

EVALUAR  
AL  
SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL



JOSÉ MANUEL CANSINO MUÑOZ-REPISO

UNIVERSIDAD DE CÁDIZ  
publicaciones  
UNIVERSIDAD DE SEVILLA

# EVALUAR AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL



# EVALUAR AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL

*José Manuel Cansino Muñoz-Repiso*



SERVICIO DE PUBLICACIONES  
UNIVERSIDAD DE CÁDIZ



UNIVERSIDAD  
de SEVILLA

2001

Cansino Muñoz-Repiso, José Manuel

Evaluación del Sector público español / José Manuel  
Cansino Muñoz-Repiso. -- Cádiz: Universidad, Servicio de  
Publicaciones; Sevilla: Universidad, 2001. -- p.

ISBN 84-7786-702-X

1. Empresas públicas-España. 2. España. Tribunal de Cuentas.  
I. Universidad de Cádiz. Servicio de Publicaciones, ed. II.  
Universidad de Sevilla, ed. III. Título.

658.115(460)

© José Manuel Cansino Muñoz-Repiso

Edita: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz  
Universidad de Sevilla

Diseño Gráfico: Creasur

Fotocomposición: Consegraf

Impresión: Essan Graphic (Punta Umbria)

Depósito Legal: H-289/2001

I.S.B.N.: 84/7786/702/X

*A Francisco Muñoz-Repiso Pérez,  
desde la cercanía de su recuerdo  
y la esperanza puesta en el  
reencuentro.*

*A Rocío,  
que hizo reír a la primavera  
en los días en que este libro  
se imprimía.*



PRÓLOGO.....	17
--------------	----

## CAPÍTULO I INTRODUCCIÓN GENERAL

1.- EL CRECIMIENTO DEL SECTOR PÚBLICO .....	23
1.1.- Explicaciones teóricas al crecimiento del sector público .....	23
1.1.1.- Factores de la demanda .....	23
1.1.2.- Factores de la oferta .....	29
2.- GASTO PÚBLICO Y CRECIMIENTO ECONÓMICO .....	30
3.- LÍMITES AL CRECIMIENTO DEL GASTO PÚBLICO .....	32
4.- LA APARICIÓN DE LA PREOCUPACIÓN POR LA EVALUACIÓN DE PROGRAMAS PÚBLICOS .....	35
4.1.- Antecedentes históricos.....	35
4.2.- Las reformas presupuestarias en España.....	37
4.3.- Antecedentes legales a la Ley General Presupuestaria de 1.977 .....	39
4.4.- La Ley General Presupuestaria de 1.977.....	41
4.5.- La Ley de Presupuesto Generales del Estado de 1.984.....	42
5.- EFICIENCIA, EFICACIA Y ECONOMÍA: DEFINICIONES E INCORPORACIÓN AL ORDENAMIENTO ESPAÑOL .....	44
5.1.- Definiciones teóricas .....	44
5.2.- Incorporación al ordenamiento jurídico español .....	50
6.- LAS RECOMENDACIONES DEL FMI Y DE LA OCDE.....	51
7.- EL ENFOQUE DE LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA Y SU APLICACIÓN EN ALGUNOS PAÍSES.....	55
7.1.- Introducción y concepto.....	55
7.2.- Experiencias internacionales.....	60
7.2.1.- Reino Unido.....	60
7.2.2.- Canadá.....	62
7.2.3.- Nueva Zelanda .....	63
7.2.4.- Australia.....	64
8.- LAS REFORMAS EN ESPAÑA.....	65
8.1.- La función pública española .....	68
8.2.- El Anteproyecto del Estatuto Básico de la Función Pública.....	98



CAPÍTULO II  
EL TRIBUNAL DE CUENTAS DEL REINO: ANTECEDENTES HISTÓRICOS,  
REGULACIÓN ACTUAL Y FUNCIONES.

1.- LA FUNCIÓN Y EL CONCEPTO DEL CONTROL ECONÓMICO-FINANCIERO.....	73
2.- EL TRIBUNAL DE CUENTAS .....	74
2.1.- Primeros antecedentes históricos.....	74
2.2.- La influencia del pensamiento liberal .....	77
2.3.- La Restauración .....	80
2.4.- La Dictadura de Primo de Rivera.....	81
2.5.- La Segunda República.....	82
2.6.- El Régimen de Franco .....	83
3.- EL CONTROL EXTERNO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1.978.....	84
3.1.- Introducción .....	84
3.2.- La independencia del Tribunal de Cuentas.....	85
3.3.- La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.....	87
4.- LAS FUNCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS .....	88
4.1.- Las funciones fiscalizadora y jurisdiccional.....	88
4.2.- La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas y la responsabilidad contable....	91
4.2.1.- Los conceptos relevantes .....	91
4.2.2.- Los tipos de responsabilidad contable y los procedimientos de su exigencia....	94
4.2.3.- Los órganos y competencias de la jurisdicción contable.....	97
4.2.3.1.- La exigencia de la responsabilidad contable por las Administraciones Públicas.....	98
4.2.3.2.- La exigencia de la responsabilidad contable por el Tribunal de Cuentas. La institución de la avocación.....	100
4.3.- La pieza separada como nexo entre las funciones de fiscalización y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas .....	102
4.3.1.- Definición y regulación legal .....	102
4.3.2.- La actuación de los consejeros de cuentas .....	104
4.3.3.- El objeto de la pieza separada .....	104
4.4.- La función asesora del Tribunal de Cuentas .....	105
4.5.- La limitación de actuar sobre las cuentas rendidas.....	107
4.6.- La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y la publicidad de sus actuaciones.....	108
5.- EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS Y LOS TRIBUNALES DE CUENTAS EN ALGUNOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA .....	112
5.1.- El Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas.....	112
5.2.- Otros órganos de control externo .....	113

## CAPÍTULO III

### LA IGAE: ANTECEDENTES, REGULACIÓN Y AUDITORÍAS.

1.- LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	117
1.1.- La ideología liberal .....	117
1.2.- La Dictadura de Primo de Rivera.....	120
1.3.- La Segunda República.....	121
1.4.- El Régimen de Franco .....	121
2.- LA REGULACIÓN ACTUAL DE LA IGAE COMO ÓRGANO DE CONTROL INTERNO.....	122
2.1.- Introducción .....	122
2.2.- Desarrollo legal.....	122
2.3.- El control interno: Tipología.....	123
2.4.- Ámbito de aplicación del control interno.....	124
3.- LA IMPORTANCIA DEL CONTROL Y LA EVALUACIÓN DE LAS ACTUACIONES PÚBLICAS .....	125
3.1.- El control y la evaluación pública .....	125
3.2.- Aspectos relevantes de la evaluación pública .....	128
4.- LAS AUDITORÍAS COMO MECANISMO DE EVALUACIÓN .....	131
4.1 Concepto y tipos de auditorías.....	131
4.2.- El proceso de auditoría operativa según la Intervención General de la Administración del Estado.....	132
4.3.- El estudio preliminar como fase esencial de la auditoría operativa.....	137
4.3.1.- Objetivos y contenido.....	137
4.3.2.- Apoyo metodológico para el estudio preliminar.....	138
ANEXO I: Contenido recomendado para las auditorías operativas según el manual de la IGAE (1.996) .....	139

## CAPÍTULO IV

### EL SEGUIMIENTO ESPECIAL DE PROGRAMAS EN ESPAÑA Y LAS EXIGENCIAS DE LA UNIÓN EUROPEA.

1.- LOS PROGRAMAS SOMETIDOS A SEGUIMIENTO ESPECIAL EN LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES .....	153
1.1.- Introducción .....	153
1.2.- El sistema definido en la Ley de Presupuestos Generales de 1.989 .....	154

1.3.– La estructura del sistema de seguimiento especial .....	157
1.4.– Los agentes participantes .....	159
1.5.– La normativa reguladora del seguimiento de programas.....	160
1.5.1.– La O.M. de 11 de Abril de 1.989 .....	160
1.5.2.– La Orden de 14 de Julio de 1.992 .....	160
1.5.2.1.– La elaboración de los estados previsionales.....	161
1.5.2.2.– Informes y balances de resultados .....	163
1.6.– El control financiero .....	164
1.6.1 Concepto .....	164
1.6.2.– El estudio preliminar como parte de la estructura del control financiero.....	165
1.7.– El informe .....	166
1.7.1.– Las circulares 1/1995 y 2/1996 de control financiero posterior a la función interventora.....	166
1.7.2.– Estructura del informe.....	166
1.7.3.– Los informes provisional, definitivo, de actuación y anual.....	167
2.– EL CONTROL EJERCIDO POR LA IGAE EN LOS PROGRAMAS SOMETIDOS A SEGUIMIENTO ESPECIAL .....	169
3.– LAS ACTUACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN LOS PROGRAMAS SOMETIDOS A SEGUIMIENTO ESPECIAL.....	170
4.–LA VALORACIÓN DEL SISTEMA DE SEGUIMIENTO ESPECIAL DE PROGRAMAS .....	176
5.– LAS EXIGENCIAS COMUNITARIAS EN EL IMPULSO DE LA EVALUACIÓN DE PROGRAMAS PÚBLICOS EN ESPAÑA .....	179
5.1.–Introducción .....	179
5.2.–El caso de los programas operativos territoriales en el primer MCA para el caso de Andalucía .....	179
5.3.– El caso del Fondo Europeo de Desarrollo Regional.....	180
5.4.– Programas Operativos Territoriales .....	181
5.5.–La normativa comunitaria sobre evaluación de fondos estructurales.....	183
5.6.– Los límites de la evaluación de programas: El programa MEANS .....	183
5.7.– La evaluación de los programas operativos territoriales.....	187
5.7.1.– La exclusividad del control de legalidad.....	187
5.7.2.– La evaluación por las autoridades corresponsables. El control interno del gasto.....	187
5.8.– Valoraciones previas .....	189
5.9.– Una valoración de la iniciativa comunitaria .....	190
 ANEXO I. PROGRAMAS SOMETIDOS A SEGUIMIENTO ESPECIAL. 1.989-1.997 .....	  191

CAPÍTULO V  
LA CONTABILIDAD PÚBLICA COMO INSTRUMENTO PARA LA MEJORA DE  
LA EFICIENCIA DE LA GESTIÓN PÚBLICA

1.- CONCEPTO Y UTILIDAD DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA.....	195
2.- LA REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN ESPAÑA .....	196
3.- EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA.....	198
3.1.- Estructura del NPGCP .....	198
3.1.1.- Primera parte: Principios contables públicos.....	198
3.1.2.- Segunda parte.....	200
3.1.3.- Tercera parte: Definiciones y relaciones contables .....	200
3.1.4.- Cuarta parte: Cuentas anuales .....	201
3.1.5.- Quinta parte: Normas de valoración .....	201
3.2.- Normas relativas a la Administración General del Estado .....	201
3.3.- La aplicación del principio del devengo en la Contabilidad Pública .....	202
3.4.- La implantación del devengo en el marco de la Nueva Gestión Pública:	
Una perspectiva internacional .....	205
4.- OBJETIVOS Y REQUISITOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA..	206
4.1.- Objetivos de la información contable según la IGAE .....	207
4.2.- Requisitos de la información contable pública .....	208
5.- LA CONTABILIDAD ANALÍTICA.....	208
5.1.- El marco normativo en el que se encuadra actualmente	
la contabilidad analítica .....	209
5.2.- La experiencia en la aplicación de la Contabilidad Analítica.....	211
5.2.1.- Primera etapa: 1.984-1.986 .....	211
5.2.2.- Segunda etapa: 1.987-1.994 .....	212
5.2.3.-Tercera etapa: el NPGCP .....	213
6.- EL PLAN CANOA.....	213
6.1. Origen y características.....	213
6.2.- Fines del Plan CANOA .....	215
7.-NUESTRO INTERÉS POR LA CONTABILIDAD PÚBLICA .....	217

CAPÍTULO VI  
MÉTODOS TRADICIONALES EN EL ANALISIS DE LA EFICIENCIA: EL COSTE-  
BENEFICIO Y EL COSTE-EFICACIA. EL USO DE INDICADORES.

1.INTRODUCCIÓN.....	219
2.- CLASIFICACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS AL SERVICIO DE LA EVALUACIÓN.....	224

3.- EL ANÁLISIS COSTE BENEFICIO Y COSTE EFICACIA COMO MÉTODOS DE EVALUACIÓN DE LAS ACTIVIDADES PÚBLICAS.....	225
3.1.- Precedentes.....	225
3.2.- El análisis coste-beneficio.....	226
3.2.1.- Introducción.....	226
3.2.2.- Concepto.....	227
3.2.3.- La valoración de costes y beneficios.....	229
3.2.3.1.- El caso de la existencia de mercado.....	230
3.2.3.2.- Evaluación de costes y beneficios para los que no existe mercado.....	231
3.3.- La cuestión de los efectos distributivos.....	235
3.4.- Las reglas de decisión.....	237
3.4.1.- El valor neto actual.....	237
3.4.2.- El ratio beneficio/coste.....	238
3.4.3.- La tasa interna de rendimiento.....	238
3.5.- Análisis coste-eficacia.....	239
4.- LOS INDICADORES DE GESTIÓN: CONCEPTO, USO Y TIPOS.....	240
4.1.- Definición y clasificación.....	240
4.2.- Propiedades que deben cumplir los indicadores de gestión de las Administraciones Públicas.....	242
4.3.- La experiencia internacional en el uso de indicadores.....	247

## CAPÍTULO VII LA EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA PÚBLICA A PARTIR DE LOS ANÁLISIS DE FRONTERA.

1.-INTRODUCCIÓN.....	249
2.- MODELOS DE EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA QUE NO UTILIZAN UNA FUNCIÓN DE FRONTERA.....	250
2.1.- Clasificación de los modelos.....	250
2.2.- Los índices de productividad parcial.....	250
2.3.- Medidas globales de productividad.....	250
2.4.- Las estimaciones econométricas de funciones relevantes.....	250
3.- MODELOS DE EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA QUE UTILIZAN UNA FUNCIÓN DE FRONTERA.....	251
3.1.- Introducción y tipología.....	251
3.2.- Modelos paramétricos.....	255
3.2.1.- Modelos paramétricos que estiman una frontera determinista.....	255
3.2.2.- Determinación de la frontera mediante modelos paramétricos estadísticos o probabilísticos.....	258

---

3.2.3.– Modelo estocástico de estimación de frontera.....	259
3.3.– Modelos no paramétricos. El modelo de envolvente de datos (DEA).....	260
3.3.1.– Introducción.....	261
3.3.2.– Representación gráfica del análisis de frontera.....	263
3.3.3.– La formulación matemática del método de envolvente de datos.....	268
3.3.4.–Restricciones tecnológicas y aplicabilidad de la medida de eficiencia del DEA.....	274
3.3.5.– La factibilidad del modelo.....	276
3.3.6.– Limitaciones a la técnica de envolvente de datos.....	277
3.3.7.– Las posibilidades del DEA como instrumento de evaluación de la eficiencia del sector público.....	278
3.3.7.1.– Las unidades de decisión de referencia.....	278
3.3.7.2.– El DEA como instrumento de diagnóstico.....	279
3.3.7.3.– Identificación de las prácticas operativas eficientes.....	280
3.3.7.4.– Logro de los resultados asignados.....	281
3.3.7.5.– La evaluación de los cambios en los niveles de eficiencia de las DMUs.....	281
3.3.7.6.– La utilidad del DEA en la fase de programación.....	281
3.3.7.7.– El DEA y el control de resultados.....	282
3.4.– El Free Disposal Hull (FDH): Concepto y limitaciones.....	283
EPÍLOGO.....	285
BIBLIOGRAFÍA.....	289



Lo que para cualquier empresa es producir para el sector público es gastar. Esta diferencia alberga toda una filosofía de comportamiento que la opinión pública con frecuencia atribuye al menos a las administraciones públicas.

