

# Nuevas técnicas de control en la Gestión Pública\*

**Pablo Francisco Gayubo Pérez**  
Interventor de la Diputación de Valladolid y  
Profesor Asociado de la Universidad de Valladolid

**Juan Carlos Gamazo Chillón**  
Profesor Titular de Economía Aplicada  
de la Universidad de Valladolid

## 1.- Introducción

El objetivo del presente estudio es el análisis de algunas de las nuevas técnicas de control ensayadas en la gestión pública; con tal propósito la estructura que se ha seguido es la que a continuación se detalla.

La idea de la que se parte es que difícilmente pueden consolidarse mejoras en la gestión pública si éstas no van acompañadas del desarrollo y adaptación de las correspondientes técnicas de control (**Sección 2**). Las nuevas técnicas de control que se analizan en esta investigación son: *el control de gestión* (proceso interno al servicio de los órganos gestores), *el control financiero* (modalidad

de control interno especialmente orientada a la verificación del grado de eficiencia y eficacia con que actúa la Administración) y *el sistema de seguimiento de programas* (método integrado de control) (**Sección 3**). En la última sección (**Sección 4**), y a modo de conclusión, se resalta la necesidad de avanzar en la aplicación de estas y de otras técnicas de control, sin olvidar en cualquier caso las limitaciones que todas ellas presentan.

## 2.- ¿Por qué nuevas técnicas de control?

El control siempre ha sido considerado como una de las funciones directivas de cualquier organización. Toda actividad compleja precisa para ejecutarse eficazmente contar con instrumentos de control que verifiquen si la misma se está desarrollando de acuerdo con

los objetivos y programas previamente adoptados. El control debe cumplir una función de "feed back", de retroalimentación de todo el sistema de gestión. En el ámbito público, además, el control siempre ha tenido un componente político ligado a los orígenes y desarrollo del Estado de Derecho.

En dicho ámbito público el control tradicional ha sido administrativo, con el objetivo de comprobar el cumplimiento de la legalidad y regularidad contable y financiera. Implícitamente se acepta que cumplidos los requisitos, respetadas las reglas de procedimiento, el sector público está consiguiendo adecuadamente los objetivos sociales que le legitiman, es decir, está actuando de forma eficiente y eficaz. Pero tales sistemas de control han demostrado ser insuficientes

\* Este trabajo forma parte del Proyecto de Investigación SEC98-1085 financiado por la CICYT.



para racionalizar la gestión pública. El control debe adaptarse a las nuevas formas de gestión.

El control de legalidad sigue siendo absolutamente necesario, pero cada vez es más insuficiente. La orientación del servicio público al ciudadano, la demanda generalizada de una gestión eficiente y eficaz, exigida, además de por criterios de mera racionalidad, por las limitaciones impuestas por el déficit público y la crisis fiscal, la ampliación de los procesos de participación ciudadana exigidos por la profundización del sistema democrático, son razones que exigen introducir en el ámbito público nuevos modelos de control de la gestión, con el objeto evaluar la actividad pública para comparar los resultados alcanzados con los objetivos fijados y los medios y recursos utilizados con los previstos y asignados. Este tipo de control, de seguimiento efectivo de los resultados de la actividad pública, es esencial para alcanzar los efectos esperados de las reformas administrativas.

Mientras que el control de legalidad se puede efectuar utilizando como instrumento informativo el sistema administrativo de Contabilidad Pública, los controles de la gestión requieren contar con otros instrumentos como la Contabilidad financiera, la analítica o de costes, la elaboración de sistemas de indicadores de gestión, etc.

