

Hacia la evaluación de la gestión en las administraciones públicas



Isabel Brusca Alijarde

Profesora Asociada de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza

Vicente Condor López

Catedrático de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza

I. Introducción

En el momento actual estamos inmersos en un proceso de cambio en el sector de las administraciones públicas, cuyo principal objetivo es establecer un nuevo enfoque que permita asegurar una gestión eficiente, en el que destaca la introducción del paradigma del ciudadano como cliente y el cambio en la cultura organizativa, así como el cambio en la evaluación de la utilización de recursos y del cumplimiento de objetivos. Como indica Iturriaga (Auditoría Pública, nº16), la calidad del funcionamiento de la administración vendría determinada por: orientación al cliente (ciudadano); eficacia en el logro de los objetivos; eficiencia en el uso de recursos públicos; legalidad (pleno sometimiento) y objetividad (transparencia e igualdad).

En línea con esto, entre los objetivos asignados al sistema de información contable público destaca como uno de los más relevantes la medición de la economía, eficiencia y eficacia, con el fin último de proporcionar información en el proceso de toma de decisiones. Sin embargo, en las administraciones públicas, medir la economía, eficiencia y eficacia no es un proceso fácil, en tanto que cualquier administración pública tiene múltiples objetivos, no orientados a la maximización del beneficio, sino a la prestación de servicios.

Entre las alternativas desarrolladas para dotar al sector público de adecuados mecanismos de gestión, que puedan servir de guía en la gestión pública y contribuyan de forma activa y eficaz en el proceso de toma de decisiones, destacan la

contabilidad analítica por centros de responsabilidad y los indicadores de gestión⁽¹⁾. Ambas son precisamente el objeto de estudio de este artículo.

En primer lugar, nos referiremos a la implantación de un sistema de contabilidad analítica, el cual permite obtener información que resultará imprescindible en la evaluación y medición de los resultados de la gestión, aportando medidas que puedan ser de máxima utilidad en el proceso de toma de decisiones. En segundo lugar, abordamos la im-

(1) También las técnicas presupuestarias por objetivos y programas han recibido un fuerte impulso, si bien los modelos de costes y de indicadores están siendo tomados actualmente con mayor interés que las primeras. En todo caso, ambas alternativas pueden hacerse compatibles con otras técnicas de evaluación dirigidas a la mejora de la gestión pública.



plantación de un sistema de indicadores de gestión, que sin duda pueden ofrecer una herramienta para medir la actividad de las administraciones públicas, entendiendo las dificultades asociadas a la valoración de los servicios prestados u outputs de este tipo de organizaciones.

2. Implantación de un sistema de contabilidad de gestión

En el entorno público, uno de los principales objetivos es la asignación de los recursos a aquellas entidades, programas o agencias que maximizan los servicios prestados a la sociedad a partir de los recursos disponibles. Para lograr este objetivo final de eficiencia en la asignación de los recursos, debe mantenerse como prioritario el conocimiento de todos los costes que son asignables a un determinado programa, pese a las dificultades para conocer los beneficios derivados de una actuación concreta. Por ello, un sistema de contabilidad analítica puede jugar un papel importante en cualquier proceso de asignación de recursos públicos.

Además, en un momento como el actual, donde los problemas de escasez de recursos financieros son persistentes, la intensificación del control de costes mediante la implantación de forma real de la contabilidad analítica puede ayudar a controlar la situación, evitando recurrir a alternativas más perjudiciales como la simple reducción arbitraria del gasto.

Las principales ventajas de un sistema de contabilidad analítica para las administraciones públicas pueden agruparse en las siguientes: permitir mostrar los costes por actividades; proporcionar información para la planificación y el control de la actividad interna de la propia entidad; medir la economía y la eficiencia, a la vez que facilitar la medición de la eficacia; comparar entre los costes de distintas entidades; clarificar el empleo de los recursos públicos; impulsar incentivos en los esfuerzos de los gestores que les motive a la racionalización de los recursos; y proporcionar información sobre inputs que alimente un sistema de indicadores de gestión.

En España, se vienen realizando esfuerzos encaminados al estable-

cimiento de una contabilidad analítica o de gestión desde 1983, con la introducción del grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública. Aunque en un primer momento se trató de buscar una solución global, a partir de 1986 comenzaron los intentos de desarrollo de sistemas de gestión aplicados a entidades específicas, en función de los objetivos, actividad y naturaleza de la entidad a la que iban destinados. Las principales experiencias se enmarcan en el campo de Organismos Autónomos Comerciales e Industriales dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda, Aeropuertos Nacionales, Instituto de Turismo, entre otros. También puede resaltarse un proyecto sobre Contabilidad Analítica en Universidades, llevado a cabo con el objetivo principal de introducir una racionalización y mejora de la gestión de la Universidad Pública.

