

Condiciones para el establecimiento de un modelo de control de Gestión en las administraciones públicas *

Antoni Clapés Donadeu
Censor Jurado de Cuentas

I. Introducción

Para conseguir que cualquier organización actúe de forma eficiente, es fundamental que sus máximos responsables dispongan de un sistema de control periódico sobre la gestión efectivamente realizada. En el caso de que esta organización pertenezca al sector público, el propio sistema de control debe ser el garante ante los electores que sus representantes han actuado limpiamente, y a la vez ser un instrumento que permita su evaluación

en términos de economía, eficiencia, eficacia, equidad etc.

A fin de dar cumplimiento a estos objetivos el sistema de control debe proporcionar las informaciones adecuadas sobre la actividad de la organización durante un período determinado, así como su situación al final de éste. Adicionalmente es preciso que estas informaciones sobre la realidad puedan compararse de forma sistemática con unos valores de referencia, a fin de servir como instrumento de evaluación de la gestión realizada y, principalmente, como guía en la toma de decisiones de los políticos y gestores.

En los últimos diez años se ha producido un notable avance en la definición de este sistema de control para el sector público español. No obstante, aun queda un importante camino que recorrer, primero en la uniformización de los modelos contables estatal, autonómico y local, que si bien es lógico que atiendan cada uno a sus propias peculiaridades, deberían converger en cuanto a principios y normas contables básicas. Y segundo, en la definición de un modelo de control de gestión suficiente. Entendiendo suficiencia en que sea útil para la toma de decisiones y para la evaluación de los mismos gestores.

(*) Agradezco a Enric Ribas Miràngels, Catedrático de la UAB, la revisión efectuada de dicho artículo.

2. Principios y normas contables básicas

La uniformización de los principios y normas contables básicas aplicables a las diferentes administraciones es un requisito básico para que éstas tengan un marco legal suficiente donde poder desarrollar un auténtico sistema de control de gestión. En este sentido el Plan General de Contabilidad Pública de 1994 introduce en el sector público casi la totalidad de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el ámbito privado. No obstante, a falta del desarrollo de este Plan para las entidades locales, la implantación de los principios contables públicos y de las diferentes normas contables básicas que presentan novedades respecto a la Instrucción de Contabilidad de la Administración Local (ICAL), sigue un proceso muy lento. Un caso similar se da con las Administraciones Autonómicas, que si bien deben tomar como referencia el Plan de 1994, han desarrollado cada una su propia norma.

En consecuencia, se hace evidente la necesidad de que se avance en la implantación efectiva de los principios y normas generales del Plan General de Contabilidad Pública en todas las administraciones. Cabe decir que esta implantación ya se está produciendo "anticipadamente" en las organizaciones donde los gestores y los funcionarios han tenido una actitud positiva, dado que comprenden la importancia de que el sistema de información les pueda suministrar de forma suficiente aquella que precisan para la toma de decisiones y para la misma evaluación de la gestión realizada. Puede decirse en consecuencia que la uniformización del sistema contable se ve impulsado en gran medida por la necesidad de los gestores de disponer de una información que permita gestionar adecuadamente su ámbito de decisión,

La uniformización de los principios y normas contables básicas aplicables a las diferentes administraciones es un requisito básico para que éstas tengan un marco legal suficiente donde poder desarrollar un auténtico sistema de control de gestión

y esto cada vez es más importante si contemplamos el proceso de creciente descentralización de las entidades del sector público.

Para ejemplificar la necesidad de uniformización de los principios y normas contables básicas aplicables a las diferentes administraciones y como influye la actitud de la organización para su implantación, nos centraremos en el principio del devengo.

En el caso de las Administraciones Locales, la misma ICAL ya introduce el principio del devengo en sus criterios de valoración, pero, éste se hace muchas veces de difícil cumplimiento cuando entra en contradicción con las normas para el reconocimiento presupuestario de ingresos y gastos.

No cabe duda que el acto administrativo es fundamental en el registro de las operaciones de los presupuestos de ingresos y gastos, pero a efectos de control de gestión no se puede obviar la corriente real de estos.