### **3.- Análisis especial de algunas técnicas de control**

Entre las técnicas de control adecuadas para potenciar la nueva orientación de la gestión

y para posibilitar el logro de los resultados esperados, que no son en definitiva otros que los de proporcionar a la sociedad, a los ciudadanos, de forma eficiente y eficaz, unos servicios públicos de calidad, se analizan en esta Sección el **control de gestión**, como proceso interno al servicio de los órganos gestores, el **control financiero**, como modalidad de control interno especialmente orientada a la verificación del grado de eficiencia y eficacia con que actúa la Administración, y, por último, el **sistema de seguimiento de programas**, como método integrado de control. Existen otras herramientas de control, como las basadas en la utilización de indicadores de gestión o las que se apoyan en el desarrollo de la Contabilidad Analítica Pública, que revisten un gran interés pero que no consideramos en este trabajo.

#### **3.1. El control de gestión**

Si al gestor público se le va a juzgar cada vez más por los resultados obtenidos y por la eficiencia con que los ha logrado, está claro que necesita contar, entre sus herramientas básicas de dirección, con un sistema interno de control que le vaya informando del grado de cumplimiento de las previsiones respecto a los objetivos y resultados. Esta información debe estar a su disposición en tiempo real para poder detectar las desviaciones que se vayan produciendo en la gestión, para adaptar ésta rápidamente a los requerimientos de nuevas circunstancias y nuevas necesidades en un entorno cambiante. Evidentemente, el control financiero que efectúa la Intervención General también le resulta

de utilidad, pero es un control tardío, elaborado ex-post, cuando ya no se pueden adoptar correcciones en la gestión del ciclo presupuestario analizado, además de ser externo a la propia gestión.

No existe un modelo de control de gestión standard que resulte adecuado para su aplicación generalizada, porque son diferentes los programas, distintas las organizaciones, variados los procesos de gestión, etc. Los sistemas de seguimiento interno deben adaptarse a cada organización concreta y formar un elemento más del sistema general de gestión, armonizado con los restantes elementos nucleares de la dirección: la planificación estratégica por objetivos, la presupuestación por programas, la gestión operativa de las actividades y la rendición de cuentas.

Sin embargo, se pueden resaltar algunos criterios y componentes comunes a todo sistema de control de gestión<sup>(1)</sup>:

- 1) Debe proporcionar información, con un grado de seguridad aceptable, sobre:
  - El cumplimiento de la legalidad administrativa y presupuestaria.
  - El grado de fiabilidad de la información contable presupuestaria y financiera.
  - La eficacia, eficiencia y calidad de los servicios públicos.
- 2) El control es una fase instrumental de la gestión, que

(1) Ver en este punto el trabajo de Barco (1996), páginas 90 y 91.



debe ayudar a la dirección en la consecución de los objetivos y resultados, por lo que en su configuración o diseño debe atenderse a que el sistema:

- Esté integrado en la gestión operativa de la administración.
- Tenga definidos los índices y ratios de medición de las actividades del programa.
- Muestre los criterios de relación entre las actividades desarrolladas y los objetivos perseguidos, determine su coste y revele las desviaciones tanto de eficacia como de eficiencia.
- Anticipe los riesgos al observar las desviaciones producidas.
- Identifique los cambios en el entorno social para facilitar la adopción de decisiones en escenarios de incertidumbre.
- Guarde una racional relación entre su coste y el beneficio que proporciona.
- Cuente con personal específico para efectuar el seguimiento.
- Se coordine con los restantes sistemas de control externos al órgano gestor (Intervención General, Tribunal de Cuentas).

Para desarrollar estas funciones, los servicios de control de gestión se servirán de las metodologías tradicionales utilizadas para efectuar cualquier tipo de control. Por una parte, se recurre al control mediante índices, ratios e indicadores de

gestión, obtenidos de la contabilidad y/o de la observación directa de la propia actividad de la organización. Por otra, el control de gestión debe utilizar técnicas de auditoría, que examinan de forma más completa los procesos y operaciones realizados y recogen su valoración en informes que se elevan al propio gestor.