Los ciudadanos ponemos en manos públicas casi la mitad de la riqueza nacional; ello es posible esencialmente gracias al poder de coacción, al poder fiscal que el Estado tiene sobre sus ciudadanos-contribuyentes. Detrás de esta transferencia ciudadanos-Estado surge la exigencia de aquellos de que éste administre bien los recursos puestos en sus manos. Es aquí donde el razonamiento, hasta ahora sencillo, se complica.

La complejidad aludida se manifiesta en dos direcciones. En primer lugar los ciudadanos no pueden vigilar sin restricciones el comportamiento y decisiones del Estado que tienen que ver con la administración y gestión de sus recursos. Aparece un problema de opacidad, de falta de información que de no resolverse puede alejar al sector público del comportamiento deseado por los ciudadanos, sobre todo cuando las preferencias de estos y de aquel son divergentes.

El segundo aspecto complejo supone saber lo que se entiende por administrar bien los recursos, por lograr una buena gestión pública. Lejos de ser sencilla, la cuestión anterior planteará no pocas dificultades en el proceso de evaluación pública.

Este libro nació de nuestro interés por encontrar respuestas a una serie de preguntas que nos resultaron de suma relevancia, como ciudadano en primer lugar y durante los años de docencia e investigación en la Universidad posteriormente. De manera resumida estas cuestiones han sido:

- I. ¿Cuáles son las justificaciones para que en la actualidad, la evaluación de los programas y actuaciones del sector público, hayan demandado un extraordinario interés en la investigación dentro y fuera del ámbito de la Ciencia Económica?
- II. Centrándonos en España, ¿cuándo apareció la preocupación por la gestión eficiente, eficaz y económica de los recursos gestionados por el sector público y cómo esa preocupación ha tenido su reflejo en el ordenamiento jurídico?
- III. ¿Cuáles han sido los precedentes históricos de los órganos evaluadores españoles?, ¿cuál es su regulación actual y cuáles sus funciones y posibles limitaciones?
- IV. De qué técnicas se ha dispuesto tradicionalmente para la evaluación de la gestión pública.
- V. ¿Cuáles son las técnicas modernas en la evaluación de los programas públicos?
- VI. ¿Qué posibilidades presentan estas técnicas para su incorporación a las evaluaciones de la eficiencia, eficacia y economía de la gestión pública en el caso español?



Para intentar responder a esos interrogantes hemos trazado en el Capítulo I la evolución del papel del sector público en las economías de mercado. Para ello, constatada la importante presencia del sector público en la vida económica de los países desarrollados, sintetizamos los factores que tanto por el lado de la demanda de la presencia de lo público, como por el lado de la oferta, han explicado el importante volumen que dentro de la riqueza nacional está generado por el sector público.

En este primer Capítulo se establecen tanto las relaciones entre el gasto público y el crecimiento económico, como los límites que parecen existir para la continuada expansión del sector público. Igualmente se delimitan los orígenes de la preocupación por la evaluación del gasto público tanto en el contexto internacional como en el marco nacional.

En la redacción del Capítulo I consideramos necesario precisar lo que desde un punto de vista teórico se entendía por eficiencia, eficacia y economía en la gestión pública, ya que el logro de buenos resultados para esas variables justifica, en última instancia, los esfuerzos por racionalizar el papel del sector público en la economía.

El Capítulo pone de manifiesto el interés que organismos internacionales tienen en el logro de un mejor uso del dinero público. Para ello se establecen una serie de recomendaciones, la mayor parte de las cuales se han incluido en el paradigma de la *"Nueva Gestión Pública"*. El interés de este conjunto de principios y su aplicación en diferentes países como el Reino Unido, Nueva Zelanda, Australia y Canadá se recogen oportunamente.

El libro incluye otros seis capítulos cuyo contenido esencial reseñamos a continuación con objeto de tener una primera visión del proceso que hemos seguido en la búsqueda de respuestas a nuestras preguntas.

En el Capítulo II analizamos en primer lugar los antecedentes históricos del órgano de control externo regulado por el ordenamiento jurídico-constitucional de 1.978 –el Tribunal de Cuentas del Reino–. Estos precedentes nos llevan progresivamente desde sus orígenes en el siglo XIII a su tratamiento por el pensamiento liberal del siglo XIX, su regulación en la primera Restauración, la Dictadura de Primo de Rivera, su configuración en la II República y en el Régimen de Franco hasta la aprobación de la actual Constitución. En segundo lugar, analizamos las funciones vigentes de este Tribunal, la forma en la que actúa y hace públicas sus resoluciones y las limitaciones a las que se enfrenta en su funcionamiento. El Capítulo concluye con una referencia al derecho comparado analizando sin ánimo de exhaustividad, las regulaciones que diferentes países dan a su órgano de control externo.

En el Capítulo III se señalan los antecedentes históricos y regulación actual del más importante órgano de control interno en España, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) de forma similar a lo realizado con el Tribunal de Cuentas. En segundo lugar, y por su relación directa con la evaluación de la eficiencia, eficacia y economía del gasto público, analizamos las auditorías operativas que realiza la propia IGAE.

Tras la introducción de algunos conceptos necesarios como el de la propia auditoría operativa, el Capítulo III define las diferentes fases de la misma desde el *"estudio preliminar"*

como fase esencial de la auditoría de gestión y los aspectos que el citado “*estudio*” comprende, hasta la metodología que en él se utiliza.

El Capítulo IV tiene su núcleo en la valoración de lo que ha sido hasta ahora la iniciativa más completa de evaluación de programas en España: Los programas presupuestarios sometidos a seguimiento especial de resultados a partir de la disposición adicional decimosexta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1.989.

La primera parte de este Capítulo está estructurada a partir de la identificación de los “*programas sometidos a seguimiento especial*” desde su aparición en la citada Ley de Presupuestos, hasta los que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1.998, fijó para este ejercicio.

La segunda parte del Capítulo IV estudia el papel que la legislación de la actual Unión Europea ha supuesto en el impulso de la evaluación de programas públicos en la Administración Nacional. A modo de ejemplo hemos tomado para el análisis tanto de la legislación marco como de la forma de llevar a cabo la evaluación, los programas operativos territoriales incluidos en el primer Marco Comunitario de Apoyo para la Comunidad de Andalucía. Este ejercicio nos ha permitido subrayar los principales límites a la evaluación de programas, y las posibilidades que actualmente se contemplan en el contexto de la Unión Europea para la superación de los mismos, aspecto que se analiza desde el estudio de la iniciativa MEANS (“*Methods for Evaluating Actions of Structural Nature*”). También subrayamos las implicaciones de una mala definición de los indicadores de seguimiento de programas.

El Capítulo V aborda la relación existente entre la contabilidad pública y la mejora en el logro de una gestión eficiente, eficaz y económica del gasto público. Nuestro interés ha tenido un doble objetivo. En primer lugar analizar la importancia de la incorporación del principio del devengo a la contabilidad pública, y la forma en que la introducción del citado principio contable se ha regulado en diferentes países.

El segundo objetivo que se persigue en el Capítulo V es el análisis de la contabilidad analítica dadas las posibilidades de información sobre los costes que este tratamiento contable permite, y el hecho de que la citada información sea utilizada en la planificación presupuestaria para corregir situaciones de ineficiencia. La utilización de la contabilidad analítica es especialmente relevante en aquellas actividades para las que por no existir el referente del mercado, es difícil la evaluación del coste monetario de la actuación pública y si ésta se realiza o no de forma eficiente.

El estudio de la contabilidad analítica se realiza señalándose en primer lugar el marco en el que se encuadra actualmente dentro de la contabilidad pública, y en segundo lugar enumerando las etapas por las que ha ido pasando la aplicación de la citada contabilidad a la Administración Española señalando de manera especial tres etapas: la que comprende los años 1.984-1.986, la que incluye el periodo 1.987-1.994 y la que marca la aprobación del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública que ha dado lugar al Plan CANOA.

El Capítulo VI se detiene en el análisis de los dos enfoques que mayor y más dilatada aplicación han tenido en la evaluación de políticas y programas públicos, concretamente nos centramos en el estudio del análisis coste beneficio y coste eficacia.

Ese uso extendido del Análisis Coste Beneficio y Coste Eficacia, especialmente desde los intentos de implantación de las reformas presupuestarias desarrolladas en el presente siglo, justifica su estudio en profundidad refiriéndonos incluso a sus orígenes históricos. El tratamiento del Análisis Coste Beneficio –en el que nos detenemos especialmente– comienza con la definición de la eficiencia en términos de *output* y eficiencia en términos de *inputs*. Al mismo tiempo, se diferencia entre dos situaciones alternativas, en la primera de ellas se estudia la determinación de los costes y beneficios de la actividad pública derivados de actuaciones que se traducen en *outputs* para los que existe mercado, mientras que en el segundo caso el mercado no existe. Evidentemente, si existe mercado la valoración monetaria de unos y otros (*inputs* y *outputs*) se ve facilitada enormemente al existir precios de referencia.

El Capítulo incluye los efectos que sobre la distribución de la renta provocan los programas sometidos a evaluación y las alternativas existentes para actualizar al momento de la evaluación, los valores de los costes y beneficios asociados a un programa público, los cuales se van generando durante los periodos en los que este programa se va desarrollando o tiene efectos.

Dado que el Análisis Coste Beneficio es un instrumento al servicio del agente decisor, se analizan las diferentes reglas de decisión existentes a la hora de determinar si el programa debe o no ejecutarse. Así, nos referimos en los oportunos subapartados a la regla del valor neto actual, a la del ratio beneficio/coste y a la tasa interna de rendimiento.

La segunda parte del Capítulo VI presenta las características más importantes del Análisis Coste Eficacia como método de análisis derivado del Análisis Coste Beneficio y utilizado en aquellos programas en los que, al ser imposible la valoración monetaria de sus resultados, se necesita el establecimiento de indicadores que determinen si resulta o no adecuado llevar a cabo un determinado programa.

En el Capítulo VII se detallan las técnicas de análisis que se han venido desarrollando y aplicando con posterioridad al Análisis Coste Beneficio y Coste Eficacia. El Capítulo está elaborado en torno al análisis de frontera considerando de forma separada sus dos grandes vertientes: la aproximación paramétrica y la aproximación no paramétrica. En la primera vertiente se distingue a su vez entre el enfoque de la frontera determinista y la frontera estocástica, en función de la interpretación dada a las desviaciones de las unidades no eficientes con respecto al comportamiento de las unidades eficientes situadas en la frontera de producción o costes. En cuanto al tratamiento que realizamos de la aproximación no paramétrica, básicamente analizada a través del método de Envolvente de Datos (DEA), a modo de introducción de la medida de eficiencia radial de Farrell (1.957), se presenta el citado método mediante una serie de representaciones gráficas del mismo, para continuar con la for-

mulación matemática del análisis de frontera en forma de problema de optimización restringida, lo que nos permite la formulación tanto del problema primal (maximización restringida de la función de producción) como del problema dual del análisis de frontera (minimización restringida de la función de costes). El Capítulo incluye una revisión de las principales críticas que se le han realizado a esta técnica de evaluación de la eficiencia, sobre las que volvemos en el capítulo de las conclusiones.

Dado que algunas de las limitaciones del DEA han tratado de ser solventadas por técnicas más “flexibles”, el Capítulo VII también analiza el método conocido como “Free Disposal Hull” (FDH).

El epílogo del libro recoge una serie de reflexiones finales así como las respuestas que hemos entendido más adecuadas a nuestras preguntas y que se recogen en forma de recomendaciones.

Este libro es esencialmente el resultado de nuestra tesis doctoral “La eficiencia del sector público. Organismos responsables y métodos de evaluación. El caso de España”, dirigida por el profesor Camilo Lebón Fernández y defendida en la Universidad de Sevilla en 1999 ante un Tribunal presidido por el profesor José T. Raga, obteniendo la calificación de sobresaliente *cum laude* por unanimidad.

Mi agradecimiento debe ir en primer lugar al director de la tesis quien con minuciosidad extrema repasó y corrigió el original; a pesar de ello los errores que contengan las páginas siguientes son únicamente responsabilidad del autor.

En otros términos este libro también lo escribieron José Manuel y Lola, mis padres, con la ayuda de Daniel, Héctor, Alfonso y Mara, mis hermanos.

Mis colegas del Departamento de Teoría Económica y Economía Política de la Universidad de Sevilla inspiraron algunos de los aspectos tratados en el libro pero, sobre todo, animaron las horas que están tras las ecuaciones, gráficos, párrafos y capítulos.

Debo también agradecer a las Universidades de Cádiz y Sevilla el acogimiento que sus respectivos servicios de publicaciones dieron a este libro para que viese la luz.

Permítame el lector extenderme aún más en los agradecimientos para dedicarle las últimas líneas a Rocio, colega profesional y esposa, quien con su palabra y criterio escribió las mejores páginas que hoy llevan mi firma.



## INTRODUCCIÓN GENERAL

### 1. EL CRECIMIENTO DEL SECTOR PÚBLICO.

#### 1.1. Explicaciones teóricas al crecimiento del sector público.

La evolución de la presencia del sector público en la economía de los países desarrollados<sup>1</sup> ha justificado las investigaciones de numerosos autores con un mismo objetivo de elaborar una teoría del crecimiento del gasto público. Desde una perspectiva teórica podemos con Gadea (1.994), distinguir entre los factores determinantes de este crecimiento que han actuado por el lado de la demanda y los que han actuado desde el lado de la oferta<sup>2</sup>.