El Plan General de Contabilidad Pública de 1994 intenta compatibilizar criterios mediante la introducción de cuentas como la de "Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto" y la de "Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios". En este sentido, se indica que, al menos al cierre del ejercicio, aunque no hayan sido dictados los correspon-

dientes actos administrativos, también deben reconocerse en la cuenta del resultado económico-patrimonial los gastos efectivamente realizados por la entidad hasta dicha fecha.

Este criterio de reconocimiento de gastos, y también de ingresos (cuando no sean potenciales o sometidos a condición alguna) es vital para que el sistema de control financiero informe adecuadamente sobre la actividad de la entidad durante el período y para que a su vez, los valores e indicadores que se derivan de ella sean comparables con el de otros períodos, otras entidades, o con los mismos niveles objetivo que se puedan marcar a priori..

No obstante, como se ha apuntado anteriormente, muchas veces el problema no es tanto su reconocimiento como principio de obligado cumplimiento, sino la actitud de los gestores y los funcionarios para la implantación de los controles y procedimientos necesarios para su aplicación, es decir, para la detección de las operaciones que dan origen al ingreso o gasto y para su registro contable periódico. En este sentido, la uniformización de los modelos contables de las distintas administraciones establecería la forma en que deberían registrarse estos ingresos y gastos, sobretodo en los casos que pudieran entrar en contradicción con su registro presupuestario.

Esto nos da pie a introducir otro concepto fundamental previo a la definición de cualquier modelo de control de gestión que pretenda ser fiable, si bien el modelo contable nos definiría el instrumento para el registro de las operaciones, el control interno de la administración nos definirá sus posibilidades de detección de forma periódica, es decir, del hecho de que no quede ninguna pendiente.

A modo de ejemplo podemos enumerar los siguientes puntos básicos del control interno con relación al cumplimiento del principio del devengo:

- Verificación periódica de autorizaciones y disposiciones del presupuesto de gasto con saldo disponible.
- Verificación periódica de la contabilización de los gastos e ingresos recurrentes.
- Sistema de reclamación de los soportes de ingresos y gastos devengados.
- Conexión y cruce del registro de entrada de documentos de la administración con el circuito contable.
- Control de la ejecución de las operaciones reales, y procedimientos de reporte periódico.
- Etc.

3. El control interno en la administración pública

En el apartado anterior se ha ejemplificado la importancia del control interno en el caso concreto del cumplimiento del principio del devengo, en este sentido, esta relevancia puede extenderse a todo el sistema de información de las administraciones. En efecto, un modelo de control de gestión donde el sistema de información presenta problemas de control interno no puede responder a sus requerimientos básicos:

- Servir de guía para la toma de decisiones
- Permitir la evaluación de los gestores

Como es obvio no es posible hacer juicios objetivos sobre la base de información eventualmente imperfecta.

La contabilidad pública ha tenido históricamente una tendencia a incidir más en su vertiente de rendición de cuentas (en el sentido que indica la norma) y de control de legalidad, que en la de servir de soporte para la gestión. Esto ha conducido a que los circuitos administrativos siempre haya dado prioridad a aquellos y, que por tanto, el control interno no se ejerza con la misma intensidad sobre todos los extremos del sistema de información, y en especial sobre los que muchas veces son más relevantes para la gestión.

Esta información eventualmente imperfecta, que muchas veces suele traducirse en una falta de información, provoca que los gestores tengan, en ocasiones, que enfrentarse a diferentes problemas sin saber como encajarlos y se ven obligados por tanto a actuar de forma tentativa, hasta descubrir, si es que lo consiguen, la manera idónea de incidir para solventarlos. Esto se produce porque el sistema establecido resultaba incompleto y en algunos aspectos poco fiable, no satisfaciendo en consecuencia sus necesidades reales de información.

A continuación se detallan los principales aspectos generales que pueden definir la suficiencia del control interno en una organización del sector público:

Organización general:

- ▶ Grado de definición del organigrama funcional y de las funciones asignadas a cada nivel y puesto

de trabajo. Grado de descentralización de la organización. Procedimiento para la fijación de los objetivos.