La creciente aplicación de este modelo de control, que cumple las mismas funciones que el control de gestión para la dirección de una empresa, debe valorarse positivamente, pero no pueden olvidarse algunas importantes **limitaciones**:

- a) Con carácter previo, debe efectuarse un análisis coste-beneficio o coste-eficacia, para emitir un juicio racional sobre su utilización.
- b) Después, hay que tener en cuenta las especiales dificultades que plantea el control de gestión de las actividades públicas (existencia de múltiples objetivos, de variadísimas actividades, de unidades administrativas heterogéneas, dificultad de establecer centros de responsabilidad, etc.).

### 3.2. El Control Financiero

Frente a las tímidas experiencias españolas de aplicación de controles internos de gestión, desarrolladas dentro de las propias unidades gestoras, cabe resaltar la institucionalización generalizada del **control interno** como método de control horizontal de toda la Administración. El ente controlador, la Intervención General (del Estado, de la Comunidad Autónoma o de la Corporación

Local) es un órgano de la propia Administración, pero externo e independiente de las áreas de gestión directa de los servicios públicos.

La función tradicional desempeñada por la Intervención es la de fiscalización previa (también denominada **función interventora**), pero en muchas ocasiones resulta imposible, porque paralizaría la gestión, como por ejemplo en el reconocimiento de obligaciones por prestaciones sociales masivas. La función interventora se ha adaptado a tales circunstancias, desarrollando la modalidad de **fiscalización limitada previa** (del artículo 95.3 de la Ley General Presupuestaria), en la que se analizan únicamente los aspectos esenciales de la legalidad del gasto (existencia de crédito presupuestario específico, aprobación por órgano competente y determinados elementos básicos en cada tipo de gasto), y aplicando el llamado **Control Financiero**, que representa una modalidad nueva de control caracterizada porque pretende no solo verificar el cumplimiento de la legalidad en la actuación de los gestores públicos, sino verificar si ésta ha sido eficiente y eficaz.

La orientación del control hacia la verificación de la economía, la eficacia y la eficiencia es lógica, pero es todo el proceso presupuestario, y en particular la fase de ejecución, los que deben volcarse en la consecución de tales metas. La **economía** se predica del uso racional de los recursos. La **eficiencia** supone la transformación óptima de recursos o inputs en actividades y servicios, es decir la consecución de



unos resultados determinados con los mínimos costes. La **eficacia**, por su parte, mide el grado en que los resultados conseguidos, los objetivos logrados, se aproximan a los proyectados.

La propia Constitución española de 1978 exige este cambio de orientación. El artículo 31, en su apartado 2, señala que "la programación y ejecución del gasto público deben responder a criterios de eficiencia y economía", y el artículo 103 exige que la actuación pública responda al principio de eficacia. Tenemos pues constitucionalizadas las tres "Es": Economía, Eficiencia y Eficacia. Si la ejecución del gasto público debe perseguir la eficiencia y la eficacia, el control deberá medir en qué grado se han logrado. De hecho, la mayor parte de la normativa relativa a la consecución de tales principios se desarrolla en relación con la última fase del ciclo presupuestario, la del control, aunque es obvio que si tal enfoque no orienta las fases previas de presupuestación y de ejecución, difícilmente el control servirá para algo.

Es interesante analizar algo más en profundidad en qué consiste el Control Financiero, su objeto, la finalidad que con este instrumento se persigue, las formas en que se realiza, su contenido y los resultados obtenidos. La normativa estatal, recogida básicamente en el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre que regula todo el Control Interno, y desarrollada en la Circular específica de Control Financiero 1/1999, de 26 de Marzo (que ha derogado las anteriores Circulares:

2/1996, 1/1997 y 1/1998), dictada por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), nos va a servir de guía en los siguientes comentarios.