##### 1.1.1. Factores de la Demanda.

En opinión de Gadea (1.994), los principales factores dinamizadores del crecimiento de la demanda de gasto público, han sido: los procesos de industrialización, la generalización del derecho de voto y la *“articulación de los intereses colectivos como resultado del proceso de especialización económica”*<sup>3</sup>. Estos tres elementos tienen sus correspondientes precedentes en la llamada Ley de Wagner, en la obra de Alexis de Tocqueville y en el papel de los grupos de interés en la explicación del crecimiento del gasto público.

---

<sup>1</sup> Para un análisis de la reciente evolución del gasto público en España, pueden consultarse, entre otros, los trabajos de López, M<sup>a</sup> T. y Pablos L. (1.990), Triás y Raga (1.990), el monográfico de la Revista Presupuesto y Gasto Público (nº 3, 1.991), López M<sup>a</sup> T. y Utrilla, A. (1.992), los números 68 y 69 de la Revista Papeles de Economía Española, dedicados al Sector Público en la Democracia española (1.996), y el trabajo de Dizy (1.996), que analiza la evolución del gasto público en España durante el periodo 1.960-94.

<sup>2</sup> El profesor Velarde (1.996b, pág. 363), ha señalado que en 1.950 el gasto público en España suponía el 16'5 % del PIB, en 1.975, el 24'9 % y *“actualmente, lo vemos instalado cómodamente en el 50 % del PIB”*. En este mismo sentido Dizy (1.996, pág. 8) señala que en los últimos treinta y cuatro años, el gasto público en España ha crecido a una tasa acumulativa media anual del 17'3 %, multiplicando por 2'4 su participación en el PIB. Por su parte, Malavé (1.998, pág. 118) señala que los gastos consolidados previstos para el ejercicio presupuestario de 1.998 ascendían a 35'5 billones de pesetas lo que equivale al 43'4 % del PIB.

<sup>3</sup> Gadea (1.994, pág. 23).

La Ley atribuida a A. Wagner (1.883), establecía la existencia de una relación entre el progreso económico o desarrollo industrial de los países y la intervención de los poderes públicos. La mayor presencia del sector público, respondía a una demanda creciente de un agente que suavizase las fricciones de la nueva organización económica y social, a la que las revoluciones industriales dieron lugar. Posteriormente, recobrado el interés por la Ley de Wagner, ésta fue expuesta en términos de elasticidad renta, determinándose que la demanda de bienes públicos es elástica a la renta. Con ello se ponía de manifiesto que mayores niveles de vida de la población como consecuencia de un mayor desarrollo económico, se traducían en una demanda creciente de un conjunto de prestaciones públicas, tales como mejores instalaciones en las que disfrutar el tiempo de ocio, mejor calidad de la enseñanza, etc<sup>4</sup>.

La segunda de las causas explicativas del crecimiento de la demanda de gasto público, se ha relacionado con la extensión del sufragio universal. Como señala Bandrés (1.993, pág. 268),

*“El tránsito hacia sistemas políticos de representación democrática mediante sucesivas ampliaciones del derecho de voto, hasta su definitiva universalización, es una de las razones más generalmente apuntadas al interpretar el crecimiento del sector público en la economía, ante las implicaciones redistributivas de los programas electorales”.*

En este punto, seguimos el enfoque sostenido por Alan T. Peacock (1.992 [1.995]) basado en la obra fundamental de Alexis de Tocqueville.

Peacock recuerda que uno de los grandes debates políticos del siglo XIX consistió en tratar de prever las consecuencias de introducir el sufragio universal. Circunscribiéndose al pensamiento de los economistas, parece que la cuestión que más interesó a los clásicos fue la

---

<sup>4</sup> Raymond y González-Páramo (1.988) esquematizan el conjunto de teorías explicativas del crecimiento del gasto público desarrolladas hasta la fecha de publicación de su trabajo, diferenciando según actúen por el lado de la demanda o por el lado de la oferta del gasto. En particular, por el lado de la demanda, se refieren a la “Ley de Wagner” de la que ofrecen dos formulaciones. Según la primera versión –“Ley de Wagner I”– la transformación sufrida por la sociedad tradicional hacia una sociedad industrializada, lleva consigo una sustitución de actividad privada por actividad pública. Esta mayor actividad pública se traduce en la oferta de bienes públicos esenciales, regulaciones económicas, corrección de externalidades y administración de monopolios naturales. La segunda versión, –“Ley de Wagner II”– analiza cómo el crecimiento de la renta real estimula la expansión de los gastos públicos en ciertos bienes de demanda elástica con respecto a la renta: educación, sanidad y redistribución, entre otros.

Raymond y González-Páramo (1.988, pág. 146) se basan en los trabajos de Wagner, A. (1.877/90): *Finanzwissenschaft*, vols. I y II, C. F. Winter, Leipzig, parcialmente reimpresso en R. A. Musgrave y A. T. Peacock (eds.) (1.958): *Classics in the theory of public finance*, Macmillan, Londres; y de Bird, R. M. (1.971): “Wagner’s Law of expanding state activity”, *Public Finance*, nº 26, págs. 21-26.

relación entre, por una parte, la extensión del sufragio y por otra, el garantizar el mantenimiento de los principios del libre mercado. El dilema planteado a los economistas clásicos implicaba que, de un lado, el concepto de libertad económica parecía sugerir como complemento necesario, la libertad política pero, por otra parte, no había garantía de que la libertad política obtenida con la extensión del sufragio, asegurase los votos en favor de los principios del libre mercado. En opinión de Peacock, la solución del dilema pareció estribar en la extensión del sufragio, sólo en la medida en que fuese compatible con la disposición de los individuos a aceptar la *“santidad de la propiedad privada”*. A largo plazo, se suponía que en el caso de permitirse la acción de los principios de la economía de mercado, la distribución de la propiedad acabaría dispersándose ampliamente y en la medida en que la apreciación de sus virtudes se extendiese, también sería posible la ampliación del sufragio hasta llegar al sufragio universal<sup>5</sup>.

Como es conocido, Tocqueville (1.835 y 1.840 [1.985]), elige el Estado de Nueva Inglaterra como representativo del comportamiento colectivo del resto de estados norteamericanos. En su libro, puede leerse:

*“No hay que disimular que las instituciones democráticas desarrollan, hasta un grado altísimo, el sentimiento de la envidia en el corazón humano. Y ello no es tanto porque ofrezcan a cada uno medios para igualarse a los demás, sino porque esos medios faltan sin cesar a quienes los utilizan. Las instituciones democráticas despiertan y adulan la pasión de la igualdad, sin poder satisfacerla nunca por completo. Esa igualdad completa se escapa todos los días de las manos del pueblo en el momento en el que cree atraparla (...); el pueblo se acalora en la búsqueda de ese bien, tanto más precioso cuanto que está lo bastante cerca como para ser conocido, lo bastante lejos como para no ser saboreado en absoluto”*<sup>6</sup>.

En palabras de Peacock, el análisis del crecimiento del gasto público que realiza Alexis de Tocqueville se halla en un notable capítulo de su obra *La Democracia en América*. En él, acepta implícitamente y desarrolla en profundidad, el argumento de los economistas clásicos.

<sup>5</sup> Cfr. Peacock (1.992 [1.995], págs. 53 y 54). Matizando, señala que el sufragio universal afectaría únicamente a los hombres adultos (para lo que James Mill exigía una edad de cuarenta años).

Más radical, en lo que se refiere al mantenimiento del derecho de propiedad, David Ricardo afirmó:

*“Para la causa del buen gobierno me parece tan esencial que los derechos de propiedad sean sagrados, que estaría de acuerdo en arrebatar el derecho al voto a aquellos contra los que se pueda alegar que consideran conveniente invadirlos”*.

Vid. Peacock, op. cit. pág. 54 remitiéndose a: D. Ricardo, Works and correspondence, edición de Piero Sraffa en colaboración con Maurice Dobb, vol. V, *Speeches and evidence*, Cambridge: Cambridge University Press, 1.962, págs. 495-503. (Traducción al español por Fondo de Cultura Económica).

<sup>6</sup> Tocqueville, A. (1.835 y 1.840 [1.985], pág. 93).

Tocqueville, publicó en 1.835 la primera parte de *La démocratie en Amérique*, a la que siguió en 1.840 la segunda parte.



sicos de que el sufragio universal crea lo que denomina “una demanda de redistribución”<sup>7</sup>. Citando a Tocqueville, Peacock escribe:

*“Supongamos que la autoridad legislativa está en posesión de las clases bajas: hay dos razones poderosas que demuestran que la tendencia del gasto será a subir y no a bajar. Como la aplastante mayoría de quienes crean las leyes carece de propiedad sobre la que puedan aplicar impuestos, todo el dinero que se gaste para la comunidad parecerá gastado en su beneficio, sin que deban sufragar coste alguno; y todos los que posean una propiedad reducida fácilmente hallarán medios para regular los impuestos de tal forma que sean gravosos para los ricos y beneficiosos para los pobres, aunque los ricos no podrán actuar de forma igualmente ventajosa cuando estén en el gobierno”<sup>8</sup>.*

Esta “demanda de redistribución” como la llamamos hoy, es analizada con detenimiento por Tocqueville, llegando a la conclusión de que no se traduce meramente en un sistema fiscal que excluye a los pobres de las obligaciones contributivas, sino que también adopta la forma de “mejoras” públicas,

*“(…) en las democracias, cuando los gobernados trabajan en condiciones de privación, la única forma de atraerlos es con medidas que mejoren su bienestar y estas mejoras no pueden tener lugar sin un sacrificio monetario. Cuando un pueblo comienza a reflexionar sobre su situación, descubre una multitud de necesidades a las que antes no estaba sujeto, y la satisfacción de estas exigencias requiere el recurso a las arcas del Estado”<sup>9</sup>.*

---

<sup>7</sup> Bandrés (1.993, pág 273), utilizando la edición de Sarpe (1.984), recoge el siguiente texto de Tocqueville:

*“Dado que la mayor parte de los que votasen la Ley no tendrían ninguna propiedad imponible, todo el dinero que se gastase en interés de la sociedad, redundaría siempre en provecho suyo, sin perjudicarle jamás”.*

<sup>8</sup> En Peacock, A. (1.992 [1.995], págs. 55 y 56).

<sup>9</sup> Peacock, A. (1.992 [1.995], pág. 56).

Sin embargo, el razonamiento de Tocqueville, que de manera simplificada podría seguirse en la cadena de que la extensión del derecho al voto conduce al poder de la mayoría con una renta escasa, y a la promoción de una intervención pública dirigida a la redistribución de la riqueza mediante la transferencia de la misma desde las clases altas a las bajas, ha sido objeto de importantes salvedades por parte de Peacock (1.992 [1.995], pág. 62), así,

*“Un votante que ahora esté en el cuartil más bajo puede alimentar expectativas de moverse hacia arriba a medida que acumule capacidad y experiencia. La transacción entre la renta presente después de impuestos y la renta futura después de impuestos puede indicarle que el valor presente de su renta agregada en el tiempo sería más alto si no votara en favor de más impuestos para los relativamente más ricos. No obstante, un votante que hoy esté en un tramo de renta muy por encima de la mediana podría respaldar las transferencias del Estado en la forma de prestaciones de la seguridad social, como un seguro frente a las inciertas perspectivas de su renta en el futuro. En*

Pese a todo lo sostenido por Peacock, este autor descarta la posibilidad de que exista una sólo teoría explicativa del crecimiento del gasto público basada en las conclusiones de Tocqueville. Por ello utiliza un tercer elemento explicativo en la demanda de una mayor presencia del sector público. En este sentido, Peacock sostiene que los procesos de especialización y división del trabajo, han originado la aparición de grupos de interés que ejercen una demanda activa sobre los grupos gobernantes. En palabras de Lindbeck (1.985), todo ello ha ocasionado,

*"(...) la emergencia de una estructura socioeconómica altamente diversificada, con costes de información decrecientes entre votantes y políticos, con un retroceso de la lealtad de clase en las votaciones y una correspondiente feroz competencia política"*<sup>10</sup>.

Por su parte, Gadea (1.994, págs. 27 a 29) cuestionando incluso el efecto de estos grupos de interés, señala:

*"(...) bajo determinadas condiciones, existen colectivos con incentivos suficientes para gastar recursos en obtener influencia política y presionar al gobierno en su favor.*

*Las consecuencias de la acción colectiva de los grupos de presión sobre el tamaño del sector público son, sin embargo, objeto de discusión. Las posturas más radicales presentan un escenario que conduce a un desmesurado tamaño del sector público y una pérdida de eficiencia para el conjunto de la sociedad. Trabajos como el de Mueller y Murrell (1.985) predicen, en cambio, un excesivo nivel de gasto público, pero no necesariamente un excesivo crecimiento del tamaño del sector público. Mientras que, la introducción por parte de Becker (1.985) de las razones de eficiencia, permite cierto optimismo frente a resultados anteriores".*

En opinión de Demsetz (1.982), el proceso de especialización y división del trabajo que ha traído el desarrollo económico ha dado lugar, como también se dijo antes, a la aparición de grupos con estructura organizada que han alterado las relaciones entre electores de un lado y políticos de otro. La teoría de los grupos de interés se formula como paradigma alternativo al del votante medio (Downs, 1.971) y surge a partir de las teorías de los grupos de interés de Olson y Becker y de la teoría de la regulación de Stigler-Peltzman<sup>11</sup>.

---

*suma, la maximización de la renta a través del tiempo bajo condiciones de incertidumbre con actitudes hacia el riesgo que no se distribuyen de acuerdo a los niveles presentes de renta, sugiere que la identificación del votante mediano con el receptor de la renta mediana es una notable simplificación".*

<sup>10</sup> Citado por Bandrés (1.993, pág. 268).

<sup>11</sup> El modelo que desarrolla Peltzman (1.976), supone una generalización de la teoría de la regulación de Stigler (1.971), según la cual existe una demanda de regulaciones por parte de grupos de interés, que intercambian dinero y votos a cambio de regulaciones beneficiosas aprobadas por quienes tienen las competencias.