El aprendizaje y experiencia adquiridos en los anteriores ha sido plasmado en un proyecto para Organismos Autónomos denominado proyecto CANOA (Contabilidad Analítica para Organismos Autónomos), que sin duda supera y evita los errores existentes en los sistemas desarrollados previamente. Asignando tanto costes externos como calculados a los distintos centros de coste, y posteriormente a las actividades, permite el cálculo de costes por actividades que se podrán comparar con los ingresos para obtener el margen sobre actividades.

Ahora bien, los esfuerzos anteriores deben continuar con el desarrollo de un sistema de contabilidad analítica para otros subsectores. Así, en el campo de la administración local, la normalización de la contabilidad analítica ha sufrido un retraso y todavía no puede hablarse

de una implantación generalizada de la misma, aunque sí existen experiencias aisladas que dan prueba de la importancia de este área. De hecho, los resultados obtenidos en una encuesta realizada a los responsables de contabilidad de las diputaciones provinciales y ayuntamientos de más de 20.000 habitantes ponen de manifiesto que sólo el 22,6% de las entidades calculan el coste y rentabilidad de los servicios prestados⁽²⁾ (Brusca, 1997, p. 311). Sin embargo, la administración local es uno de los entes públicos donde existe mayor número de tasas y precios públicos, por lo que el conocimiento exacto de los costes se hace imprescindible para la fijación de ambos.

En este sentido, vamos a hacer referencia a los principales aspectos a abordar para el desarrollo de un modelo de contabilidad analítica adaptado a la administración local:

a) *Reparto de costes indirectos.* Como matiza AECA (1997a, p. 51), el proceso de imputación de costes a los centros debe distinguir dos clases de componentes de coste: i) aquellos cuyo consumo está directamente ocasionado por un centro de costes, en cuyo caso no existirán problemas importantes para su afectación y ii) aquellos cuyo consumo es común a varios centros. Para estos últimos, es fundamental establecer las bases de reparto a

(2) Ello pese a que el artículo 192 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales exige que las entidades de más de 50.000 habitantes y demás entidades locales de ámbito superior acompañen a la Cuenta General una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos. Sin embargo, aunque sí existen ejemplos, como puede ser el Ayuntamiento de Barcelona, son pocas las entidades que elaboran dicha memoria.

los centros, para lo que se pueden tomar criterios como personas equivalentes, superficie o unidades consumidas, entre otros.

A modo de ejemplo, pueden citarse las siguientes alternativas: energía eléctrica (Kw/Hora)⁽³⁾; amortización de inmuebles (nº de m²); comunicaciones (nº de extensiones); limpieza y aseo (nº de m²), material de oficina (nº de personas equivalentes); reparación y conservación del mobiliario (valor del mobiliario); seguridad (nº de m²); y agua (nº de personas equivalentes).

b) *Definición de los lugares de coste.* Para su delimitación debe atenderse necesariamente a la estructura organizativa de las distintas entidades, respondiendo fundamentalmente a las necesidades de información por áreas de responsabilidad. Por la dificultad de medir el output en este tipo de entidades, resultan especialmente indicados los centros de coste que tendrán el objetivo de producir (prestar) una cantidad dada de productos (servicios) minimizando los consumos necesarios de los recursos controlados por el gestor del centro (Fernández y Morala, 1993, p. 6).

El proceso de asignación de costes a los centros de coste debe hacerse lógicamente en función del consumo y utilizando la variable representativa de cada uno.

c) *Análisis de los portadores de costes.* Mientras que en las empresas el diseño de los portadores no es complejo, identificándolos con los productos o servicios, en las administraciones públicas, las características propias de los servicios, convierten el tratamiento y delimita-

(3) Los conceptos entre paréntesis corresponden a los criterios de reparto propuestos por AECA (1997a).

ción de los portadores de coste en una de las labores más difíciles inherentes a la contabilidad de gestión.

Las actividades llevadas a cabo por la entidad pueden ser una buena alternativa para establecer el portador de costes, ante lo que habrá de hacerse un esfuerzo para la sistematización y delimitación clara de las mismas, e incluso si es posible su desagregación en productos⁽⁴⁾.

La imputación de los costes a los portadores de coste debe igualmente tener en cuenta el consumo y si éste está directamente originado por una actividad o servicio que presta un centro o se trata de un consumo común a varias actividades o servicios de distintos centros, en cuyo caso debe aplicarse un criterio de reparto de los costes a las actividades.

Por último, el proceso terminaría con la imputación de los ingresos y, en la medida de lo posible, la comparación de los mismos con los costes de las actividades, para obtener así el margen de las mismas. Para realizar dicha comparación, debería establecerse una diferenciación entre actividades que obtienen ingresos directos para su financiación, y aquellas otras cuyos recursos proceden de impuestos generales y similares, para las que dudamos no sólo de la posibilidad de determinar los ingresos correspondientes a la actividad, sino también de la validez de los márgenes deducidos. Por ello, parece que en este último tipo de actividades calcular los costes correspondientes supone ya un avance muy significativo, ofreciendo en todo caso una información muy

(4) En ese caso los productos podrían identificarse con los *outcomes* (impactos o consecuencias) que se pretenden con la prestación de los servicios.

valiosa para mejorar la gestión en las administraciones locales.