- a) El **objeto** del Control Financiero aplicado dentro del sector público es comprobar que su actuación se ajusta al ordenamiento jurídico (control de legalidad) y a los principios generales de buena gestión financiera (criterios de economía, eficiencia y eficacia).
- b) La **finalidad** última del Control Financiero es promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera para conseguir una mejor materialización de los principios de economía, eficiencia y eficacia en la programación y gestión de los gastos públicos y una creciente calidad de los servicios públicos prestados a los ciudadanos.
- c) Para ello el Control Financiero utiliza diversas **técnicas de control**, principalmente la de **auditoría**. La normativa española establece que el Control Financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público. Las actualmente vigentes han sido aprobadas por Resolución de la IGAE de 14 de febrero de 1997 (publicadas en el BOE el 30 de Septiembre de 1998).

Las auditorías pueden ser de diversos tipos, según sea el contenido y el objetivo perseguido con el Control Financiero. Así, se distinguen:

1) **Auditorías de regularidad**, para comprobar el cumplimiento de normas, disposiciones y directrices. Estas auditorías comprenden dos tipos:

1a) La **Auditoría financiera**, que pretende verificar si la Contabilidad Pública y sus estados y cuentas anuales son el reflejo fiel de la gestión y de la situación patrimonial y financiera de la entidad. Se considera que el reflejo contable es la "**imagen fiel**" cuando se han seguido las normas y criterios contables generalmente aceptados.

1b) La **Auditoría de cumplimiento**, que pretende dictaminar si la entidad pública cumple adecuadamente la normativa vigente de: contratos públicos, procedimiento y gestión y control de fondos públicos, etc.

2) **Auditorías operativas**, que examinan las operaciones, programas o actividades de una organización pública para evaluar su nivel de eficacia, en los resultados conseguidos, y eficiencia y economía, en la utilización de recursos. Las auditorías operativas pueden ser:

2a) **Auditorías de economía y eficiencia**, para determinar si la entidad está adquiriendo y empleando los recursos necesarios, humanos y materiales, de acuerdo con los principios generales de una buena gestión, es decir, de forma económica y eficiente.



2b) **Auditorías de sistemas y procedimientos**, que analizan los sistemas y procedimientos administrativos para evaluar su adecuación para la consecución de la actividad o de los servicios deseados.

2c) **Auditorías de Programas**, como métodos de evaluación de la presupuestación por programas, cuando tal presupuestación no se limita a un desarrollo formal de la estructura presupuestaria, sino que se utilizan técnicas de gestión basadas en el PPBS, con utilización por los gestores de sistemas de seguimiento de la ejecución de los programas.

### 3.3. Los Sistemas de Seguimiento de Programas

Cuando los presupuestos de las entidades públicas se formulan por programas, objetivos o planes de resultados, el control debe efectuarse de una forma especial, aplicando **Sistemas de Seguimiento de Programas**. Estos sistemas deben establecer para cada programa un estado previsional en el que figuren de forma detallada los objetivos y los indicadores que van a servir, tanto a los órganos de gestión como a los de control, para efectuar una evaluación continuada.

Los gestores responsables de los Programas necesitan un sistema de seguimiento de los mismos a través del cual dispongan de información sobre el grado de realización de las previsiones, para adaptar la gestión de acuerdo con los objeti-

vos establecidos. Dicho sistema debe facilitar la coordinación de las diversas actividades, la adaptación a las situaciones reales cambiantes, la óptima utilización de los medios disponibles y resaltar las desviaciones que se produzcan en la gestión, para encauzar permanentemente ésta hacia los resultados programados. Por último, debe proporcionar los datos necesarios para la elaboración de los estados y cuentas que como gestores deben rendir, para que pueda ser evaluada la calidad de su actuación.

Teniendo en cuenta la variedad y complejidad de los programas de actuación pública, parece lógico pensar que no existirá un único modelo de seguimiento de programas que se adapte de forma óptima a todos los casos. Esto es debido a que cada programa puede presentar especialidades por la naturaleza de sus objetivos y actividades, por la normativa reguladora, por la organización administrativa de su gestión, etc.