- ▶ Existencia de un manual donde se concreten los circuitos y los procedimientos administrativos. Rutas previstas de la información y documentación. Sistema de archivo.
- ▶ Grado de concreción del presupuesto anual. Procedimiento de elaboración
- ▶ Desarrollo de las bases de ejecución del presupuesto y del procedimiento de contratación
- ▶ Procedimientos establecidos de fiscalización: tanto previa como a posteriori.
- ▶ Grado de informatización del sistema de información: contabilidad, recaudación, inversiones etc.
- ▶ Periodicidad en la obtención de estados financieros y presupuestarios.
- ▶ Grado de elaboración de estos estados en cuanto a corte de operaciones, provisiones, amortizaciones etc.
- ▶ Grado de desagregación de la información por actividad, servicio o centro de decisión (contabilidad analítica).
- ▶ Sistema de revisión y análisis de estos estados
- ▶ Grado de traducción de estos estados en reportes para los gestores.
- ▶ Destinatarios de la información de gestión.

Gestión del patrimonio

- ▶ Grado de desarrollo de la gestión del patrimonio de la organización.
- ▶ Principales características del registro del inventario patrimonial.
- ▶ Control efectivo sobre los inmuebles: contenido y continente.
- ▶ Sistema de gestión de los trabajos propios.

Gestión y planificación de tesorería:

- ▶ Segregación de funciones.
- ▶ Grado de control de los anticipos de caja fija y pagos a justificar
- ▶ Sistema para la materialización de los cobros e ingresos
- ▶ Periodicidad y grado de detalle de las previsiones de tesorería.
- ▶ Control del endeudamiento. Sistema de concertación y control posterior hasta su vencimiento.
- ▶ Autorizaciones para cobros y pagos.
- ▶ Control, supervisión y fiscalización de las cuentas de tesorería.

Cuentas con terceros:

- ▶ Grado de concreción de las condiciones de cobro y pago.
- ▶ Sistema de control de las cuentas, seguimiento de los saldos pendientes.

Gestión de impuestos y recaudación:

- ▶ Grado de elaboración de los padrones.
- ▶ Ordenanzas fiscales. Justificación de tarifas

Gestión de la recaudación.

- ▶ Seguimiento de los deudores.
- ▶ Desarrollo de la inspección.

Gestión de ingresos:

- ▶ Gestión de transferencias y subvenciones: solicitud, concreción y justificación. Seguimiento de convocatorias.
- ▶ Desarrollo de los circuitos para la gestión y control de los ingresos propios

Gestión de compras:

- ▶ Sistema de emisión de ordenes de compra.
- ▶ Grado de desarrollo del circuito de compras y contratación.

- ▶ Procedimiento de comunicación de la efectividad de la compra o servicio.

- ▶ Circuito de conformación de las facturas.

Gestión del personal y nóminas:

- ▶ Concreción del procedimiento de contratación del personal.

- ▶ Sistema de retribución e incentiva- ción. Procedimiento de evaluación.

- ▶ Grado de control y detalle de los registros de personal.

- ▶ Existencia de control horario.

- ▶ Procedimiento de confección de nóminas.

- ▶ Control de las liquidaciones de impuestos.

4. Modelo de control de gestión suficiente

Desde la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública (1994), tanto las entidades del sector público estatal como las del autonómico, han tendido a la presentación de las cuentas anuales en un formato similar al previsto en el sector privado. Adicionalmente, un buen número de corporaciones del sector local, complementa su cuenta general con memorias sobre los estados financieros y presupuestarios de estructura análoga a la prevista para las Cuentas Anuales de las sociedades mercantiles.

Como consecuencia del proceso de descentralización del sector público de las últimas dos décadas, muchas entidades han tenido que adoptar sistemas de control complementarios que permitan evaluar adecuadamente a los gestores de las unidades descentralizadas. Estos sistemas de control, muy heterogéneos, al adaptarse a las necesidades específicas de cada organización, han sido el embrión a partir del cual se han ido desarro-

llando auténticos modelos de control de gestión. Cada vez se percibe más la necesidad de que la información contable y presupuestaria debe complementarse con otra distinta, de carácter no financiero, que permita una evaluación más realista de la actividad y los logros de la administración, esto es, sobre la asignación y utilización eficiente de los recursos públicos.