En síntesis, mediante la implantación de un sistema de contabilidad analítica se contribuirá a resolver el problema de la evaluación y medición de los resultados de la gestión, y se obtendrán medidas que puedan ser de máxima utilidad en el proceso de toma de decisiones. Además, la contabilidad analítica, mediante el cálculo de los costes de las correspondientes actividades, alimentará a su vez la construcción de indicadores, para los que la información sobre costes es imprescindible. Quizá su implantación podría realizarse de forma gradual, insertada a su vez en un ambiente de disposición y búsqueda de la mejora de la calidad en los servicios públicos.

3. Los indicadores de gestión en la evaluación de los servicios públicos

Junto a la implantación de un sistema de contabilidad de gestión, los indicadores de gestión pueden ofrecer una herramienta para medir

Mediante la implantación de un sistema de contabilidad analítica se contribuirá a resolver el problema de la evaluación y medición de los resultados de la gestión

la actividad de las administraciones públicas y analizar en qué medida se han alcanzado los objetivos previamente fijados. Cada vez más se palpa el interés por los mismos en toda la administración pública y especialmente en el mundo local.

Es posible establecer indicadores de varios tipos, en función de lo que se pretenda medir, y como consecuencia existen diversas clases de indicadores. Entre las muchas clasificaciones que han sido aportadas en la literatura contable, puede destacarse la que hace referencia a los indicadores de economía, eficiencia y eficacia, como tal, que tratarán de evaluar de forma conjunta los correspondientes ámbitos de la gestión.

Los *indicadores de economía* reflejarán si los recursos han sido adquiridos al menor coste posible, a la vez que en cantidad y calidad adecuada. Los indicadores más útiles son aquellos que hacen referencia a los costes, estableciendo las comparaciones oportunas con los costes previstos. Un ejemplo sería el coste por persona para algunos servicios de atención al personal, o el número medio de personal que atiende un determinado servicio por habitantes, tal como el número de bomberos por habitantes, número de agentes de policía por habitantes, etc.

Los *indicadores de eficiencia*, tratarían de ver si es adecuada la relación existente entre los servicios prestados y los recursos utilizados. Ejemplos de este tipo podrían ser el número de libros de la biblioteca prestados por cada trabajador, número de incendios atendidos por bombero, etc., ante lo que debe considerarse también la incidencia de aspectos de tipo social que en ocasiones influirán en dichos indicadores.

Los *indicadores de eficacia* medirán el grado en que han sido conseguidos los objetivos previstos, para lo cual es imprescindible que se hayan fijado de forma clara los objetivos de la organización. Un ejemplo sería número de usuarios de un determinado servicio que no han podido ser atendidos, tal como número de llamadas a bomberos o policía no atendidas, número de personas detenidas en relación al número de casos denunciados, etc.⁽⁵⁾

Ahora bien, aunque la clasificación anterior es la más generalizada, lo cierto es que últimamente existe una tendencia a incrementar esa triple clasificación⁽⁶⁾, haciendo referencia a indicadores de equidad, excelencia, entorno, efectividad y sostenibilidad (AECA, 1997b, p. 34). En cierta medida éstos tienen ya cabida dentro de estos tres tipos de indicadores.

3.1. Utilidad y limitaciones de los indicadores de gestión

La principal utilidad de los indicadores de gestión radica en la información que los mismos son capaces de comunicar. Así, permiten conocer en qué medida las operaciones están contribuyendo a la eficiencia y la eficacia, y realizar comparaciones para el mismo tipo de servicio entre distintas organizaciones, y comparaciones en el tiempo, identificando tendencias, para analizar las causas de posibles diferencias, con la posibilidad de alertar sobre algunas áreas de interés.

(5) Un desarrollo exhaustivo sobre los indicadores de economía, eficiencia y eficacia puede verse en Navarro (1998), donde se recogen algunas propuestas para algunos servicios concretos.

(6) Al respecto puede verse De Val (1999).

Asimismo, como señala el Governmental Accounting Standards Board (GASB, 1990, pp. 32-35), ayudan en el proceso de planificación, previsión a corto plazo y elaboración de presupuestos; pueden contribuir a la rendición de cuentas de las entidades públicas; pueden ser utilizados para motivar a los empleados públicos mediante incentivos, premios y sanciones; y su presencia puede estimular a los ciudadanos a tener mayor interés en las entidades públicas y mayor estímulo en los gestores públicos para proporcionar servicios de mejor calidad.