En España el Presupuesto por Programas se implanta en 1984, pero no es hasta 1989 cuando se aplica por primera vez un Sistema de Seguimiento de Programas<sup>2</sup>, además limitado a 8 de ellos. La Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, aplica esta técnica a trece programas. En virtud de la Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, el Sistema se extiende a 18 programas,

(2) Ver la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 11 Abril de 1989.

pero la Ley 65/1997, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, limita de nuevo su aplicación a 13, cuyo seguimiento y control se mantiene en la actualidad. La Disposición Adicional 1ª de la Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, aplica el Sistema de Seguimiento de Programas a los siguientes:

- 142 A Tribunales de Justicia y Ministerio Fiscal.
- 144 A Centros e Instituciones Penitenciarias.
- 222 B Seguridad vial.
- 324 B Escuelas Taller, Casas de Oficios y Talleres de empleo.
- 412 H Atención Primaria de Salud, Insalud gestión directa.
- 412 I Atención Especializada, Insalud gestión directa.
- 512 A Gestión e Infraestructura de Recursos Hidráulicos.
- 513 A Infraestructura del Transporte Ferroviario.
- 513 D Creación de Infraestructuras de Carreteras.
- 531 A Plan Nacional de Regadíos.
- 541 A Investigación científica.
- 542 A Investigación técnica.
- 542 E Investigación y Desarrollo Tecnológico.

Para algunos esta experiencia, por otra parte similar a la desarrollada en otros países, demuestra el fracaso del PPBS. El inicial optimismo puesto en estas técnicas de presupuestación y gestión ha sido sustituido por una sensación de desánimo



generalizado<sup>3</sup>. Sin embargo, implantar el seguimiento de programas con carácter general no parece ni realista ni operativo. Es más eficaz la utilización progresiva de dicha técnica de gestión y control.

El Sistema de Seguimiento de Programas, cuya metodología aparece regulada en la Orden de 11 de abril de 1989 y desarrollada en la Orden de 14 de julio de 1992, consta de los siguientes **puntos básicos**:

- 1º) Los propios órganos gestores deben establecer un sistema de seguimiento de objetivos adaptado a sus propias necesidades.
- 2º) El sistema debe permitir evaluar el cumplimiento de los objetivos que han servido de base para la asignación de recursos presupuestarios.
- 3º) Por cada programa se debe diseñar un estado previsional en el que se detallen los objetivos e indicadores que van a ser utilizados para efectuar una evaluación continuada.
- 4º) Los objetivos deben corresponderse con los ejes más relevantes de la actividad programada y tienen que ser poco numerosos, coordinados, compatibles y medibles tanto en términos físicos como monetarios.
- 5º) Los indicadores, que deben ser claros, fiables, relevantes y comparables, sirven

(3) Ver una exposición de los principales obstáculos y limitaciones para la puesta en marcha de un Presupuesto por Programas en Zapico (1988), páginas 469-471, y en el trabajo del mismo autor de (1996), páginas 94 a 97.

para medir los resultados obtenidos al realizar el programa.

- 6º) Los gestores deberán efectuar un continuo seguimiento del Programa (control de gestión) y, finalizado el ejercicio, rendirán cuentas confeccionando un **"balance de resultados"** en el que se recoja lo logrado con sus actuaciones. Deberán también elaborar un **"informe de gestión"** en el que se detalle el nivel de realizaciones conseguido, con análisis de las desviaciones físicas y financieras originadas.
- 7º) La Intervención General de la Administración del Estado, a través de la Oficina Nacional de Auditoría y de los Interventores Delegados, Regionales y Territoriales, realizará el **Control Financiero** de los sistemas de seguimiento de programas para determinar el grado de fiabilidad de los "balances de resultados" e "informe de gestión" rendidos por los gestores. En definitiva, para evaluar los resultados de los Programas.

La Circular de Control Financiero 1/1999, de 26 de Marzo, de la IGAE, regula este tipo específico de control de Programas en su Instrucción 19ª. La Instrucción 2ª, al concretar el objeto de este control financiero, copia literalmente el artículo 2 del Real Decreto 2188/1995, y en la 3ª se señala que su finalidad será la evaluación desde la perspectiva de la eficacia, de la eficiencia y de la economía, de la gestión de los programas presupuestarios sujetos a seguimiento, verificando el nivel de los resultados

obtenidos en relación con los proyectados, los medios utilizados y los efectos producidos.