Esta orientación se recoge en el documento sobre Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas elaborado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Este documento establece las bases metodológicas, así como los estándares para el establecimiento de un sistema de información basado en indicadores de gestión, válido con carácter básico y general para el conjunto de las administraciones públicas, y más concretamente para la gestión de los diferentes servicios públicos.

Con estos antecedentes la implementación de un modelo de control de gestión suficiente consiste en la determinación de los siguientes aspectos:

- Punto de partida de la entidad. Este punto de partida puede ser determinado mediante la elaboración de un diagnóstico económico-financiero de la organización, que debería complementarse con una auditoría de gestión.
- Información económico-financiera relevante y periodicidad con que debiera elaborarse.
- Indicadores de gestión clave y referentes (internos o externos) que servirán para efectuar comparaciones.
- Tipo de información a suministrar a cada usuario y periodicidad.

Una vez determinados estos aspectos, el siguiente paso es definir

periódicamente los objetivos para cada unidad de decisión, lo que permitirá a posteriori realizar su evaluación en los términos requeridos.

Hasta aquí este tipo de modelo de control de gestión sería suficiente para proporcionar a los gestores las informaciones adecuadas sobre la actividad de la organización durante un período determinado, así como su situación al final de éste. Adicionalmente, estas informaciones sobre la realidad (magnitudes e indicadores) podrían compararse de forma sistemática con unos valores de referencia, a fin de servir como guía en la toma de decisiones.

Otro tema sería como instrumentar el modelo de control de gestión para que permitiera la evaluación por parte de terceros de la gestión realizada. Como es obvio esta evaluación suele presentar poca resistencia en los últimos niveles de decisión, dado el funcionamiento de la propia jerarquía de la organización o por el mismo consenso alcanzado en los órganos colegiados. No obstante el problema aparece en los primeros niveles de decisión.

Los gestores públicos (como lo privados) carecen de incentivos para facilitar la información clave para la evaluación de su gestión por parte de sus representados, debido a que del resultado de dicho examen puede depender su continuidad. En este sentido, el mecanismo del modelo de control de gestión que permita la evaluación de los políticos y gestores de máximo nivel solamente puede implantarse mediante la utilización de la norma.

Como hemos comentado anteriormente, hasta ahora la norma se ha centrado principalmente en los aspectos relativos a la rendición de cuentas y del control de la legalidad, pero ha dejado de lado la evaluación de la gestión en términos de economía, eficacia, eficiencia etc. Para ello sería necesario que la ren-



dición de cuentas se complementara con un formato de cuentas anuales similar al de las sociedades mercantiles, una información contable y presupuestaria más analítica y un conjunto de información relevante de cuestiones no financieras, entre la que se podrían incorporar algunos indicadores clave.

Otro de los problemas que conlleva la evaluación de los políticos y los gestores de máximo nivel es la definición de los objetivos. En este sentido su aprobación sólo puede venir por el refrendo de su programa electoral por parte de los votantes o por referéndum.

5. Otras condiciones para el establecimiento del modelo de control de gestión

En los apartados anteriores hemos tratado diversas condiciones necesarias para que el sistema de control de una entidad pública se

comporte de forma eficiente, es decir, sea útil para la toma de decisiones y permita la evaluación de la gestión realizada. No obstante aun faltaría superar algunos obstáculos importantes para que este sistema funcionase adecuadamente:

- En primer lugar, es necesario una actitud positiva de los políticos y gestores para la implementación de dicho sistema de control. En algunos casos los gestores están tan acostumbrados a "ir a ciegas", que prefieren seguir así, antes que habilitar un circuito por el cual a posteriori podrían ser evaluados.
- Evidentemente, se precisa una formación suplementaria de los mismos gestores y del personal de la organización para desarrollar e interpretar adecuadamente los nuevos flujos de información.
- La información para que sea creíble ha de estar elaborada en el marco de un control interno suficiente, que debería complementarse con su fiscalización y/o audi-

toría periódica. Evidentemente, para reducir los eventuales posibles conflictos de interés, esta revisión de la información debería ejecutarse por agentes que no dependieran de los gestores de la unidad de decisión en cuestión.