Por otra parte, aunque los indicadores de gestión proporcionan una visión sobre los principales problemas que deben ser resueltos por los órganos de dirección, debe también entenderse que siempre existen limitaciones y dificultades asociadas al uso de cualquier conjunto de indicadores. Por ejemplo, aunque las medidas de calidad son tan importantes como las de cantidad, éstas pueden ser difíciles de desarrollar y de elevada subjetividad.

Otra dificultad es que en ocasiones las medidas tienen un carácter relativo más que absoluto, por lo que es preciso establecer comparaciones, lo cual no siempre es fácil, y sobre todo teniendo en cuenta la existencia de tratamientos alternativos, por ejemplo ante el reparto de costes. A ello se añaden variables externas o exógenas, como variables socioeconómicas, que afectan

a la población y pueden hacer que las comparaciones no tengan sentido.

También se hace complejo determinar la importancia de los distintos indicadores, cuando además los indicadores de gestión de niveles superiores pueden tener costes y beneficios a largo plazo. De cualquier forma, debe considerarse la necesidad de observar de forma conjunta todos los indicadores, y no únicamente uno a uno, ante lo que han sido diversas las propuestas de los autores. Así, por ejemplo Anthony and Young (1984) apuntan la utilidad de establecer *vectores* de indicadores de output, mientras Mayston (1985) se muestra partidario de establecer una matriz de indicadores, destinando las filas a las diversas actividades, dentro de la misma área, y las filas a los logros alcanzados en cada una de ellas. Otra posibilidad es la aplicación de las técnicas econométricas, cada vez más utilizadas en las administraciones públicas y entre las que puede destacarse como más interesante el Data Envelopment Analysis (DEA), cuya principal característica es la capacidad de convertir múltiples medidas de output en una única medida global de la rentabilidad, utilizando los métodos de programación lineal.

Por último, debe tenerse en cuenta que un conjunto de indicadores debe reunir ciertas características, si se desea que los mismos reflejen la realidad de forma ade-

cuada, tal como claridad y comprensibilidad, fiabilidad, relevancia, oportunidad, uniformidad, y comparabilidad.

3.2. Los indicadores de gestión como información complementaria a los estados financieros

Dada la importancia de los indicadores de gestión, y ante la inadecuación del resultado económico para demostrar el rendimiento de las actuaciones de los gestores, cabe plantearse la conveniencia de incluir un sistema de indicadores como información complementaria a los estados financieros, de forma que los mismos formaran una parte más dentro del informe anual, para dar así cumplimiento a algunos de los objetivos asignados a la información contable pública, y fundamentalmente a la utilidad en la toma de decisiones, permitiendo que los usuarios pudieran disponer de dicha información, ya que en definitiva son los que se ven afectados por la buena o mala calidad de la gestión de los servicios públicos.

La respuesta a dicha cuestión, es un punto clave en los estados financieros de las administraciones públicas, que además no tiene precedente en el sector empresarial. En este sentido, diversidad de autores han manifestado que los informes anuales deben proporcionar necesariamente información sobre la cantidad y calidad de los servicios que la organización ha proporcionado, como complemento a los estados financieros básicos.

Lo cierto es que, bien como parte del informe financiero bien en un informe destinado exclusivamente a ellos, los indicadores de gestión parecen ser los últimos ingredientes en el mundo de la información fi-

Los informes anuales deben proporcionar necesariamente información sobre la cantidad y calidad de los servicios que la organización ha proporcionado

nanciera de las administraciones públicas, y algunas iniciativas llevadas a cabo en el contexto internacional dan prueba de ello.

3.3. Iniciativas en el contexto internacional en la implantación de los indicadores de gestión

Aunque el reconocimiento de la importancia de medir la actividad y rendimiento de las organizaciones públicas no es nuevo, en la actualidad ha alcanzado tal envergadura que los sistemas de información contable pública se han visto fuertemente implicados e incluso obligados a traspasar las barreras de la información meramente financiera. En consonancia con esto, las iniciativas llevadas a cabo en el área de los indicadores de gestión en los países del ámbito de influencia anglosajona son verdaderamente alentadoras, tal como ponemos de manifiesto a continuación.

No obstante, también en los países continentales se están realizando en el momento actual iniciativas para la introducción de técnicas que permitan la racionalización en la gestión de los servicios públicos, como analizaremos posteriormente. Por tanto, queremos dejar constancia de que el impulso hacia la mejora de la gestión ha sido generalizado, aunque el estado actual en el área de los indicadores de gestión es muy distinto en cada país.