Se trata de un control financiero especial que se realiza utilizando la técnica de **auditoría operativa**, concretamente las **"auditorías de programas"**. Con este tipo de auditorías se trata de determinar<sup>4</sup>:

- a) En qué medida se alcanzan los resultados u objetivos establecidos para cada programa.
- b) La eficacia y eficiencia de organizaciones, programas, actividades o funciones.
- c) El grado de cumplimiento de la normativa reguladora del programa auditado.

#### 4.- Conclusiones

Queremos concluir este estudio formulando una valoración sobre estos métodos de control. Obviamente, se trata de una evaluación provisional en cuanto que, por una parte, no hemos analizado todas las nuevas herramientas de control, ya que nos hemos limitado prácticamente al estudio del Control Financiero y del Sistema de Seguimiento de Objetivos, relegando otros instrumentos del mismo nivel, como la Contabilidad Analítica, o enfoques más amplios, como la Evaluación de los Programas y Políticas Públicas; y, por otra parte, el grado de aplicación de estas técnicas no está aún generalizado y sus resultados, en los casos de utilización, son limitados.

(4) Ver el apartado 2.1.10 de las Normas de Auditoría del Sector Público.



La aplicación de estas técnicas de control no está resultando fácil. Las limitaciones derivan:

- de su propia complejidad (dificultades de definición de actividades, objetivos e indicadores y de la identificación de elementos y centros de costes, y de diseño de las pruebas de auditoría, en particular en las operativas...);
- de la falta de motivación y rechazo de los funcionarios que deben aplicarlas o soportarlas;
- de la inexistencia de un verdadero apoyo político y directivo;
- de la carencia de personal técnico adecuado para su diseño e implantación;
- del insuficiente desarrollo de soportes informáticos, sin los cuales el uso de tales técnicas deviene imposible.

Incluso aunque se utilicen con carácter general, debemos ser conscientes de sus limitaciones. Aún quedará un camino por recorrer para lograr una total evaluación de la actividad pública. Podríamos conocer la eficiencia y eficacia con que actúan los gestores públicos, pero no podemos valorar si las políticas públicas son las convenientes, las que necesita la sociedad en estos tiempos sometidos a un cambio vertiginoso. Para avanzar en esta dirección se deben utilizar otras técnicas de control, de grado diferente; las denominadas **Evaluaciones de Programas y de Políticas**.

Las anteriores técnicas de control de gestión y de control interno miden los medios utilizados y los resultados conse-

guidos, pero no se cuestionan los objetivos, no miden los efectos finales de la acción pública, su impacto sobre el entorno económico y social. Valorar estos impactos, plantear otras alternativas, cuestionar los objetivos y los programas es objeto de la **evaluación de políticas y programas**. Estas técnicas tratan de evaluar cada programa y cada política respecto a su conveniencia, su éxito y su efectividad. La conveniencia o pertinencia se deducirá si los programas son coherentes con las prioridades globales fijadas por los órganos políticos y si sirven eficazmente al objetivo que tratan de lograr. El éxito de un programa o política se mide por el grado en que alcanza sus objetivos y por los efectos e impactos positivos que genera. La efectividad consiste en valorar si el programa supone el medio más directo para alcanzar los objetivos o los fines perseguidos, o bien evaluar si existen otros programas o políticas alternativas más eficientes para lograrlos.

En las actuales circunstancias de creciente complejidad, inestabilidad e incertidumbre en que debe actuar el sector público, la consecución de las "3Es" (economía, eficiencia y eficacia), no es suficiente para valorar la idoneidad de dicha actuación. Estas medidas se deben complementar con las proporcionadas por la evaluación de programas, que han sido denominadas las "3Ds"<sup>5</sup>: **Diagnóstico, Diseño y Desarrollo**.