Mancur Olson (1.965) estudia por su parte, la teoría de los grupos de interés a partir de su crítica al enfoque pluralista. Este enfoque defiende que, sólo con la existencia de objetivos comunes compartidos por un determinado número de personas que persiguen el interés propio, es posible la creación del colectivo. Olson llega a afirmar que el enfoque anterior es completamente erróneo, puesto que los resultados que se derivan de la acción colectiva del grupo benefician a todos sus integrantes, por lo que estos resultados tienen las características de bienes públicos y por tanto, dan lugar a comportamientos del tipo “*pasajero gratuito*”, cuyo fin es eliminar los costes de pertenencia al grupo. De esta forma, para que un grupo latente diera lugar a la consolidación efectiva de un grupo que derivase en algún tipo de acción colectiva, se necesitarían una serie de condiciones.

Por su parte, la teoría que establece G. Becker (1.985) modeliza la competencia entre grupos de presión que tratan de maximizar unas funciones de influencia. En el citado modelo se supone que la actuación del resto de los agentes, entre los que se encuentran los políticos y burócratas, será de pasividad frente a las acciones de los grupos de presión. El resultado del proceso de competencia se traduce en una solución final de la que se deriva una particular estructura de acción pública (impuestos, gastos y regulaciones)<sup>12</sup>.

A modo de crítica, Musgrave (1.980) ha señalado que la estructura de los grupos de interés en el mundo real es multidimensional, pues una misma familia o persona puede pertenecer de manera simultánea, a diferentes grupos de interés. Unos grupos defenderán su posición en términos de ingresos, otros harán lo propio con su comportamiento frente al consumo y otros defenderán sus mismos intereses geográficos, culturales, etc. Todo lo anterior complica aún más la acción que los grupos acaban ejerciendo sobre los políticos y burócratas.

Más allá de los tres argumentos clásicos señalados anteriormente, esto es, extensión del sufragio universal, la Ley de Wagner y el papel de los grupos de interés fiscal, hay autores que añaden otros. Así, por ejemplo, Wolf (1.988 [1.995]) además de referirse a la extensión del derecho de voto como causa explicativa del aumento de lo que denomina *demanda de no mercado*, cita otras cuatro causas que coadyuvan a explicar la creciente presencia del sector de no mercado en la actividad económica. Estas causas adicionales podrían resumirse de la siguiente forma.

En primer lugar, el aumento del conocimiento por la sociedad de los fallos del mercado a los que se refiriera F. Bator (1.958). Charles Wolf afirma que el mayor conocimiento público de estos fallos, ha reducido la tolerancia de la sociedad hacia unos fallos más frecuentes y graves a medida que la actividad económica se ha ido expansionando.

Abundando en las causas explicativas del crecimiento de la oferta de servicios públicos, Wolf se refiere a la estructura de las recompensas políticas. En este sentido, afirma

---

<sup>12</sup> Cfr. Bandrés (1.993, pág. 287).

*“...las recompensas corresponden con frecuencia a los legisladores y funcionarios públicos que son quienes articulan y dan publicidad a los problemas y legislan sobre las soluciones propuestas, sin asumir las responsabilidades de su aplicación”<sup>13</sup>.*

Como tercera explicación adicional a la extensión del derecho de voto se señala la elevada tasa de descuento temporal de los políticos, o lo que Feldstein (1.980, pág. 6) denomina *“la miopía innata del proceso político”*. Es decir, que el corto plazo asociado a los cargos electos hace que esta tasa de descuento temporal para los políticos, suela ser más alta que la de la sociedad en general y como consecuencia de ello, los agentes políticos tenderán a ignorar o a descontar con exceso los costes y beneficios futuros, mientras que los beneficios y costes actuales o próximos, tenderán a sobrevalorarse<sup>14</sup>.

Finalmente, Wolf se refiere al efecto de la separación entre las cargas y los beneficios derivados de la provisión de los servicios públicos, lo que puede explicarse apoyándonos en la literatura del mercado de regulaciones (Argandoña, 1.984). Esta línea de trabajo sugiere que, cuando la capacidad organizativa y de presión del grupo de ciudadanos que se beneficiarán de la regulación aprobada por el sector público es alta, y los costes de esa regulación (por ejemplo, el establecimiento de mayores impuestos para financiar un programa sectorial de subvenciones) se dispersan entre un amplio colectivo, entonces, la posibilidad de que la regulación se lleve a cabo es muy elevada y con ello, también la expansión de la presencia del sector público.

### 1.1.2. Factores de la Oferta.

El análisis de la oferta de un mayor crecimiento del sector público se fundamenta esencialmente sobre las aportaciones de la teoría de la elección pública.

El precedente más conocido de los postulados de la elección pública puede encontrarse en los capítulos veintiuno y veintidós de la obra de J. A. Schumpeter, *“Capitalismo, Socialismo y Democracia”* (1.942 [1.971]). En ellos, el célebre economista austríaco desarrollaba una crítica a la teoría clásica de la democracia que entendía la acción pública impulsada por la búsqueda del bien común.

La elección pública pone en tela de juicio el papel del Estado como productor de bienes públicos y agente corrector de externalidades. La oferta de bienes públicos puede no ser en absoluto neutral, e incluso puede introducir distorsiones en la transmisión de las preferencias desde los ciudadanos a los gobernantes, dando origen a una sobreexpansión del sector público<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> Wolf (1.988, pág. 47).

<sup>14</sup> Ejemplos de esta miopía la encuentran quienes subrayan los efectos desincentivadores de los programas de bienestar social –vid. los trabajos de Feldstein, Hausman, Johnson y Layard y Atkinson y Micklewright citados en la bibliografía.

<sup>15</sup> Cfr. Gadea (1.993, pág. 32).

El proceso político tiene fallos en su funcionamiento derivados de los costes asociados a la adquisición de información. Por ejemplo, la escasa probabilidad de que el voto de un ciudadano sea decisivo desincentiva su participación activa, todo lo cual impide, que el proceso electoral sea un método de control de las acciones de los políticos. La pasividad de los ciudadanos en una democracia participativa se traduce, en estudios como en de Pommerhne y Schneider (1.978), en un estímulo al crecimiento de los gobiernos.

Por su parte, la necesidad de llegar a acuerdos de gobierno aumenta el gasto público como mecanismo para facilitar los pactos, unido a una mayor receptividad del grupo dominante hacia las exigencias de los socios potenciales.

En cuanto al papel que juegan los agentes públicos en el crecimiento del sector público, la visión inicial del burócrata en el modelo de Niskanen (1.968) considerándolo como un agente que trataba de maximizar una función de utilidad entre cuyos argumentos se incluyese de forma explícita el tamaño del presupuesto que administra, ha sido superada por enfoques más sofisticados como el de Migué y Bélanger (1.974). En este último, la función objetivo del burócrata es la maximización del “*presupuesto discrecional*”, que se define como la diferencia entre el presupuesto total y el coste mínimo de producir el nivel esperado de *output*. Las raíces de este modelo han de buscarse en el concepto de ineficiencia X (o ineficiencia en el sentido de Leibenstein) y en la teoría de los emolumentos de Williamson. El resultado de este proceso es la aparición de ineficiencias asignativas (alcanzar un nivel de bienestar o de excedente social inferior al óptimo de Pareto) y técnicas (producción por encima de la curva de costes relevante), todo lo cual deriva en una utilización excesiva de recursos por parte del sector público, bien porque produzca una cantidad de *output* público superior a la deseada por los ciudadanos, bien porque lo haga soportando unos costes superiores a los mínimos.

## 2. GASTO PÚBLICO Y CRECIMIENTO ECONÓMICO.

A partir de lo señalado hasta este momento no cabe duda de que la expansión del gasto público ha obligado a considerar entre otras cuestiones, el efecto que el mayor tamaño del sector público tiene sobre el crecimiento económico. Así, Albi (1.995, pág. 19) señala que:

*“El descenso de las tasas de crecimiento que se observa desde hace veinte años y el considerable tamaño que han llegado a alcanzar los Sectores Públicos en las economías occidentales, no han hecho sino dar relieve especial al análisis de los efectos de la política pública sobre la producción potencial y el bienestar. ¿Es posible atribuir al desarrollo del Estado –hoy fuertemente orientado a tareas de tipo redistributivo en detrimento de su función tradicional de provisión de bienes y servicios públicos un papel retardatorio del crecimiento económico a medio plazo?”*

Los análisis realizados hasta el momento, cuyo objetivo es dilucidar el sentido y la magnitud del citado efecto, han arrojado conclusiones contradictorias.

En tal sentido, los estudios iniciales de Rubinson (1.977) y Ram (1.986) encontraron una relación empírica positiva entre el tamaño del sector público y el crecimiento del PNB. A pesar de que esta relación ha vuelto a ser puesta de manifiesto en el trabajo de Lin (1.994a), otros autores han encontrado una relación inversa entre ambas variables. Entre los trabajos que llegan a esta segunda conclusión pueden contarse los de Landau (1.983), Grossman (1.988), Mallow (1.986), Peden y Bradley (1.989) y Grier y Tullock (1.989).

Argimón et al. (1.996)<sup>16</sup>, señalan que con posterioridad a estos estudios, en un trabajo comprensivo de la cuestión debido a Dowrick (1.993) se concluyó que el tamaño del sector público no parece tener un efecto significativo y sistemático sobre el crecimiento.

Más recientemente, la literatura sobre la materia ha señalado los efectos diferentes que sobre el crecimiento económico tienen los distintos componentes del gasto. Así, por ejemplo, Easterly y Rebelo (1.993) y Lin (1.994b) muestran que las partidas de gasto que se traducen en inversión en capital humano o en capital físico, están positivamente relacionadas con el crecimiento económico.

Por otra parte, autores como Barro (1.991), Grier y Tullock (1.989), Easterly y Rebelo (1.993), encuentran un significativo efecto de signo negativo entre el consumo público y el crecimiento económico, mientras que el efecto que la inversión pública tiene sobre el crecimiento, es positivo aunque menos fuerte. En esta misma línea de análisis, Aschauer (1.989b) encuentra que el efecto expulsión directo que provoca la inversión pública es más que compensado por el efecto "crowding in" relacionado con el papel que juega el capital público como un input productivo y el que juega como factor complementario del capital privado. Sin embargo, Karras (1.996) se refiere, entre otros, a dos trabajos que cuestionan las evidencias anteriores. En concreto, señala que Kormendi y Meguire (1.985) no encuentran evidencia de que el ratio consumo público/producción, afecte de forma adversa al crecimiento económico y que Levine y Rnelt (1.992), encuentran en su trabajo que el nivel de crecimiento del consumo público tiene una débil relación estadística con el crecimiento del PNB<sup>17</sup>.

Por su parte, Albi (1.995) al referirse al trabajo de Sala i Martín (1.992) señala que éste ofrece alguna evidencia empírica que refleja una influencia positiva y significativa de las transferencias del sector público sobre el crecimiento económico. En la misma línea y refiriéndose al trabajo de González-Páramo (1.994), Albi (1.995) señala que éste obtuvo el mismo resultado en un modelo de crecimiento exógeno, de forma que en el periodo 1.960-

---

<sup>16</sup> Cfr. Argimón, I.; González-Páramo, J.M y Roldan (1.993, pág. 2).

<sup>17</sup> Karras (1.996) se refiere a los trabajos de Kormendi, R. y Meguire, P. (1.985): "Macroeconomic determinants of growth, cross-country evidence". *Journal of Monetary Economics*, nº 16, Septiembre de 1.985, págs. 141-163; y al trabajo de Levine, R. y Renelt, D. (1.992): "A sensitivity analysis of cross-country growth regressions": *American Economic Review*, nº 82, Septiembre de 1.992, págs. 942- 963.

1.990, se detecta un efecto negativo de la desigualdad sobre el crecimiento en los países de la OCDE, así como una influencia positiva de las transferencias sobre la igualdad en la distribución de la renta<sup>18</sup>.

Recientemente, Carames y Lago (1.998) han analizado la relación existente entre el capital público y la productividad en las regiones españolas a partir de cinco estudios<sup>19</sup>. Diferenciando entre capital público básico o productivo (infraestructuras de transportes, recursos hidráulicos e infraestructuras de las Corporaciones Locales), y capital social (infraestructuras educativas y sanitarias), resumen las conclusiones de los trabajos analizados de la siguiente forma: 1) El capital social no posee un efecto estadísticamente positivo sobre la productividad de los factores, 2) el efecto de los gastos en inversión e infraestructuras es positivo aunque presentan rendimientos decrecientes a escala, 3) se manifiesta como necesario, incluir variables como el capital humano a fin de evitar la presencia de sesgos como consecuencia de la omisión de variables relevantes y 4) algunos estudios subrayan la existencia de efectos diferenciados para las distintas categorías de infraestructuras.

### 3. LÍMITES AL CRECIMIENTO DEL GASTO PÚBLICO.

Hemos repasado las explicaciones al proceso de crecimiento del sector público y cómo ese tamaño ha sido puesto en relación con macromagnitudes tan importantes como el crecimiento económico. Veamos ahora si la aludida expansión del sector público se encuentra con alguna limitación.

---

<sup>18</sup> Albi (1.995) se refiere a los trabajos de Sala i Martín (1.992): "Public welfare and growth"; Economic Growth Center; Discussion Paper nº 666, Junio; "Transfers"; NBER, Working Paper nº 4186; Octubre, y al trabajo de González-Parámo (1.994): "Estado de Bienestar, crecimiento económico y distribución de la renta"; en *La Crisis del Estado del Bienestar*; Editado por L. Caramés, Santiago de Compostela.

<sup>19</sup> Los trabajos cuyas conclusiones presentan son:

–Mas, M.; Mandos, J.; Pérez, F y Uriel E. (1.994): "Capital público y productividad en las regiones españolas". *Moneda y Crédito*, nº 198, pág. 163-192.

–Dabán, T. Y Murgni, M.J. (1.997): "Convergencia y rendimientos a escala en las regiones españolas: la base de datos BD.MORES", *Cuadernos de Información Económica*, nº 762, págs. 66-86.

–Moreno, R.; Artis, M.; López-Bazo, E. y Surinach, J. (1.997): "Evidence on the complex link between infrastructure and regional growth". *Document de Treball*, N E97/19, Universitat de Barcelona.

–Argimón, I y González-Parámo, J. M. (1.997): "Efectos de la inversión en infraestructuras sobre la productividad y la renta de las C.C.A.A.: Especial referencia al transporte por carretera en Galicia", en Pérez Touriño, E. (Dir.): *Infraestructuras y desarrollo regional: efectos económicos de la Autopista del Atlántico*, Madrid, Civitas, págs. 141-182.