En **Estados Unidos**, puede destacarse la labor realizada por el GASB para la sistematización de un conjunto de indicadores aplicables a los diversos servicios, recomendando ya en 1990 una serie de indicadores para los servicios públicos más importantes. Posteriormente, en abril de 1994, emitió el *Concepts Statement (CS) nº 2: Service Efforts*

Las iniciativas llevadas a cabo en el área de los indicadores de gestión en los países del ámbito de influencia anglosajona son verdaderamente alentadoras

and Accomplishments Reporting (información sobre medios y logros en los servicios), donde propone los conceptos que serán utilizados en la elaboración de normas que exijan que la información de medidas no financieras de recursos y logros sean incluidas como una parte del informe financiero anual de las entidades públicas locales y estatales.

En definitiva, esta intención del GASB de emitir normas sobre información no financiera, partiendo del marco fijado en su nuevo documento, y sobre la base de la experiencia adquirida mediante las implantaciones a modo de prueba de los indicadores de gestión que en su anterior informe había recomendado, abre paso a una nueva época de la información de las entidades estatales y locales estadounidenses, en la que las medidas sobre el rendimiento en la prestación de servicios aparece como complemento perfecto a la información recogida tradicionalmente en los estados financieros.

De forma similar, en **Nueva Zelanda** una novedad importante de la reciente reforma contable llevada a cabo por la New Zealand Society of Accountants (NZSA, 1994) es que el informe financiero contiene, además de la tradicional informa-

ción de carácter financiero, otra información no financiera, destinada a proporcionar estadísticas y una descripción de los logros de la entidad en el suministro de bienes y servicios, así como de los efectos en la comunidad de la existencia de la entidad y sus operaciones.

En este sentido, se establece un apartado para incluir la información sobre las actividades realizadas en cada servicio, denominado *Statement of Performance Service*, donde se informa sobre el grado en que la entidad ha alcanzado sus objetivos de prestación de servicios, desglosando todos los outputs de la entidad, así como el coste de éstos, y si es posible y adecuado debe indicarse también el outcome⁽⁷⁾ al que el output pretende contribuir.

En **Reino Unido**, se han llevado a cabo diversos desarrollos insertados en un proceso de reforma de la gestión pública en los últimos años, cuyo objetivo es poder prestar mejores servicios, más eficientes y eficaces, dentro de los recursos disponibles, con objeto de beneficiar a los contribuyentes, consumidores y personal. La demanda de un cambio cultural orientado a dichos fines ha llevado al Gobierno a la imposición de indicadores de gestión con el propósito de establecer un control sobre las actividades.

En el contexto del Gobierno Central el énfasis se ha puesto en la creación de agencias, argumentando a favor de dicha iniciativa que las agencias serán obligadas a desarrollar sistemas rigurosos de autoevaluación y a adoptar indicadores de gestión (Jenkins y Gray, 1994, p. 50). En el ámbito de las entidades locales, la Ley de Gobiernos Loca-

(7) Impactos o consecuencias para la comunidad resultantes de la existencia y operaciones de la entidad.

les de 1992 (Local Government Act 1992) exigió a la Audit Commission que desarrollara indicadores de gestión para los servicios de las autoridades locales. Dichos indicadores son recogidos en *The Citizen's Charter Indicators* y cada autoridad local debe evaluar su economía, eficiencia y eficacia con éstos y publicar detalles en un periódico local. Posteriormente, la Audit Commission tiene que comparar los diferentes niveles de rentabilidad alcanzados por las distintas autoridades y emitir un informe de carácter nacional.

El objetivo es introducir a los consumidores en el debate sobre las actividades de la autoridad local y al mismo tiempo poner a su disposición información que les permita tomar decisiones sobre dónde comprar u obtener servicios (Hepworth, 1994, p. 145). Esto es una evidencia más en apoyo del argumento de que la gestión orientada hacia el cliente ha alcanzado un desarrollo que no puede pasar desapercibido.

Cabe resaltar que aunque la finalidad, en último extremo, es dar cuenta a los ciudadanos sobre los servicios prestados y su calidad, dichos indicadores no forman parte del informe financiero anual de la entidad local, por lo que la iniciativa inglesa es en cierto modo distinta a la que se ha llevado a cabo en Estados Unidos o Nueva Zelanda, donde se consideraba que en el propio informe financiero podía destinarse un espacio a proporcionar información sobre la eficacia en la gestión de los servicios públicos.

Continuando en el ámbito anglosajón, pueden destacarse igualmente las iniciativas llevadas a cabo en **Australia**. Así, entre los principales puntos caracterizadores de la reforma en la información con-

table de las entidades públicas australianas, destaca el énfasis existente por los indicadores de gestión en general. No obstante, la Australian Accounting Research Foundation (AARF, 1993) aborda el tema de forma flexible: no exige que las entidades locales incluyan en el informe financiero indicadores no financieros de gestión, si bien anima a dichas entidades a que lo hagan, bajo la perspectiva de ayudar a los usuarios a valorar la economía, eficiencia y eficacia de la entidad en el cumplimiento de sus objetivos.