- Finalmente, sería necesario un proceso de concienciación ciudadana que permitiera su sensibilización acerca de la calidad de gestión de las entidades públi-

cas. Es decir, que su evaluación no se refiera únicamente a lo que ve, sino que también supiera valorar la información de rendición de cuentas, en el sentido amplio, es decir, en criterios de economía, eficiencia, etc. Y para ello también sería muy importante su participación en la definición de los objetivos de los políticos, ya sea en la valoración de sus programas electorales o en la misma

priorización de actuaciones en el supuesto caso que se elevara a consulta. Esta concienciación también es necesaria en el caso de entidades descentralizadas, donde cada rango de decisión debería ir marcando los objetivos a las unidades de decisión inmediatamente inferiores, y a su vez, confiar en el sistema de información para evaluar su gestión en los términos requeridos.

Conclusiones

A lo largo de este artículo se han descrito las condiciones necesarias para el establecimiento de un modelo de control de gestión en las Administraciones Públicas. La suficiencia de este modelo se mide en función de su capacidad para dar respuesta a las necesidades de información para la toma de decisiones y para la evaluación de la gestión realizada. A modo de resumen se exponen a continuación las condiciones necesarias para su implantación.

1a.) Uniformización de los principios y normas contables básicas aplicables a las diferentes administraciones. En este sentido es fundamental su convergencia hacia los principios y normas de contabilidad del Plan General de Contabilidad Pública de 1994..

2a.) La organización debe disponer de un sistema de control interno suficiente, es decir que no solo incida en la vertiente de rendición de cuentas y de control de legalidad sino también en todos los extremos del sistema de información que sean relevantes para la gestión

3a.) La implementación del modelo concreto de control de gestión consiste en la determinación de los siguientes aspectos:

- Punto de partida de la entidad.
- Información económico-financiera relevante y periodicidad con que debiera elaborarse.
- Indicadores de gestión clave y referentes (internos o externos) que servirán para efectuar comparaciones.
- Tipo de información a suministrar a cada usuario y periodicidad.
- Definición periódica de los objetivos de evaluación

Cabe considerar que a la luz del desarrollo que han experimentado en los últimos años las nuevas tecnologías de la información, este modelo no podrá olvidar en su definición el entorno informático necesario. No solo para satisfacer sus demandas internas, sino también para la relación de la organización con terceros.

4a.) La misma norma contable debería introducir la información mínima a suministrar que permita la evaluación, a partir del mismo modelo de control de gestión, de los políticos y gestores de máximo nivel. Para ello sería necesario que la rendición de cuentas se complementara con un formato de cuentas anuales similar al de las sociedades mercantiles, una información contable y presupuestaria más analítica y un conjunto de información relevante de cuestiones no financieras, entre la que se podrían incorporar algunos indicadores clave. Otro de los problemas que conlleva la evaluación de los políticos y los gestores de máximo nivel es la definición de los objetivos. En este sentido su aprobación, cuando no hubiera jerarquía superior, sólo podría venir por el refrendo de su programa electoral por parte de los votantes o por referéndum.

5a.) En último término, para que el modelo de control de gestión funcionase adecuadamente deberían cumplirse una serie de requisitos:

- Una actitud positiva de los políticos y gestores para la implementación de dicho sistema de control.
- Un esfuerzo en formación complementaria para los mismos gestores y para el personal de la organización a fin de desarrollar e interpretar adecuadamente los nuevos flujos de información.
- La información para que sea creíble ha de estar elaborada en el marco de un control interno suficiente, que debería complementarse con su fiscalización y/o auditoría periódica.
- Finalmente, sería necesario un proceso de concienciación ciudadana que permitiera su sensibilización acerca de la calidad de gestión de las entidades públicas. Es decir, que su evaluación no se refiera únicamente a lo que ve, sino que también supiera valorar la información de rendición de cuentas, en el sentido amplio, es decir, en criterios de economía, eficiencia, etc. Adicionalmente este proceso debería complementarse con su mayor participación en la definición de los objetivos de los políticos ■