Roig (1.998, pág. 151) señala que la tendencia general al crecimiento del gasto público no es ilimitada, indicando que existen una serie de factores limitativos entre los que destaca los problemas que plantea su financiación económicamente ortodoxa, fundada sobre todo en los impuestos. Ésto es debido en gran medida, a la resistencia que muestra la sociedad ante elevaciones de la presión fiscal junto a las opiniones no siempre positivas, de la eficiencia con la que el sector público gestiona el dinero de los ciudadanos.

En su opinión, las posibilidades adicionales para financiar mayores niveles de gasto público se encuentran limitadas, entre otros, por los siguientes hechos:

- A. La imposibilidad o la no deseabilidad de recurrir a la creación de dinero por sus efectos perjudiciales sobre la estabilidad de los precios y las distorsiones asignativas de recursos de diverso orden que comportan.
- B. La relativamente alta presión fiscal alcanzada en muchas economías, que incorpora costes sociales adicionales (evasión fiscal, desincentivos al ahorro, a la oferta de trabajo y a la asunción de riesgos empresariales, deslocalización internacional de capitales y de personas, etc.).
- C. El persistente déficit público de carácter estructural cuya corrección igualmente por motivos de estabilidad de los precios, control del volumen de deuda pública viva, posible o “efecto expulsión” y otras ineficiencias, se hace ineludible.
- D. El alto nivel relativo alcanzado por el endeudamiento público explícito e implícito, con su carga de intereses y amortizaciones y su potencial riesgo explosivo a largo plazo para la estabilidad de la economía.
- E. Los requisitos de convergencia financiera impuestos por la integración en la Unión Europea a los países miembros de ésta.
- F. El fenómeno de la creciente globalización económica, con mayores exigencias de competitividad internacional y eficiencia económica en la administración y gestión pública de los recursos nacionales.

Roig (1.998, pág. 152) opina que los actuales y potenciales problemas financieros públicos sólo pueden ser resueltos o aliviados mediante la conjunción de una o varias de las siguientes soluciones.

1. Ritmo adecuado de crecimiento económico para incrementar a su vez sensiblemente los ingresos públicos.
2. Localización y supresión del gasto público contraproducente o improductivo y una contención del relativamente menos productivo.
3. Racionalización del gasto público productivo, incorporando paulatinamente al sector público aquellas técnicas y sistemas (presupuestarios, de gestión, contables, de información, etc.) que aumenten su eficacia y su eficiencia.



Esta preocupación por los problemas a los que han de hacer frente las administraciones públicas es corroborada por Wright (1.996, pág. 27), para quien desde principios de los años ochenta, la reforma de las administraciones ha venido ocupando un lugar importante en la agenda de los gobiernos de la mayoría de los países de la Europa Occidental. Ya en la década de los noventa, los informes de la OCDE sobre "*Desarrollo de la gestión pública*" ponen de manifiesto una intensidad, casi frenética, en lo referente a los programas de reforma administrativa.

En opinión de Wright (1.996) los estados de la Europa Occidental toman decisiones de esta naturaleza forzados por presiones convergentes e interconectadas, que resumimos en los siguientes apartados<sup>20</sup>:

1. La internacionalización de los mercados industrial y financiero crea grandes problemas de coordinación administrativa internacional, transnacional o transfronteriza provocando en ciertos sectores, un desajuste entre las estructuras administrativas nacionales, los procedimientos y el personal y la gestión administrativa de ámbito internacional.
2. El impacto de ser miembro de la Unión Europea.
3. Presiones económicas y financieras causadas por problemas de deuda y déficit público del estado, así como por la resistencia fiscal, traduciéndose los dos primeros problemas en tipos de interés elevados y el tercero, en la dificultad de recaudar más ingresos públicos por la vía de los impuestos.
4. El cambio paradigmático general con su lectura crítica del papel del Estado, el gran gobierno, las abotargadas burocracias y las soluciones universalistas. En lo que a las Administraciones se refiere, el paradigma no ha sido alimentado solamente por economías orientadas hacia las recomendaciones de la Escuela de Chicago sobre el papel del mercado, sino también por teorías de elección pública, por la teoría de agente-principal, por nuevas teorías de derechos de propiedad y por análisis económicos del fracaso del sector público.
5. El cambiante programa político en muchos países de la Europa occidental con la creciente prominencia política de problemas tales como el medio ambiente<sup>21</sup>, el tráfico de drogas y la ley y el orden, exigen con frecuencia nuevos cuerpos administrativos nacionales, transfronterizos o internacionales y de cooperación, lo que se traduce en una expansión burocrática.
6. El rápidamente cambiante entorno político, especialmente en Alemania que se enfrenta a la tremenda tarea de absorber los cinco länder orientales; en Italia, donde las Repúblicas evolucionan en circunstancias impredecibles; en España que está

---

<sup>20</sup> Vid. Wright (1.996, págs. 27 y 28).

<sup>21</sup> Vid. OEDC (1.992, pág. 21).

siendo testigo de las crecientes actividades dinámicas y autónomas de ciertas regiones; y en Bélgica, que ha presenciado la casi total desintegración de las tradicionales estructuras administrativas bajo el largo conflicto entre flamencos y valones.

7. La nueva tecnología es considerada también un factor transformador de la naturaleza de algunas industrias del sector público, haciendo obsoleta la noción de monopolio natural y transformando, empresas monoproductoras de base nacional, en grupos multiproductores internacionalizados que son más difíciles de administrar.

A las presiones anteriores añade Wright (1.996) otras dos que han afectado a los sectores públicos europeos y que son las siguientes:

- I. El descontento generalizado ante la actuación del sector público. Según se afirma, el sector público es, o demasiado poderoso y demasiado intrusivo, o demasiado débil y demasiado inefectivo. Igualmente se afirma que está demasiado politizado y demasiado obligado por gratitud de los políticos, o demasiado independiente y no lo suficientemente sensible a las exigencias de sus dueños políticos. En casi todos los países aparecen acusaciones de libertinaje, ineficiencia, oscuridad, y en algunos es juzgado como corrupto. No es sorprendente que algunas teorías de elección pública, con sus críticas acerca de las tendencias intrínsecas de los burócratas orientados hacia sí mismos, se conviertan en los fundamentos filosóficos de moda y la racionalización para los distintos programas de reforma.
- II. La llamada revolución gerencial (que ha puesto en tela de juicio los procedimientos, técnicas y estilos tradicionales), afirma que la eficiencia reside en unidades direccionales más pequeñas, descentralizadas, flexibles, especializadas y más autónomas, dirigidas por jerarquías aplanadas con un mayor nivel de participación de los escalones más bajos. Sobre la revolución gerencial o "*Nueva Gestión Pública*", volveremos a lo largo del trabajo.

#### 4. LA APARICIÓN DE LA PREOCUPACIÓN POR LA EVALUACIÓN DE PROGRAMAS PÚBLICOS.

##### 4.1. Antecedentes históricos.

El sector público crece según hemos visto, tiene efectos sobre el crecimiento económico y tiene también límites en su expansión. Uno de esos límites es la acusación de mala gestión. Para legitimar su presencia ante la opinión pública el sector público, o más simplificada y directamente el Estado, debe someterse a evaluaciones que determinen la magnitud y el origen de su mala gestión. Nos preguntamos ahora por el origen de la exigencia evaluadora.

Los Estados no necesitan acudir a la legitimación de la evaluación hasta que no se sienten acosados y cuestionados por la opinión pública. Con esta afirmación Eric Monnier (1.992 [1.995], pág. 20)<sup>22</sup>, justifica la importancia que en la actualidad han cobrado los intentos de llevar a cabo una auditoría regular de la gestión de los recursos puestos a disposición del sector público<sup>23</sup>, institucionalizándose estas auditorías en organismos y departamentos públicos creados “*ad hoc*” y que conforman, en administraciones públicas como la española, la morfología administrativa depositaria de las funciones de control interno y externo.

Los precedentes de las actividades evaluadoras pueden situarse en la Administración de los EE.UU. Las primeras evaluaciones de las que tomó buena nota la administración norteamericana, se llevaron a cabo por Starch y Elliot en 1.912 aunque el estudio de mayor difusión fue el de Ralph Tyler, iniciado en 1.932. Tyler fue nombrado director de un estudio desarrollado durante ocho años y cuyo objetivo era conocer si los alumnos cuya formación se había realizado siguiendo un programa piloto de bachillerato, obtenían en sus carreras universitarias un éxito similar a los alumnos que procedían del sistema escolar tradicional; los resultados se hicieron públicos en 1.950.

La fecha de 1.932 es especialmente relevante para la materia que nos ocupa y no sólo por el trabajo de Tyler, sino porque en ese año gana las elecciones presidenciales Franklin Delano Roosevelt, en un contexto en el que EE.UU. aún sufría los efectos de la crisis de 1.929. El recién estrenado presidente, aconsejado por el británico John Maynard Keynes, aprobó un plan de aumento del gasto público del que se beneficiarían de manera especial las obras públicas, todo ello enmarcado en su política de New Deal. La propuesta de Key-

<sup>22</sup> Para sostener su afirmación a sensu contrario, Monnier pone el ejemplo de cómo la Administración Norteamericana se granjeó una elevada consideración social durante los años cuarenta. La Administración no entendía, al demostrar en la II Guerra Mundial su capacidad para coordinar una lucha exitosa contra las potencias del Eje Roma-Berlín-Tokio, útil justificar sus actuaciones mediante unas evaluaciones que resultaban “*restrictivas y onerosas*”. En palabras de este autor:

“*La convicción del poder ejecutivo bastaba, pues, para conferir carácter legítimo a la actuación administrativa y el refrendo de las ciencias sociales no le parecía necesario*”. (Monnier, 1.992 [1.995], pág. 25).

<sup>23</sup> Wright (1.996, pág. 32) señala:

“*Como cualquier académico británico afirmaría, la evaluación se ha convertido en una locura política desde la mitad de los años 80. Pero ningún otro país europeo ha escapado de la manía. Incluso Suiza, el menos reformista de los países de la Europa occidental, se ha unido al vagón de seguimiento (siguiendo las medidas adoptadas en febrero de 1.990). Muchos de los cuerpos se han establecido o mejorado para llevar a cabo la intervención y la evaluación: la Comisión de Intervención (1.983) en Gran Bretaña para el gobierno local, y después al Servicio de salud Nacional, seguidos por la Oficina Nacional de Intervención (1.984) para el gobierno central; para Suecia, la Revisión de Riesgo Verket; el Conseil Scientifique de l'Évaluation, el Comité interministeriel de l'Évaluation, y los Fonds nationaux de développement de l'évaluation en Francia; la recién creada (1.993) oficina en la Corte de Conti en Italia*”.

nes incluía una preocupación elevada por conseguir una gestión eficiente del gasto público; como resultado de ese interés la Oficina del Presupuesto pasaría a depender de la Presidencia Federal. Esta dependencia suponía que los Departamentos de gasto tendrían que negociar sus peticiones presupuestarias directamente con la Casa Blanca, en lugar de con el responsable de la Hacienda Federal. Como consecuencia de ello, las presiones ejercidas sobre el Presidente por los miembros de su gabinete en demanda de mayores partidas presupuestarias, eran mucho menores que las ejercidas sobre el responsable estatal de las finanzas<sup>24</sup>. Las técnicas de gestión del gasto público desarrolladas en esos años, constituyeron las bases de la primera gran reforma del Presupuesto Clásico de medios: el Presupuesto de Ejecución.

La ideología del Presupuesto de Ejecución, como señala el profesor Fuentes Quintana, era mostrar a la sociedad los logros conseguidos por el sector público, de forma tal que la percepción de una gestión correcta del gasto público motivaría a los contribuyentes a una mayor colaboración con las finanzas públicas<sup>25</sup> (Fuentes Quintana, 1.990, pág. 288).

#### 4.2. Las reformas presupuestarias en España.

Las reformas presupuestarias en el siglo XX si bien tuvieron como primer impulsor a la administración estadounidense, no se detuvieron en el aludido “*Presupuesto de Ejecución*” sino que vieron su continuación en el “*Presupuesto por Programas*” y el “*Presupuesto Base Cero*”: PPBS y PBO<sup>26</sup>. La introducción del sistema de presupuestación por programas en

<sup>24</sup> Para el caso de España, el RD 838/1.996 de 10 de Mayo (BOE nº 115 de 11 de Mayo) por el que se reestructura el Gabinete y la Secretaría General de la Presidencia del Gobierno, en su art. 4 establece:

*“Bajo de dependencia del Presidente del Gobierno, se crea la Oficina del Presupuesto. Su titular tendrá rango de Secretario de Estado. Corresponde a esta Oficina asistir al Presidente del Gobierno en la formulación de la política presupuestaria, así como en el seguimiento de los Presupuestos Generales”.*

La regulación del funcionamiento de la Oficina de Presupuesto Española no incide en el proceso de elaboración presupuestaria.

<sup>25</sup> La ideología del Presupuesto de Ejecución o “*Performance Budget*” en su terminología anglosajona, no se agota en la búsqueda de un juicio positivo por los contribuyentes de los resultados obtenidos por la Administración en la ejecución del Presupuesto. Quienes han estudiado en profundidad esta reforma presupuestaria señalan también la exigencia que se realiza al Gobierno para que se comporte en la administración de sus recursos con la misma diligencia con la que tiene que actuar cualquier empresa o empresario. La moral pública debería ser, de esta forma, reflejo de la moral privada (Fuentes Quintana, 1.990).

<sup>26</sup> Como es sabido, la técnica de presupuestación conocida como el PPBS o Presupuesto Planificado por Programas fue implantado por vez primera en 1.961 en el Departamento de Defensa de EE.UU. de la mano del Secretario de Defensa Robert McNamara. La técnica se basaba en un estudio previo realizado por la Rand Corporation y, probablemente en la experiencia de la industria privada –en particular la Ford Motors Company de donde procedía McNamara– en 1.924. Con posterioridad su

España, nominalmente por la Ley General Presupuestaria de 1.977 conocida como Ley Barea<sup>27</sup> y de manera más efectiva por la Ley 44/1.983 de Presupuestos Generales para

implantación generalizada a la Administración Norteamericana se realizó en 1.965, y en 1.971, la Oficina del Presupuesto suprimió su aplicación. (Vid. Premchand, 1.983).