Destacan también los intentos llevados a cabo en **Suecia** para destinar, dentro del informe financiero, un apartado para informar sobre los logros de la organización en la prestación de servicios y otros aspectos del sistema de control de gestión (Burrowes, 1994).

Por último, y aunque con una orientación distinta, pueden citarse los esfuerzos realizados en **Canadá**, donde las investigaciones de la Fundación Canadiense de la Auditoría Integral, en colaboración con gestores públicos de alto nivel, han dado lugar al desarrollo de un modelo para informar sobre la eficacia (Boisclair, 1994). Se propone que sean los responsables de la gestión quienes proporcionen información sobre la eficacia utilizando este modelo, en el que es posible desarrollar indicadores de gestión.

En el contexto de los países continentales, existe también una preocupación generalizada por la implantación de técnicas que permitan la evaluación de la eficacia y eficiencia del sector público, a la vez que contribuyan activamente en el proceso de toma de decisiones. Sin embargo, en la mayor parte de ellos, la introducción de una contabilidad financiera que proporcione información verdaderamente útil es-

En Italia se está llevando a cabo una reforma del sistema de información contable de las administraciones públicas

tá en fase de reforma, o en todo caso es reciente; aunque las bases están sentándose, no existe todavía una cultura dirigida a la rendición de cuentas en términos de indicadores de gestión.

Así, en **Italia** se está llevando a cabo una reforma del sistema de información contable de las administraciones públicas. Es en el ámbito de la administración local donde se acusan más los esfuerzos de modernización para el establecimiento de un modelo de información que sea de utilidad para la toma de decisiones, siendo la ley nº 142 de 8 de junio de 1990 la que marco el paso fundamental en la reforma de los gobiernos locales.

Concretamente, el artículo 55 de dicha ley establece que el consejo de gobierno del ente local debe elaborar un informe que se incorpora a las cuentas anuales en el que se evalúa la eficacia de las acciones desarrolladas sobre la base de los resultados obtenidos en los programas y los costes soportados (Caperchioni y Garlatti, 1994, p. 371). En consonancia con ello, algunas entidades locales han llevado a cabo sus propias iniciativas para la implantación de sistemas de contabilidad de gestión, en aras a mejorar la eficiencia y eficacia de la entidad.



De forma similar, **Francia** está también consolidando la reforma del sistema contable de las administraciones locales, habiendo llevado previamente la reforma de la contabilidad de las administraciones públicas centrales. Estas reformas han estado dirigidas a la presentación de una información económico-financiera más acorde con las necesidades de los gestores públicos y de otros posibles usuarios externos de la información.

Aunque dicha reforma no ha tomado en consideración la presentación de un sistema de indicadores de gestión dentro de la información contable, sí supone una oportunidad para el cambio hacia una nueva cultura de la gestión pública. Una vez sentadas las bases en el nuevo modelo de información contable, podrá avanzarse en la línea de los indicadores de gestión. De hecho, una ley de 1995 ya exige a las delegaciones de servicio público de las entidades locales (concesionarios de servicios locales) a presentar un análisis de la calidad de los servicios mediante indicadores técnicos relativos a las condiciones de prestación del servicio a los usuarios. Dichos informes son adjuntados a la información financiera de las entidades locales.

Por otro lado, puede destacarse la creación en 1990 del Conseil Scientifique de l'Evaluation, que cada año emprende una serie de evaluaciones de políticas o programas a petición básicamente del Gobierno, del Parlamento o del Consejo Social (Subirats, 1996, p. 119), lo que ratifica que se ha tomado conciencia de la necesidad de implantar mecanismos que permitan la racionalización en la gestión de los recursos públicos.

También **Alemania** está en la lista de países en los que predomina

una atmósfera de reforma en el momento actual, siendo en el sector local donde se localizan las principales reformas en curso, ya que se ha preferido iniciar por el nivel local y no por el estatal. En este contexto, se ha creado un órgano consultor y asesor de las corporaciones locales que ha impulsado un proyecto basado en los desarrollos de la Nueva Gestión Pública, con objeto de adoptar técnicas de gestión que permitan una mayor eficiencia y eficacia. Entre los principales aspectos de este proyecto de reforma, conocido como "New Control Model", se encuentra la implantación de una contabilidad de gestión en las entidades locales (Vela, 1995, p. 36).

Todavía queda bastante camino que recorrer para consolidar un modelo de información contable que proporcione información de utilidad para la toma de decisiones, y en ese sentido no se ha llevado a cabo ninguna iniciativa para establecer los indicadores de gestión. Ello no implica que no se hayan adoptado iniciativas tendentes a la evaluación de las políticas públicas, fundamentalmente a nivel federal.

En síntesis, se detecta que mientras en los países del ámbito de influencia anglosajona se ha consolidado ya la modernización de los sistemas de información contable pública y actualmente se está pensando en incluir en éstos un sistema de indicadores de gestión que complemente la información recogida en los estados financieros, en los países continentales la reforma contable está todavía en curso y no ha llegado aún el momento de los indicadores de gestión. A pesar de ello, sí se han llevado a cabo algunas iniciativas para mejorar la gestión de las administraciones públicas y para evaluar los resultados de sus políticas.

