la adopción de las recomendaciones. Se requiere por lo tanto, que las entrevistas sean de diálogo informal y desprevenido para obtener respuestas lo menos sesgadas posible. Este instrumento deberá ser aplicado en los dos momentos, es decir durante y después de la intervención. Asimismo deberán tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- (i) Participación: establece la manera como participó o no participó la entidad en la fiscalización
- (ii) Beneficio: determina los beneficios que la fiscalización proporciona a la entidad
- (iii) Satisfacción: establece la opinión como ciudadano sobre la fiscalización.

IV.8 Gráfico de indicadores

Para cada fiscalización se grafican los indicadores consignados en la Cédula de comparación ex post/ex ante, lo cual permitirá apreciar de manera gráfica la magnitud del impacto. Asimismo, es posible graficar el nivel alcanzado por los ratios de eficacia calculados.

IV.9 Hoja analítica de fiscalización

La "Hoja analítica de fiscalización" constituye un importante instrumento en el que se evalúa la calidad de la intervención, por medio de la evaluación desagregada en los diez aspectos fundamentales mencionados con anterioridad, y que se evalúan tanto para la situación ex ante como para la ex post. A través de la combinación de estos 10 ítems se configuran valoraciones agregadas para cada una de las fases de la intervención: Planeamiento, Ejecución e Informe, así como para el total de la auditoría.

La escala utilizada para la valoración va del 1 al 9, aplicándose el método Delphi entre los miembros del equipo. Es decir, cada miembro asigna valores a los ítems investigados, los mismos que a su vez sirven para contrastar la valoración otorgada por el auditor principal de la fiscalización. La valoración definitiva, validada de esta forma, es la que se atribuye a cada intervención. Asimismo, esta escala permite segmentarse en tres tramos, donde el superior (7 a 9) es satisfactorio, el intermedio (4 a 6) significa un desempeño regular o mediocre y el inferior (1 a 3) insatisfactorio.

A nivel de fiscalización se analizan los principales factores que explican el resultado de la valoración. Pero también es posible, por medio de la agregación de las fiscalizaciones expresarse en términos globales sobre la función fiscalizadora, así como trabajarla en un nivel de agregación sectorial (ver Tabla 3).

Tabla 3
Fiscalización: Hoja analítica

Entidad		Sector		Escala	1 2 3 - 4 5 6 - 7 8 9
Aspecto evaluado	Resultado ex ante	Resultado ex post	Observaciones	Conclusiones	
●Problema o necesidad identificada					
●Fiscalización como solución al problema					
●Objetivos de la fiscalización					
●Cobertura de la fiscalización					
●Alcance de la fiscalización					
●Aspectos técnicos					
●Ejecución de la fiscalización					
●Condiciones particulares exigidas (impacto del proyecto)					
●Duración de la fiscalización					
Promedio					
●Planeación					
●Ejecución					
●Informe					
Promedio total					




Asigne valor en la escala de 1 a 9 (9 es una situación óptima y 1 es una situación insatisfactoria) para cada aspecto

Fuente y elaboración: Gerencia de Control de Gestión y Riesgos.

IV.10 Tablero de control gerencial para la evaluación ex post

El tablero de control para la evaluación ex post lo aporta el ML, con la información analizada sobre objetivos fundamentales y niveles de logro, tal como se muestra en la Figura 8.

Figura 8
Matriz de marco lógico e indicadores

	Lógica de intervención	Indicadores objetivamente verificables	Fuentes de verificación	Hipótesis
Objetivos generales				
Objetivo específico				
Resultados				
Actividades		Medios	Costos	
				Condiciones previas

Fuente: Gerardo Pérez del Águila R., Diapositivas del curso de Gerencia de Proyectos de Desarrollo Local, UNFV, 2004.

IV.11 Principales indicadores sugeridos

A modo de propuesta se sugiere el siguiente conjunto de indicadores para medir y evaluar el impacto en el ahorro y buen uso de los recursos públicos, los mismos que se muestran en la Tabla 4 y la Tabla 5.

Tabla 4
Indicadores para el impacto en el ahorro

Impacto en el ahorro		
Resultado	Indicador	Tipo de indicador
Mejora en la gestión administrativa de las entidades públicas y del gobierno	<ul style="list-style-type: none"> • Ratio de beneficios financieros, incluyendo ahorros, respecto de las auditorías de gestión 	Cuantitativo financiero
Oportunidad de las auditorías	<ul style="list-style-type: none"> • % de recomendaciones implementadas por la entidad auditada 	Cuantitativo no financiero
	<ul style="list-style-type: none"> • Tiempo promedio de implementación por recomendación 	Cuantitativo no financiero
Disminución del costo en las operaciones	<ul style="list-style-type: none"> • Diferencia de \$ entre el costo operativo antes de implementar las recomendaciones y después de implementadas en la entidad auditada 	Cuantitativo financiero
Aumento de ingresos directamente recaudados	<ul style="list-style-type: none"> • Diferencia de \$ entre los ingresos directamente recaudados antes de implementar las recomendaciones y después de implementadas 	Cuantitativo financiero
Mejora en la eficiencia fiscalizadora de la EFS	<ul style="list-style-type: none"> • Ratio ahorro por fiscalización respecto de costo operativo total de la EFS 	Cuantitativo financiero

Fuente y elaboración: Gerencia de Control de Gestión y Riesgos.