El Presupuesto Base Cero –PBO–, por su parte, tiene un doble origen. Inicialmente, se aplicó en la empresa privada, concretamente en la Texas Instruments Inc. El proceso de presupuestación base cero se utilizó para preparar el presupuesto de 1.970 de las divisiones de asesoría e investigación de la empresa. En el ejemplar de Noviembre/Diciembre de la *Harvard Business Review* de 1.970, Peter A. Pyhrr –empleado de la citada compañía– escribió un artículo que describía el proceso presupuestario aplicado por la Texas Instruments. El artículo fue leído por Jimmy Carter, Gobernador del Estado de Georgia quien aplicó la técnica para el ejercicio presupuestario de 1.973. Cuando Carter es elegido presidente de los EE.UU. el 2 de Noviembre de 1.976, generaliza esta técnica de presupuestación a la Administración Federal.

El libro que en 1.973 publica P.A. Pyhrr ampliando el artículo de 1.970 y recogiendo toda la experiencia posterior, está dedicado a los gestores de la Texas Instruments y al todavía gobernador del Estado de Georgia a cuyo equipo se incorporó el autor (Pyhrr, 1.973 [1.980], prólogo, pág. XI).

Con posterioridad, se han realizado modificaciones sobre las versiones originales de estas reformas presupuestarias. Así, por ejemplo, la ciudad norteamericana de Phoenix, modificando el PBO, pide a todos sus gerentes de dirección que presenten anualmente, una lista detallada de recortes que asciendan en conjunto al 10 por 100 de su presupuesto, especificando además, las prioridades en el recorte. Realizada la propuesta, el consistorio de la ciudad los jerarquiza y vota para eliminar aquellos que resultan más prescindibles. De manera similar, en el Estado de Iowa, se ha propuesto una revisión completa de los presupuestos departamentales, cada cinco años.

Finalmente, podemos señalar lo que se denomina “Presupuesto de Control del Gasto” (Osborne y Gaebler, 1.992, págs. 179 y 180). Este sistema, aplicado inicialmente para la ciudad de Fairfield, trataba de acabar con la dinámica de los gestores de aplicar la totalidad de las partidas presupuestarias, bajo el temor de que de no aplicarlas sufrirían una reducción en el presupuesto del ejercicio próximo, sustituyendo ese comportamiento por otro que fomentase el ahorro de partidas presupuestarias y en la inversión posterior de las mismas. Este sistema estaría en proceso de estudio en países como Suecia, Canadá, Gran Bretaña, Dinamarca y Australia (Cfr. Osborne y Gaebler, 1.992, pág. 182). En línea con lo anterior, Tarchys (1.990, pág. 418) señala que en Australia existe el requisito formal de que toda la legislación nueva presentada al Parlamento de aquel país, ha de ir acompañada de una declaración que muestre sus efectos financieros sobre los ingresos y gastos públicos. De manera similar, este autor recuerda que la Constitución de Suecia fue revisada para obligar al gobierno a presentar una infomación parecida al australiano para aquellos planes de actividades señalados por el Parlamento sueco.

En el caso español, el intento más reciente de aplicación de una versión revisada del Presupuesto en Base Cero, se ensayó para la elaboración de los presupuestos de 1.996. La descripción del proceso que se siguió puede consultarse en el trabajo de Puerta (1.995, págs. 148 y 149).

<sup>27</sup> En opinión de Barea y Gómez Ciria (1.994, pág. 26), la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1.977 dio acogida a los principios de eficacia y eficiencia en la Administración Pública, estableciendo las tres fases del sistema integrado de gestión presupuestaria: asignación de recursos, direc-

1.984, justifica la consideración de la evaluación de los programas públicos en España como parte determinante de la presencia del sector público en la economía nacional<sup>28</sup>.

#### 4.3. Antecedentes legales a la Ley Presupuestaria de 1.977.

La exigencia de una buena gestión pública necesita fundamentarse en la normativa legal vigente; el cambio legal que permitió esa exigencia es el que se produce en España con la Ley Presupuestaria de 1977. No obstante, existieron precedentes que conviene recordar.

Barea y Gómez Ciria (1.994, pág. 48) señalan que al comienzo de la década de los setenta se empezaba a sentir en España la preocupación por la eficacia en la asignación de recursos dentro del sector público y por la eficiencia en la gestión, si bien como veremos, es posible encontrar algún precedente legal a finales de los sesenta.

En línea con lo anterior, con objeto de introducir la mayor eficacia en la asignación de recursos a nivel de proyecto, la Orden de 29 de enero de 1.970 creó la Sección de Evaluación de Proyectos como parte de la Subdirección General de Inversiones, Financiación y Programación, de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos. Esta Orden establecía como competencia de la misma por una parte la realización de los trabajos necesarios para establecer los métodos y criterios que debían seguirse en la evaluación de los proyectos de inversiones públicas y de las cargas recurrentes. Por otra parte, la Sección de Evaluación de Proyectos era competente en el examen e informe de las evaluaciones que, de conformidad

---

ción por objetivos y control por resultados. Sin embargo, continúan estos autores, la Ley fue parca en la regulación del sistema de gestión pública, limitándose a decir que cada departamento u organismo autónomo establecería, de acuerdo con el Ministerio de Hacienda, un sistema de objetivos que sirva de marco a su gestión presupuestaria. Quizás esta parquedad y la aplicación que posteriormente se hizo de la forma de gestionar un presupuesto por programas sea la raíz del fracaso de la gestión de la producción de servicios de no mercado a cargo de las Administraciones Públicas.

<sup>28</sup> Algunas valoraciones sobre los intentos de reforma presupuestaria en España han sido realizados por Sánchez Revenga (1.989), Zapico (1.988), Garde y Zapico (1.995) y por Dizey (1.996, págs. 86 y 87) quien afirma:

*“A pesar del avance que supuso en nuestro país el presupuesto por programas en 1.984, no se consiguió una mejora en la gestión de los recursos públicos. Los sucesivos documentos presupuestarios se siguieron elaborando bajo la técnica del incrementalismo (...). De esta forma, los programas en curso no se revisan a fin de eliminar aquellos que ya no están justificados o que no se consideran prioritarios, ni se comparan con otros alternativos al objeto de lograr una asignación de los recursos disponibles escasos más eficaz.*

*El debate sobre el documento presupuestario que se produce en el seno del Consejo de Ministros tampoco responde a una planificación general de las políticas públicas, sino que la discusión presupuestaria se convierte en una negociación entre los distintos Departamentos Ministeriales a fin de conseguir ‘un pedazo de la tarta’.*”

con la Ley 1/69 de 11 de febrero, hubieran sido efectuadas por los correspondientes servicios de los departamentos ministeriales, así como la evaluación directa de los proyectos que se le encomienden.

Barea y Gómez Ciria (1.994) señalan que con el objeto de dar desarrollo a lo preceptuado en la Ley del Segundo Plan de Desarrollo y en la Orden ministerial que creó la Sección de Evaluación de Proyectos, se iniciaron los primeros trabajos en la Dirección General de Presupuestos en 1.970. Debido a que en aquellos años la formación en temas de análisis coste-beneficio no estaba muy difundida dentro de la Administración, se optó por implantar una estrategia para elaborar metodologías de evaluación de proyectos de inversión en diversos grupos de sectores homogéneos. El propósito fundamental era seleccionar, dentro de unas limitaciones financieras establecidas, el mejor o los mejores proyectos posibles hasta agotar la financiación disponible.

Estas decisiones exigían el estudio de los proyectos y la comparación de los mismos. Para ello se diseñó una metodología genérica en la que fundamentalmente se pretendía que en todos los proyectos se definiesen con claridad sus objetivos y posibles alternativas para alcanzarlos. Igualmente habrían de estudiarse y cuantificarse, en la medida de lo posible, el coste-beneficio de las alternativas, para compararlos mediante un índice de rentabilidad. En este sentido, se utilizó fundamentalmente la tasa interna de retorno, aunque no se excluían otros índices como el valor actual neto o la relación beneficio-coste<sup>29</sup>.

Dado que en la elaboración de las metodologías se necesitaba la participación de los ministerios afectados y, por otra parte, era deseable una cierta armonización entre todas las metodologías, se pensó en la constitución de una Comisión Interministerial responsable del tema dentro de la cual se constituirían grupos de trabajo para el estudio de cada uno de los sectores.

De esta forma, la Dirección General de Presupuestos preparó diversos borradores de metodología en varios sectores, para que sirviesen de documentos de trabajo iniciales en cada uno de los grupos que se constituyeran. Barea y Gómez Ciria (1.994) señalan que desde las primeras reuniones convocadas por la Dirección General, se pusieron de manifiesto los problemas fundamentales que comportaba un trabajo de este tipo, los cuales se concretan a continuación:

En primer lugar, definir exactamente qué es un proyecto de inversión en cada uno de los sectores ya que ni la óptica presupuestaria era válida, ni los proyectos podían encajarse en la organización administrativa vigente. Por otra parte, había tipos de proyectos muy diferentes en lo que se refiere al desarrollo temporal de los mismos. Junto a esos problemas, en los sectores sociales como Educación, Vivienda, Sanidad, etc., la medición de los benefi-

---

<sup>29</sup> Barea y Gómez Ciria (1.994, pág. 49).

cios o de los efectos del proyecto en general se encontraba con la dificultad de su medición monetaria que prácticamente impedía la elaboración de metodologías.

Por otra parte el cambio en los hábitos mentales, que en el fondo es la novedad básica de la evaluación de proyectos, tropezó con costumbres arraigadas, falta de incentivos, etc.

A pesar de todo, Barea y Gómez Ciria (1.994, pág. 50) consideran que las dificultades encontradas no fueron obstáculo para que se trabajara durante varios años en el tema. En concreto, se dispuso de una metodología de evaluación de proyectos industriales y se completó en el campo de la Administración Local una nueva metodología para evaluar inversiones en los servicios de limpieza y recogida de basuras.

En el Memorándum de enero de 1.971 que acompañaba al primer Anteproyecto de Ley General Presupuestaria elaborado por la Subdirección General de Inversiones, Financiación y Programación de la Dirección General de Presupuestos, se decía que la nota característica del Anteproyecto era la de implicar un cambio radical en la mentalidad presupuestaria tradicional, al introducir la técnica de la programación y el análisis de la eficacia del gasto público. En definitiva, se pretendía que la acción de los entes del sector público estuviera dirigida a la consecución de unos objetivos fijados a priori, en un plazo y con un coste predeterminados. La dirección por objetivos era una de las claves del nuevo proceso presupuestario.

Las polémicas surgidas dentro de la propia Administración Pública en torno al Anteproyecto de Ley General Presupuestaria fueron la causa de que ésta no viera la luz hasta el 4 de enero de 1.977.

#### 4.4. La Ley General Presupuestaria de 1.977<sup>30</sup>.

Dentro la exposición de motivos de esta Ley<sup>31</sup>, la declaración más interesante en relación con la introducción de las nuevas técnicas presupuestarias es la siguiente:

*“En la línea progresiva que esta Ley persigue con la natural prudencia, se encuentra el control de eficacia que en su texto acoge. La evaluación de los proyectos de inversión pública y, en general, los programas elaborados, según los designios de la racionalidad económica, demandan su contrapartida: el control concebido con la misma lógica económica. Y a esa conclusión no se opone el inestimable servicio que las técnicas de análisis económico prestan en el proceso de toma de decisiones en cuanto a la asignación de los recursos por el sector público (...).”*

<sup>30</sup> Ley 11/1.977 de 4 de Enero de Administración y Contabilidad del Estado (BOE nº 7 de 8 de Enero).

<sup>31</sup> La Ley General Presupuestaria de 1.977 modificó la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de Julio de 1.911, que a su vez había sido sustancialmente modificada por la Ley de 18 de Diciembre de 1.950, por la Ley de 20 de Diciembre de 1.952, por el Decreto-Ley de 8 de Noviembre de 1.957 y por las propias leyes de Contrato y de Patrimonio del Estado de 1.965 y 1.964, respectivamente.



Junto a la clasificación funcional de los gastos, éstos son agrupados según los programas que se ponen al servicio de los objetivos o fines que en cada periodo se asignen a la actividad del Estado y de sus Organismos autónomos. Sin embargo, pese al incuestionable carácter modernizador de esta Ley, el legislador era consciente de las limitaciones a las que se enfrentaría como queda reflejado en el siguiente párrafo de su exposición de motivos:

*“No obstante, consciente la Ley de las dificultades que entraña un presupuesto íntegramente elaborado por programas, que tan importantes aportaciones técnicas exige, prevé medidas transitorias aunque son ya varios los Departamentos ministeriales que aplican estas fórmulas presupuestarias en sus gastos de inversión”.*

#### 4.5. La Ley de Presupuestos Generales de 1.984.

El siguiente avance legal en la exigencia de una buena gestión pública se contiene en la Ley 44 de 28 de Diciembre de 1.983<sup>32</sup> de Presupuestos Generales para 1.984 la cual en su exposición de motivos, afirma:

*“Con los Presupuestos Generales del Estado para 1.984 se inicia un importante camino de reforma presupuestaria (...) que transformará nuestro tradicional presupuesto administrativo en un presupuesto por objetivos”.*

Los propósitos de la reforma eran dos:

- Conseguir una utilización eficaz de los recursos.
- Explicar la orientación de la política presupuestaria del Gobierno.

Los avances en materia de la gestión del gasto público que pretendía introducir la Ley de Presupuestos para 1.984, según la propia Ley, eran tres:

1. El presupuesto se construye desde los programas de gasto.
2. Integra en esta lógica a todos los Organismos de la Administración del Estado.
3. Cambio en la presentación de los créditos de personal. Por primera vez, estos créditos *“figuran atribuidos a los Centros gestores en los que efectivamente dicho personal presta sus servicios, además de imputarse (...) al programa de gasto correspondiente”.*

---

<sup>32</sup> Ley 44/83 de 28 de Diciembre. Presupuestos Generales del Estado para 1.984. BOE nº 312 de 30 de Diciembre de 1.983.

Finalmente, las reformas introducidas por esta Ley de Presupuestos pretendían consolidar los programas de gasto como auténticos compromisos que vinculan a los órganos gestores, esto es, los programas tendrían carácter vinculante.

El dinamismo de la legislación en materia presupuestaria generado a partir de la Ley Presupuestaria de 1.977, ha sido puesto de manifiesto por el profesor Fuentes Quintana (1.996, pág. 165) quien refiriéndose sólo al aspecto del control de la actividad financiera del Sector Público, cita las siguientes modificaciones legislativas:

- La implantación de la auditoría para sustituir al control previo de legalidad en las operaciones con cargo a créditos estimativos de los organismos autónomos comerciales (1.983).
- La introducción de un plan anual de auditorías como planificación del trabajo de auditoría (1.984).
- La generalización del muestreo en la función interventora (1.985).
- La introducción de la auditoría de sistemas y procedimientos (1.986).
- La puesta en funcionamiento y utilización del SICOP<sup>33</sup> (1.986).
- La implantación del régimen de fiscalización limitada previa (1.988).