4. Efecto de la implantación de los indicadores de gestión en la auditoría de las administraciones públicas

Tradicionalmente la medición de la economía, eficiencia y eficacia ha sido encomendada a las auditorías operativas o *value for money audit*, y ya en 1972 la General Accounting Office (GAO) emitió normas para la auditoría de las organizaciones públicas que superan el alcance de las tradicionales auditorías financieras y de cumplimiento para incluir también aspectos de eficiencia y eficacia. Sin embargo, ya entonces, Caldwell (1973, p. 20) manifestó que en su opinión la principal responsabilidad de la evaluación de los programas debería estar en la propia entidad pública y no en los organismos encargados de la auditoría.

La sucesión de los hechos posteriores ha revelado que estos aspectos de la rendición de cuentas han sido dejados para los auditores, si bien a finales de los ochenta se inició el debate sobre si los auditores deberían ser los únicos que revelarían hechos sobre la economía y eficiencia, o si era necesario que la entidad informara periódicamente sobre estas medidas, de forma que los contribuyentes pudieran valorar las tendencias en las actuaciones y realizaciones, o comparar entre distintas entidades gubernamentales. Como se desprende del punto anterior, en el momento actual existe práctico convencimiento de que las entidades son las que deben implantar los indicadores de gestión.

Los indicadores de gestión son medios importantes para la aplicación de las denominadas auditorías *value for money*, o auditorías opera-



tivas, cuyo principal objetivo es el examen de la gestión de la entidad con el objeto de determinar la eficacia, la eficiencia y la economía de la misma. La auditoría y más concretamente los auditores tienen un papel importante en el camino hacia la valoración de la calidad y gestión de los servicios públicos.

En el momento actual, a pesar del interés que la información acerca de la gestión de los recursos públicos suscita en la sociedad, existen muchas dificultades para llevar a cabo efectivamente las auditorías operativas. Así, si bien no podemos afirmar que los órganos de control externo no han efectuado auditorías operativas, es una realidad que las auditorías de regularidad han ocupado la mayor parte de sus tareas.

Si las distintas entidades públicas elaborasen y presentasen, junto con los estados contables, información sobre la gestión de los recursos a través de indicadores de gestión, la labor de los auditores se verá enormemente facilitada, ya que ellos simplemente deberán pronunciarse sobre la veracidad de la información recogida en los mismos, es decir en qué medida refle-

jan la imagen fiel de la economía, eficiencia y eficacia de la entidad. La implantación de un sistema de contabilidad analítica también incrementará las posibilidades de generalizar las auditorías operativas, siendo la ausencia de éste uno de los factores que han influido negativamente en la práctica de la auditoría operativa⁽⁸⁾.

De hecho, en este mismo sentido se han pronunciado los Órganos de Control Externo de nuestro país, que en la nota editorial de su revista (nº 13 y 14) expresan que el papel de los auditores respecto a la información sobre eficacia y eficiencia comunicada a los gestores públicos ha de ser idéntica a la adoptada en el caso de la auditoría financiera, es decir, su verificación. En este sentido, esperamos que en el futuro sea la gerencia del ente auditado la que informe sobre la consecución de una gestión económica, eficiente y efectiva, y el trabajo del auditor consista simplemente en revisar esa información, así como las bases de datos.

(8) Al respecto puede verse Cabeza (1997).

5. Una reflexión en torno a la situación en España

En España, la reciente reforma contable llevada a cabo supone sin duda un paso importante para la modernización y adaptación de nuestro sistema contable público al objeto de atender las necesidades de información que demanda una gestión eficaz y eficiente de los recursos públicos, así como de una mayor transparencia en la rendición de cuentas a la sociedad del uso y destino de los recursos públicos.

De hecho, el Documento nº 1 de la IGAE establece que uno de los fines de la contabilidad pública es posibilitar el control de economía, eficiencia y eficacia. En consonancia con ello, todo el modelo de información financiera ha tratado de incorporar aquellos aspectos que pueden hacer veraz dicho fin. En este sentido, se han definido algunas magnitudes relevantes en las administraciones públicas, como el resultado económico patrimonial, el resultado presupuestario, el remanente de tesorería o el déficit o superávit de tesorería, que ofrecen un paso significativo para la gestión financiera de las entidades públicas.

Además, otros muchos esfuerzos han sido dirigidos hacia el perfeccionamiento de la gestión de las administraciones públicas, tal como el desarrollo de programas de contabilidad analítica específicos para algunas entidades públicas, como los organismos autónomos, o el seguimiento de programas presupuestarios. En esta línea, es preciso continuar con la implantación de sistemas de contabilidad de gestión en las restantes entidades, y fundamentalmente en el campo de las entidades locales, tal como hemos justificado previamente.