Tabla 5
Indicadores para el impacto en el buen uso de los recursos públicos

Impacto en el buen uso de los recursos públicos		
Resultado	Indicador	Tipo de indicador
Mejora en la gestión administrativa de las entidades públicas y del gobierno	<ul style="list-style-type: none"> • % de recomendaciones de las auditorías de gestión aceptadas por la entidad auditada 	Cuantitativo no financiero
	<ul style="list-style-type: none"> • Nivel de satisfacción de las entidades auditadas con las auditorías de gestión 	Cuantitativo no financiero
	<ul style="list-style-type: none"> • Ratio beneficio-costo respecto de las auditorías de gestión 	Cuantitativo financiero
	<ul style="list-style-type: none"> • Costo promedio en \$ de completar un informe de auditoría de gestión 	Cuantitativo financiero
	<ul style="list-style-type: none"> • Conformidad con los estándares de las auditorías de gestión 	Cuantitativo no financiero
Asegurar la rendición de cuentas en las entidades públicas y el gobierno	<ul style="list-style-type: none"> • % de opiniones sin fundamento emitidas por los auditados 	Cuantitativo no financiero
Promover el buen uso de los recursos públicos	<ul style="list-style-type: none"> • % de parlamentarios que reconocen el valor de los informes de auditoría 	Cuantitativo no financiero
	<ul style="list-style-type: none"> • % de las entidades auditadas que reconocen el valor de las recomendaciones de los informes de auditoría 	Cuantitativo no financiero

Fuente y elaboración: Gerencia de Control de Gestión y Riesgos.

V. CONCLUSIONES

- (i) Esta propuesta de metodología constituye una primera aproximación teórica al tratarse de un tema muy importante relacionado con la misión de las EFS, pero cuyo desarrollo es aún incipiente.
- (ii) Asimismo, es necesario desarrollar una metodología que permita aislar el impacto debido a la fiscalización de otros factores que pudieran afectarlo.
- (iii) Se puede afirmar que las auditorías de gestión proporcionan la posibilidad de medir y evaluar el impacto de la fiscalización en el ahorro y buen uso de los recursos públicos, al incorporar el uso de indicadores de gestión dentro de su metodología.
- (iv) Cualquier intervención de las EFS como consecuencia del ejercicio de sus funciones es susceptible de ser tratada como un proyecto. Por lo tanto es posible aplicar la metodología existente con respecto de la evaluación de impactos en proyectos, cualquiera que sea la naturaleza de los mismos.

VI. BIBLIOGRAFÍA

AZUMA, N. (2004). *Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 Anglo-Saxon Countries: Leading by Example*. Government Auditing Review Volume 11 (March). Board of Audit of Japan. www.jbaudit.go.jp/kanren/gar/english/article/e11d05.pdf

CHÁVEZ L., F.A. (2003). *Calidad en la Administración Pública*. Universidad Abierta. México. http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/C/ChavezFausto_CalidadAdmonPub.htm

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. (2004). *Resumen estadístico 2002-2004. Verificación del Cumplimiento de las Metas y Compromisos establecidos en los Convenios de Administración por Resultados de la Dirección Nacional de Presupuesto Público - Ministerio de Economía y Finanzas*. Documento interno de trabajo. Gerencia de Control de Gestión y Riesgos. Lima, Perú.

DEPARTMENT FOR INTERNATIONAL DEVELOPMENT – DFID. (2005). *Working with Supreme Audit Institutions*. How to note (July). <http://www.dfid.gov.uk/aboutdfid/organisation/pfma/pfma-working-sais.pdf>

HAINES – WATTS. (2004). Examination of the NAO's Financial Impacts. <http://www.parliament.uk/documents/upload/NAOVFMAudit0304.pdf>

INTOSAI. (2004). *Guía para las normas de control interno del sector público*.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard Business School Press.

MASON, R. O.; BURTON S., E. (1981). *Measurement for management decision*. Addison – Wesley Publishing Company.

MATHESON, A. (2001). *Public Management Service*, OECD.

MAYOUX, L. (2002). *What Do We Want to Know? Selecting Indicators*. Enterprise Development Impact Assessment Information Service (EDIAIS). <http://www.enterprise-impact.org.uk/word-files/SelectingIndicators.doc>

PÉREZ DEL ÁGUILA R., G. (2004). *Diapositivas del curso de Gerencia de Proyectos de Desarrollo Local*. Escuela de Post Grado, Universidad Nacional Federico Villarreal (UNFV).

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2005). *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima segunda edición. <http://buscon.rae.es/diccionario/drae.htm>

SANÍN A., H. (1999). *Control de gestión y evaluación de resultados en la gerencia pública*. Santiago de Chile: ILPES – CEPAL.

SHACK, N. (2003) *Avances en la implementación de indicadores de desempeño en los organismos públicos del Perú*. Gestión pública por resultados y programación plurianual. Documentos presentados en la Primera Reunión de Responsables de Presupuesto de América Latina y el Caribe. XV Seminario Regional de Política Fiscal. Serie Seminarios y Conferencias. Santiago de Chile: ILPES –CEPAL.

STAPENHURST, R.; TITSWORTH, J. (2001). *Features and functions of supreme audit institutions*. PREMnotes N°59 (October). World Bank.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. (2001). http://www.theiaa.org/index.cfm?doc_id=929

VALLÈS VIVES, F. (2002). *Control externo del gasto público y Estado constitucional*. Tesis Doctoral. Barcelona: Universitat Autònoma de Barcelona.

VÁSQUEZ H., E; ARAMBURÚ L., C.E.; FIGUEROA A., C.; PARODI T., C. (2003). *Gerencia Social – Diseño, monitoreo y evaluación de proyectos sociales*. Lima: Universidad del Pacífico.