La dispersión de la legislación existente justificó, en opinión del profesor Fuentes Quintana (1.996), la elaboración del Real Decreto Legislativo 1.091/1.988 de 23 de Septiembre que actualmente recoge el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria<sup>34</sup>.

Como se ha visto, la preocupación por la eficacia y la eficiencia con la que el sector público gestiona los recursos detraídos de los ciudadanos tiene hondas raíces en la conciencia colectiva y, para el caso español, se ha ido recogiendo en el ordenamiento jurídico desde finales de los años sesenta.

---

<sup>33</sup> Las siglas SICOP corresponden a: Sistema de Información Contable y Presupuestario.

<sup>34</sup> Actualmente regulada por el RD Legislativo 1.091/1.988 de 23 de Septiembre (BOE nº 234 de 29 de Septiembre. Corr. Err. BOE de 16 de Noviembre), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, modificada por la Ley 31/1.990 de 27 de Diciembre (BOE nº 311 de 28 de Diciembre. Corr. Err. BOE de 14 de Febrero de 1.991) de Presupuestos Generales del Estado para 1.991, por la Ley 31/1.991 de 30 de Diciembre (BOE nº 313 de 31 de Diciembre) de Presupuestos Generales del Estado para 1.992, por la Ley 21/1.993 de 29 de Diciembre (BOE nº 312 de 30 de Diciembre) de Presupuestos Generales del Estado para 1.994, por la Ley 42/1.994, de 30 de Diciembre de medidas fiscales, administrativas y de orden social, por la Ley 11/1.996 de 27 de Diciembre de Medidas de disciplina presupuestaria (BOE nº 313 de 28 de Diciembre), por la Ley 12/1.996 de 30 de Diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1.997 (BOE nº 315, de 31 de Diciembre) arts. 8 a 16 y por la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado de 1.999.

Esta preocupación por la buena gestión de los recursos públicos está justificada desde al menos, dos perspectivas. Desde un punto de vista moral o ético, al Sector Público se le pide la misma diligencia en la utilización de sus recursos que se le exige a los ciudadanos-contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Desde una segunda perspectiva, situaciones de desequilibrios presupuestarios como las vividas desde los años ochenta en la mayoría de los países desarrollados, demandan una serie de ajustes que, como veremos al analizar las recomendaciones de organismos como el Fondo Monetario Internacional y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, pueden ir más allá de recortes en los gastos públicos y subidas en los ingresos fiscales, recomendando una mejor gestión del dinero público de forma que se consiga “*hacer más con menos*”.

En este punto entendemos necesario profundizar en los conceptos teóricos de la eficiencia, eficacia y economía cuya medición por los órganos competentes en España estudiaremos a lo largo de este trabajo junto con el análisis de las técnicas existentes para la evaluación de la eficiencia, eficacia y economía en la gestión de los recursos públicos.

## 5. EFICIENCIA, EFICACIA Y ECONOMÍA: DEFINICIONES E INCORPORACIÓN AL ORDENAMIENTO ESPAÑOL.

### 5.1. Definiciones teóricas.

El Manual de Auditoría Operativa editado por la Intervención General de la Administración del Estado, se refiere a los conceptos de eficacia, eficiencia y economía, de la siguiente forma<sup>35</sup>:

*“La eficacia se refiere a la capacidad de la entidad para lograr los objetivos preestablecidos(...). El término eficiencia hace referencia a la relación entre bienes producidos o servicios prestados y recursos empleados en su producción o prestación. (...). El término economía hace referencia a las condiciones en las que una entidad se provee de los recursos materiales y humanos necesarios, por tanto, para que una operación sea económica se requiere haber obtenido en el momento oportuno, recursos en cantidad y calidad adecuados al menor coste posible”.*

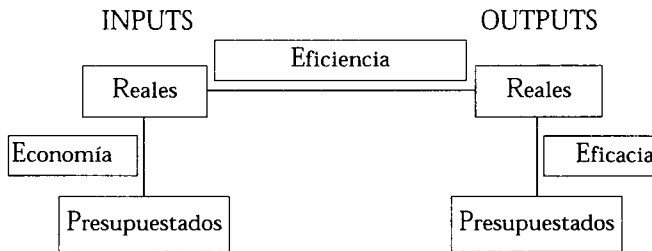
Arcos et al. (1.993) citando el trabajo de Jaime Pou (1.985, págs. 136 y 137), escriben:

*“Toda entidad capta y emplea recursos para obtener una “producción”, consistente en actividades, bienes o prestaciones de servicios; es decir, utiliza “inputs” para la obtención de “outputs”. Las relaciones entre ellos se ponen de manifiesto en el esquema siguiente:*

---

<sup>35</sup> Vid. IGAE (1.996, pág. 12).

## LOS CONCEPTOS DE EFICIENCIA, EFICACIA Y ECONOMÍA.



Fuente: Este esquema aparece por primera vez en Metcalfe y Richards (1.987, pág. 58), a pesar de ser utilizado en trabajos como el citado y en el de Martínez (1.996, pag. 252).

FIGURA 1.1

En opinión del mismo autor, “(...) estas relaciones nos conducen a considerar tres conceptos de vital importancia y que en el Sector Público adquieren una particular configuración:

- a) El término *eficacia* nos pone de manifiesto el grado de cumplimiento de los objetivos previstos en un periodo de tiempo.
- b) La *eficiencia* es el parámetro que relaciona el coste de los recursos empleados con los objetivos alcanzados.
- c) La *economía* hace referencia al coste de los recursos empleados con los presupuestados.

Por su parte, García y Calzado (1.996, pág. 190) han señalado en referencia a la aportación de Sansegundo (1.991, pág. 88), que este autor:

*“define los tres conceptos con base en las actividades realizadas por una entidad, entendiendo por economía “aquella operación que consume los recursos necesarios en calidad y cantidad al menor coste”. Eficiencia “los recursos aplicados en una actividad o servicio, obteniéndose el máximo nivel de bienes o servicios”. Eficacia “los resultados obtenidos correspondientes a los esperados”.*”

En otro lugar, al referirse al trabajo de Duquette y Strowe (1.992, pág. 26), señalan que estos autores,

*“analizan los costes y los resultados de los programas públicos, y definen su eficacia y eficiencia como “el ratio de output por unidad de resultado” y “el ratio de inputs por output producido”, respectivamente. Además, consideran otros dos conceptos a evaluar y controlar: la relevancia o “ratio de resultados por unidad de impacto” y sustentabilidad o “la medida de beneficio de un programa en el tiempo”.*”

Por su parte, Bosch et al. (1.995, pág. 152) señalan que en un proceso productivo que se caracteriza por la utilización de dos *inputs* para la obtención de un único *output*, se habla de eficiencia técnica cuando

*“dada una tecnología fija (...) se consigue el máximo output, con unos inputs prefijados (...), es decir, cuando nos encontramos en un punto sobre la isocuanta unitaria que caracteriza la tecnología frontera”<sup>36</sup>.*

Como caso especial de las ineficiencias técnicas Albi et al. (1.995) se refieren al que Liebenstein en su trabajo seminal<sup>37</sup> denominó ineficiencia X, a falta de mejor término. En este caso, tampoco se alcanza el coste mínimo de obtener un nivel dado de producción o servicio con una combinación concreta de factores de producción, aunque las causas de ello no son tecnológicas sino que provienen de los individuos que forman parte de la organización económica estudiada. Así señalan:

*“Los individuos pueden limitar su esfuerzo o comportarse de modo que se utilicen más factores de la producción de los necesarios para obtener el nivel de producto o servicio (...). Así, la organización produce a costes superiores a los mínimos tecnológicamente posibles.*

*La eficiencia X se fija en las personas que forman la organización y no en la organización en sí, y su logro pasa por la modificación del comportamiento de esos agentes que no es fácilmente observable (...). La incidencia empírica sugiere que la ineficiencia X resulta en ocasiones de un orden de magnitud muy superior a la ineficiencia asignativa y su eliminación ofrece, por tanto, posibilidades de mejora del bienestar sustanciales”.*

Finalmente se refieren al concepto de eficiencia asignativa como aquella que implica la obtención del máximo nivel de producción manteniendo el coste, mediante el reajuste en la asignación de los factores de producción.

---

<sup>36</sup> Matizando el concepto general de eficiencia y refiriéndose a la eficiencia técnica, Albi et. al. (1.995), determinan que

*“El concepto de eficiencia económica más usado habitualmente es el de eficiencia técnica. La eficiencia técnica se logra si se alcanza el coste mínimo de obtener un nivel dado de producción o servicio con una combinación concreta de factores de la producción. Existe ineficiencia técnica si se puede reducir al menos el consumo de un factor sin que se incremente el uso de otros factores (que se combinan en una proporción dada) y sin que varíen las cantidades producidas.*

*Una definición alternativa de eficiencia técnica sería el logro del máximo de producto o servicio con un coste dado originado por una combinación específica de factores. La ineficiencia técnica existe si se puede aumentar al menos una producción sin que se disminuyan otras producciones y sin que aumente el consumo de los factores que se usan en una proporción dada”.*

<sup>37</sup> Liebenstein (1.966): “Allocative efficiency vs. X-efficiency”. *American Economic Review*, nº 56.

Otra opinión autorizada la encontramos en Suárez (1.986, pág 46). El profesor Suárez afirma que

*“Existen [instituciones], cual es el caso de la Oficina del Auditor General de Canadá para las que los términos “economía” y “eficiencia” tienen distinto significado. Por “economía” entienden las condiciones en las que el gobierno adquiere los recursos materiales y humanos. Una entidad o institución pública se comporta según el principio de “economía” cuando adquiere los recursos (materiales y humanos) que necesita en la cantidad y calidad apropiadas y al más bajo precio posible. Por “eficiencia” entienden, en cambio, la relación más favorable entre los bienes y servicios producidos y los inputs o factores productivos utilizados”.*

En otro lugar, Suárez (1.986, pág. 35), señala que

*“Casi tan difícil de definir como de alcanzar, la eficiencia es el concepto central de la ciencia económica. Una de las definiciones más frecuentemente utilizada es la que hace referencia a la eficiencia asignativa, productiva o tecnológica, según la cual: la eficiencia productiva es mejorada cuando se consigue incrementar la cantidad producida de un “output” o producto terminado sin disminuir las cantidades producidas de ninguno de los “outputs” restantes, ni se reduzcan tampoco las cantidades producidas de ninguno de los diferentes “outputs”.(...).*

*Pero para que esta noción de eficiencia tecnológica, tomada del mundo de la ingeniería, pueda ser utilizada de un modo eficaz en economía hay que hacer uso de algún sistema de precios para calcular el valor de los “outputs” producidos, en el caso de que sean varios y heterogéneos, y el de los “inputs” consumidos (...) [para] determinar si la tecnología más eficiente desde el punto de vista ingenieril, lo es también desde el punto de vista económico, porque no siempre la eficacia tecnológica se corresponde con la eficacia económica, debido, entre otras causas, a las malformaciones del sistema de precios derivadas de los efectos estructurales del mercado”.*

Finalmente, Suárez se inclina por considerar que los principios de economía y eficiencia son una misma cosa. De hecho, hasta prácticamente el siglo XIX los términos “eficiencia” y “efectividad” se consideraban sinónimos. Así lo establece Herbert Simon en su obra *Administrative Behavior*<sup>38</sup> en el capítulo titulado “El criterio de eficiencia”. Para sostener su afirmación, Simon acudió a la Enciclopedia de Ciencias Sociales, según la cual:

---

<sup>38</sup> La cita está tomada de Vedung (1.997, pág. 52), y este autor utiliza la tercera edición de la obra de Simon publicado por primera vez en 1.976 con el título *Administrative Behavior: A study of decision. Making processes in administrative organizations*. Londres: Collier MacMillan.

*“La eficiencia en el sentido de relación entre “input” y “output”, esfuerzo y control, gasto e ingreso, coste y el placer resultante, es un término relativamente reciente. En este sentido concreto sólo empezó a utilizarse, de manera generalizada, en la ingeniería durante la segunda mitad del siglo XIX y en la economía desde comienzos del siglo XX”.*

Precisando el concepto de economía, Navarro (1.997, pág. 25) señala que la economicidad o economía es la relación entre las condiciones en las que han sido adquiridos los *inputs* necesarios –precio, cantidad física, calidad técnica y momento del tiempo y las mejores condiciones posibles en las que los mismos pudieron conseguirse. En otro lugar, este autor escribe que la economicidad expresa el grado de acierto –en cuanto a precios de adquisición, cantidades físicas, calidades técnicas y momentos de tiempo –con que las adquisiciones de recursos fueron practicadas<sup>39</sup>.

Navarro (1.997, pág. 38) recoge la distinción entre los conceptos de eficacia, eficiencia y economía mantenida en el Documento Principios Contables Públicos (1.991, pág. 30-31)<sup>40</sup>. Así afirma que se entiende por eficacia *“la consecución en forma satisfactoria de los objetivos y efectos previstos y asignados”*; por eficiencia, *“la organización, coordinación y empleo de los medios que optimiza la relación entre los productos o servicios obtenidos y los medios utilizados para su consecución”*; y por economía, *“la adquisición de los medios utilizados para la producción de bienes y servicios en la cantidad y la calidad adecuadas y al menor coste”*.

En opinión de Navarro el diseño de cualquier propuesta que pretenda elaborar una metodología para la puesta en práctica del control de economía ha de considerar, necesariamente cuatro aspectos: a) *Economía de los precios de adquisición*, que se basará en el análisis comparativo de los precios a los que se han efectuado las adquisiciones frente a los mejores precios que, para dichas adquisiciones oferta el mercado; b) *Economía de las cantidades físicas*, cuyo cometido es analizar en qué medida las cantidades físicas adquiridas son las idóneas; c) *Economía de la calidad técnica*, donde debe compararse la calidad de las inversiones efectuadas con la mejor calidad posible existente en el mercado; y, por último, d) *Economía de los momentos de tiempo*, destinada a analizar hasta qué punto las adquisiciones de recursos se efectúan o no en el momento óptimo en el que los mismos se necesitan.

A modo de síntesis, resumimos en el Cuadro 1.1 las aportaciones más relevantes de los autores consultados.

## 5.2. Incorporación al ordenamiento jurídico español.

---

<sup>39</sup> Vid. Navarro (1.997, pág. 42).

<sup>40</sup> Vid. IGAE (1.991): Documento nº 1. Principios Contables Públicos. Principios y normas de Contabilidad Pública. Ministerio de Economía y Hacienda.