- Capacidad de Diagnóstico de nuevos problemas y redefinición de los proble-

(5) Propuestas por Metcalfe (1991) y Zapico y Mayne (1995).

mas actuales en función de los cambios del entorno.

- de nuevas soluciones e iniciativas para resolver los nuevos problemas identificados en el diagnóstico.
- Desarrollo para implementar las nuevas soluciones.

Con las "3Ds" se mide la capacidad de adaptación, se redefinen los objetivos públicos, se cuestionan los programas y se revelan los valores que subyacen en la actuación pública. La evaluación de la gestión desde esta perspectiva mide el grado en que las organizaciones públicas responden a los nuevos retos, la flexibilidad de su adaptación a un entorno incierto. El **responsable de la gestión pública** en este contexto debe ser un **innovador** y un **integrador**. Innovar, en la fase de diagnosis y diseño, e integrar, en la fase de desarrollo.

En definitiva, estas técnicas de evaluación se enfocan más a la valoración de los efectos finales e impactos de las políticas y de los programas, cuestionando su mantenimiento, potenciación o desaparición, en función de su idoneidad para lograr los grandes ejes o fines de la acción pública.

A pesar de estas dificultades y limitaciones, nuestra conclusión última se concreta en una proposición normativa: la aplicación de los controles aquí analizados resulta imprescindible para que la gestión pública resulte económica, eficiente y eficaz y para que los bienes y servicios públicos ofrecidos a los ciudadanos tengan la calidad que éstos demandan.



## BIBLIOGRAFÍA

**ALCALDE, J. C. y JURADO-CENTURIÓN, A.** (1996) "La auditoría de procedimientos en la gestión pública: Bases metodológicas", *Presupuesto y Gasto Público*, nº18/1996, págs. 113 a 126.

**BARCO DEL, J.** (1996) "La estructura del control en el contexto del sistema normalizado de seguimiento de objetivos", *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 5-6, págs. 81 a 100.

**FUENTES, S.** (1996) "El Real Decreto 2188/95, de 28 de Diciembre, de control interno a ejercer por la IGAE", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18/1996, págs. 161 a 171.

**IGAE** (1996) *Real Decreto 2188/1995 de 28 de Diciembre sobre control interno y disposiciones complementarias*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

**MAÑEZ, G.** (1996) "El modelo de control interno de la actividad económico-financiera del sector público estatal español: características y fundamento", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18/1996, págs. 27 a 36.

**MUÑOZ, R.** (1996) "Nuevas perspectivas en el control interno del gasto", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18/1996, págs. 11 a 17.

**OSBORNE, D. y GAEBLER, T.** (1994) *La reinención del Gobierno. La influencia del espíritu empresarial en el sector público*, Edit. Paidós, Barcelona.

**PUERTA, J. J.** (1996) "La evaluación como instrumento de racionalización en los procesos de asignación de recursos", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 18/1996, págs. 19 a 25.

**SUBIRATS, J.** (1989) *Análisis de políticas públicas y eficacia de la Administración*, MAP, Madrid.

**VIÑUELA, J.** (1993) "El control y seguimiento de objetivos y su interacción con la asignación de recursos: Balance de una experiencia", en *Eficacia y Legalidad en la Gestión Pública. X Jornadas de Control Interno en el sector Público*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, págs. 79 a 86.

**ZAPICO, E.** (1988) "La Modernización del Gasto Público", *Papeles de Economía Española*, nº 37, págs. 465 a 481.

**ZAPICO, E.** (1996) "Presupuesto por Programas versus incrementalismo presupuestario. ¿Un falso dilema?", *Papeles de Economía Española*, nº 69, págs. 93 a 107.

**ZAPICO, E. y MAYNE, J.** (1995) "Nuevas perspectivas para el control de gestión y medición de resultados", *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 3, págs. 43 a 53 ■