Cabe resaltar igualmente la labor de Órganos de Control Externo, tanto el Tribunal de Cuentas como los autonómicos, que en su papel de ejercer medidas de control al objeto de mejorar la gestión económica del sector público, están realizando un doble esfuerzo en los últimos años: por un lado, están definiendo algunos indicadores de tipo presupuestario y financiero que puedan servir para el análisis de la información contable pública y, por otro, están tratando de implantar las auditorías operativas para la evaluación de programas públicos concretos. Por ejemplo, tanto la Sindicatura de Comptes de Catalunya como la de la Generalitat Valenciana, la Cámara de Comptos de Navarra, el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas o el Tribunal de Cuentas, realizan análisis de eficiencia y eficacia en programas o servicios públicos concretos⁽⁹⁾, apoyándose en la elaboración de indicadores de economía, eficiencia y eficacia.

Además, la Cámara de Comptos de Navarra y el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas han llevado a cabo una experiencia innovadora, mediante la elaboración de un cuestionario a las corporaciones

locales que permite la construcción de una serie de indicadores sobre la ejecución funcional del gasto de las entidades locales, cuyos resultados pueden verse en los respectivos informes (Cámara de Comptos de Navarra, 1998 y Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, 1997) o en el resumen realizado por Marijuán y Zubiaga (1998).

Ahora bien, sigue siendo una realidad la ausencia de información sobre economía, eficiencia y eficacia en la información contable de las entidades públicas, por lo que pese a la utilidad del modelo de información financiera, ello no es suficiente si se quiere implantar de forma efectiva la medición de la economía, eficiencia y eficacia. La implantación de sistemas de contabilidad analítica y de indicadores de gestión es sin duda una alternativa para demostrar la calidad de los servicios que las administraciones públicas prestan.

Los resultados de la encuesta a la que nos hemos referido anteriormente ponen de manifiesto que sólo el 7,3% de las entidades locales encuestadas elaboran indicadores de gestión que les permitan conocer en qué medida los servicios se están prestando de forma eficiente y eficaz (Brusca, 1997). Además, entre los que declaran elaborarlos, al señalar los indicadores utilizados, en ocasiones se limitan a poner indicadores de tipo financiero, por lo que en realidad el porcentaje de entidades que elabora de forma real indicadores de gestión se reduce a términos insignificantes.

No obstante, también se denota que existe amplio convencimiento de la necesidad de realizar esfuerzos futuros en este área en el campo de las entidades locales, ya que los encuestados valoran de

forma muy positiva tanto la implantación de la contabilidad analítica como de los indicadores de gestión. La escasa utilidad que presenta actualmente la información contable para conocer la economía, eficiencia y eficacia y la concienciación por parte de los responsables de contabilidad de las ventajas que ambas alternativas proporcionarían, permiten reafirmar que es el momento clave para iniciar su implantación.

En este sentido habrá por tanto que dirigir los esfuerzos de los gestores públicos en un futuro próximo, extendiendo así la labor de la contabilidad a otro tipo de información no financiera, actualmente no sometida a la misma disciplina y regulación que la información financiera. Quizá sea en el campo de la administración local donde pueda iniciarse dicho proyecto, dada la mayor proximidad existente en este ámbito entre la administración y los ciudadanos. Además, en la línea mostrada por Carreras (1998a y 1998b), podrían ser los Órganos de Control Externo los que elaborasen un conjunto de indicadores de gestión de aplicación a los principales servicios locales, de modo similar a la labor realizada en el área del análisis financiero, como instrumento para avanzar de forma conjunta y real en la medición de la eficiencia.

Somos conscientes de las dificultades que esta nueva perspectiva habrá de superar, puesto que el coste de introducir la medición de la gestión mediante indicadores será seguramente elevado, si bien el ahorro obtenido de la mejora y racionalización de la gestión de los servicios públicos tendrá que ser superior para justificar el cambio, es decir como mínimo deberá ser un juego de suma cero ■

(9) Por ejemplo, la Sindicatura de Comptes de Catalunya ha realizado un análisis sobre la eficacia del servicio de transporte urbano, un resumen del cual puede verse en Casas (1997), y también del servicio de recogida de basuras. La Sindicatura de Cuentas de la Generalitat Valenciana ha realizado la auditoría operativa del programa presupuestario «fomento del empleo», comentado por Olivas (1998). Por su parte, el Tribunal de Cuentas ha llevado a cabo la auditoría integral del Parque Móvil Ministerial, incluyendo por tanto los aspectos de eficiencia y eficacia (Rubio, 1998). Recientemente, la Cámara de Comptos de Navarra (1999) ha publicado su informe de fiscalización sobre el programa presupuestario «Gestión del Medio Ambiente».