DIFERENTES INTERPRETACIONES DE LOS CONCEPTOS DE EFICIENCIA,  
EFICACIA Y ECONOMÍA.

	EFICIENCIA	EFICACIA	ECONOMÍA
IGAE (1.991) Y (1.996)	Bienes- servicios/recursos.	Objetivos alcanzados.	De tiempo (1.996), calidad, cantidad y coste (1.991).
Pou (1.985)	Productos/recursos en términos monetarios.	Objetivos conseguidos en un periodo de tiempo.	De coste.
Sansegundo (1.991)	Eficiencia técnica.	Objetivos alcanzados/previstos.	De calidad y cantidad.
Duquette y Strowe (1.992)	De outputs e inputs.	Objetivos conseguidos en un periodo de tiempo.	-
Bosch et al. (1.995)	Eficiencia técnica. La unidad eficiente pertenece a la frontera de posibilidades.	-	-
Albi et al. (1.995)	1.-Eficiencia técnica. Incluye la ineficiencia X. 2.-Eficiencia asignativa.	-	-
Suárez (1.986)	1.-La eficiencia tecno- lógica y la asignativa son análogas. 2.-La eficiencia tecno- lógica puede no coincidir con la eficiencia económica.	Economía y eficiencia son el mismo concepto	
Navarro (1.997)	-	-	Economía de precios, cantidades, calidades y momentos del tiempo.

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO 1.1



## 5.2. Incorporación al ordenamiento jurídico español.

Desde un punto de vista legal, Barea y Gómez Ciria (1.994, pág. 56) señalan que fue la Orden Ministerial de 1 de abril de 1.967, dictada en uso de la autorización contenida en el artículo 17 de la Ley 194/1.965 de 21 de diciembre por la que se aprobaban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1.966/67, la que supuso el inicio de la introducción en España del criterio de la eficiencia a través del presupuesto por programas. Así, la norma 3<sup>a</sup> dispuso que las dotaciones para inversiones de cada servicio aparecieran detalladas en función de programas, subprogramas, proyectos y obras.

La aplicación práctica de la citada Orden se limitó a las inversiones reales, iniciándose los estudios y la preparación del personal para en una etapa posterior, abordar una más amplia implantación del presupuesto por programas.

A los precedentes anteriores hay que unir que la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1.977 institucionalizó como norma del más alto rango los principios de eficacia<sup>41</sup> y eficiencia<sup>42</sup> en la asignación y gestión de recursos. A estos principios quedaban sometidas las tres fases del sistema integrado de gestión presupuestaria<sup>43</sup>:

- Asignación de recursos (planificación).
- Dirección por objetivos.
- Control por resultados.

De manera más precisa, el artículo 52.1 estableció que la estructura de los Presupuestos Generales del Estado se determinará por el Ministerio de Hacienda teniendo en cuenta las finalidades y objetivos que con los gastos se propongan conseguir. La regla primera del artículo 53 dispuso que, a los fines previstos en el artículo anterior, los citados gastos de los Presupuestos Generales del Estado aplicarán la clasificación por programas y en el apartado IV, de la Exposición de Motivos de la repetida Ley, se habla expresamente de un presupuesto elaborado por programas.

---

<sup>41</sup> De la misma forma que el criterio o principio de la eficiencia cuenta en nuestro ordenamiento jurídico con precedentes anteriores a la Ley Presupuestaria de 1977, también ocurre con el principio de eficacia. Barea y Gómez Ciria (1994) señalan que en la Ley de Procedimiento Administrativo de 1.958, la eficacia, junto con la celeridad y la economía, se predica de toda actuación administrativa, abstracción hecha del procedimiento concreto

<sup>42</sup> La Ley General Presupuestaria de 1977, estableció en su artículo 17.2, que el control de eficacia se ejercería mediante análisis del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas, así como del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones.

<sup>43</sup> Barea y Gómez Ciria (1.994, pág. 57).

La incorporación de la exigencia de la eficiencia, eficacia y economía al ordenamiento jurídico español ha respondido, como acabamos de ver, a la creciente preocupación por incluir criterios de racionalidad económica en la gestión del gasto. Como también hemos tenido oportunidad de analizar, esta preocupación por la calidad de la gestión pública no ha sido exclusiva de España. La justificación de la mejor utilización del dinero público tiene un origen ético o moral junto a una justificación de naturaleza más económica que cobra fuerza en épocas de elevados y persistentes déficit presupuestarios. Esta segunda justificación ha impulsado a organismos internacionales a recomendar determinadas medidas de reforma, en última instancia administrativa, para permitir reducciones en los desequilibrios presupuestarios mediante la mejor gestión de los gastos públicos.

## 6. LAS RECOMENDACIONES DEL FMI Y DE LA OCDE.

Los principios de eficiencia, eficacia y economía han sido con frecuencia los ejes sobre los que se han desarrollado importantes reformas administrativas. El desequilibrio en las cuentas públicas, motivo de honda preocupación de los organismos económicos internacionales, se ha intentado resolver mediante reformas estructurales de las administraciones públicas orientadas a conseguir una mejor gestión de los recursos públicos.

Tanto el Fondo Monetario Internacional (FMI) como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) señalan reiteradamente, la necesidad de que los gobiernos adopten políticas consistentes con un escenario de consolidación fiscal. Esas recomendaciones de política económica están avaladas, básicamente, por el efecto que sobre los tipos de interés reales tienen los elevados déficit públicos y los niveles de deuda acumulada<sup>44</sup>. En este sentido, el FMI recuerda que los importantes niveles de deuda pública explican, en gran medida, las elevaciones en las tasas de interés reales lo que se traduce a corto plazo, en un freno para la acumulación de capital y en una reducción de los niveles de vida de la población a medio y largo plazo<sup>45</sup>.

Analizando la evolución de las finanzas públicas de los países más desarrollados en los últimos quince años, el FMI señala que<sup>46</sup>

*“Entre 1.980 y 1.995 (...) la razón deuda pública bruta/PIB de casi todos los países, entre ellos Alemania, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Países*

---

<sup>44</sup> No obstante lo señalado, la OCDE en un reciente estudio basado en datos de 15 países miembros en el que se analiza el proceso de consolidación fiscal que han seguido desde 1.974, no ha encontrado un efecto claro entre el progresivo equilibramiento de las cuentas públicas y la evolución de los tipos de interés reales en la muestra de países utilizada. Vid. OECD (1.996, págs. 37 y 38).

<sup>45</sup> Vid. FMI (1.996).

<sup>46</sup> Vid. FMI (1.996, pág. 52).

*Bajos y Suecia subió a aproximadamente el doble, mientras que en Grecia y España se multiplicó por cuatro o cinco”.*

Con respecto a las razones explicativas de los déficit públicos que han formado parte de los cuadros macroeconómicos de los países industrializados desde finales de los ochenta hasta prácticamente mediados de los noventa, el FMI señala que<sup>47</sup>

*“A fines de los 80 y comienzos de los 90, los planes de ajuste fiscal de muchos países industriales quedaron interrumpidos. Las razones explicativas de lo anterior las podemos encontrar en la crisis económica iniciada a finales de los 80, en la necesidad de financiar la Guerra de Oriente Medio, en el proceso de unificación alemana o en las crisis de las instituciones de ahorro y préstamo de EE.UU.”.*

Esta situación no deja de ser paradójica, pues<sup>48</sup>

*“Salvo en circunstancias extremas, el déficit presupuestario del sector público de los países industriales rara vez ha sido grave en los últimos ciento cincuenta años. Los periodos clave de proliferación de déficit presupuestarios se dieron durante las dos guerras mundiales y durante la Gran Depresión (...). Estos déficit presupuestarios, grandes pero temporales incrementaron repentinamente la razón deuda pública/PNB. Sin embargo, en general, esas crestas de deuda fueron transitorias, ya que inmediatamente después de esos episodios los gobiernos se ajustaron el cinturón e incluso consiguieron registrar superávit. Dada la experiencia histórica, sorprende mucho el aumento continuo y sostenido de los déficit presupuestarios y de la razón deuda pública/PNB observado en casi todos los países industriales en estas dos últimas décadas, un periodo de paz y prosperidad económica en general”.*

Las recomendaciones de política fiscal realizadas tanto por la OCDE como por el FMI hasta los primeros años de esta década, han basculado del lado de una financiación ortodoxa de los desequilibrios presupuestarios incluyendo junto a programas de recorte del gasto público, aumentos en los ingresos. Así, por ejemplo, refiriéndose al Plan de reducción del déficit público para EE.UU., firmado en noviembre de 1.990, el FMI (1.991, pág. 112) señala que una tercera parte de la reducción del déficit se deberá a una elevación en los ingresos públicos derivados de aumentos en la imposición sobre consumos específicos y de la desaparición de algunas exenciones fiscales. Al aumento de los impuestos había que unir los recortes en determinadas partidas del gasto público, concretamente en defensa, atención médica y subvenciones agrícolas. Esta misma estrategia de reducción del déficit público fue la seguida, según el FMI, en Alemania donde para frenar la elevación del déficit motivado por la reunificación de octubre de 1.990, se subieron las cotizaciones a la Seguridad Social en 1.991 y se redujeron determinados programas de subvenciones<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> Vid. FMI (1.992, pág. 75).

<sup>48</sup> Vid. FMI (1.996, pág. 51).

<sup>49</sup> Vid. FMI (1.991, pág. 59).

La orientación recomendada en materia de política presupuestaria ha tenido también su respaldo teórico, en los efectos desincentivadores que algunos programas de gasto –fundamentalmente programas de transferencias de renta junto a los niveles alcanzados por la imposición en algunos tributos, han tenido sobre las decisiones de los agentes económicos relacionadas con la oferta de trabajo, la oferta de ahorro, la inversión y la asunción de riesgos<sup>50</sup>.

Desde el punto de vista del objetivo de la reducción del déficit público, interesa destacar en este libro aquellas medidas basadas en la mejora de la gestión pública a partir de avances en la eficiencia, eficacia y economía de esa gestión. En definitiva subrayamos que junto a las estrategias tradicionales diseñadas a partir de la reducción del gasto o la elevación de los ingresos públicos, la mejora en la gestión pública es también una herramienta acertada que, finalmente, ha sido reconocida por organismos internacionales y estados nacionales.

Ante esta situación, la OCDE incorporó a las recomendaciones tradicionales de recortes en el gasto público, las políticas de mejora en la calidad del mismo. Así, este Organismo afirma que las alternativas con las que cuentan los gobiernos para reducir el gasto público y la deuda, son<sup>51</sup>:

- a) Centrarse en las áreas de gasto de “*bienes públicos*” o en programas de gasto que cubran otros fallos del mercado para retirarse de las actividades menos esenciales. En opinión de la OCDE estas decisiones contribuirían lógicamente a mejorar las finanzas públicas.
- b) En segundo lugar, tratar de mejorar los sistemas de gestión pública con objeto de “*hacer más con menos*”. Esto puede conseguirse con una mejor identificación y fijación de objetivos de los proyectos de infraestructura física y humana, eligiendo aquellos con menores costes/beneficios.

La OCDE ha subrayado como experiencias aplicadas en varios países desarrollados, las siguientes<sup>52</sup>:

1. Las ganancias de eficiencia aparecerán derivadas de un mayor énfasis en la competencia entre los sectores público y privado, especialmente cuando la competencia se combina con sistemas de incentivos en la gestión del sector público.
2. La contratación con agencias privadas representa una importante fuente de competencia en la oferta de servicio público. No obstante, no todas las actividades del sec-

---

<sup>50</sup> Vid. FMI (1.991 y 1.992).

<sup>51</sup> Vid. OECD (1.997, pág. 31).

<sup>52</sup> Vid. OECD (1.993, págs. 32 y 33).

tor público son susceptibles de aplicación de estos enfoques, pero a pesar de ello, el uso de este sistema puede ampliarse progresivamente.

3. Desarrollar de mecanismos de cuasi-mercado en áreas como la educación y la salud puede ser una forma de poner a los oferentes públicos de esos servicios bajo la presión de la competencia con el fin de mejorar la calidad y el control de costes. De esta forma, la competencia también es posible entre diferentes agencias del sector público que prestan un mismo servicio<sup>53</sup>.
4. La eficiencia del sector público puede mejorarse a través de reformas en el mercado de trabajo que promuevan, por ejemplo, mayor autonomía de los departamentos en materias tales como complementos salariales, flexibilidad salarial y utilización amplia de mecanismos de incentivos. Estas reformas, junto con otras medidas, pueden ser más duraderas en el aumento de la productividad y en el control de los costes que las restricciones salariales impuestas de forma centralizada<sup>54</sup>.
5. Las decisiones de inversión pública deben estar orientadas por la tasa social de retorno de los proyectos individuales al tiempo que es necesario asegurar que el stock de capital público existente está siendo utilizado de la forma mas eficiente.
6. En algunas áreas, el uso de tasas puede ayudar a limitar el exceso de demanda de la infraestructura pública y racionalizar su uso.
7. Las diferencias sustanciales en los costes de inversión entre países, sugiere que pueden buscarse ahorros en los gastos públicos si se permite la concurrencia de suministradores extranjeros. Este planteamiento supone la apertura del sector público a la competencia internacional.

---

<sup>53</sup> Véase el caso de las experiencias en EE.UU. en la financiación del sistema educativo mediante bonos que permiten a los interesados y responsables en la educación de los alumnos, la elección entre centros alternativos.

<sup>54</sup> Según señala la OCDE (1.993, pág. 38), las reformas en el sistema de pagos en el sector público han sido introducidas en países como Australia, Canadá, Dinamarca, Irlanda, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, Suecia, Reino Unido y EE.UU. La aplicación más generalizada de este tipo de reformas en las retribuciones del sector público se han realizado con trabajadores contratados por la Administración Pública más que con funcionarios. En concreto, algunos países han hecho más precisas las diferencias entre las clasificaciones de puestos de trabajo permitiendo que la promoción sea utilizada como un incentivo. En determinados países, las remuneraciones se han ligado también al valor alcanzado por los indicadores de los programas gestionados más que a la antigüedad en el puesto de trabajo. En cualquier caso, la propia OCDE reconoce que la aplicación de este tipo de medidas rara vez ha resultado fácil al tiempo que sus resultados han sido muy dispares.

Losada (1.997, pág. 99) señala que las medidas de modernización administrativa han tratado de flexibilizar los sistemas de función pública mediante la introducción de sistemas de valoración del ejercicio del cargo de forma que se vincula la carrera y las retribuciones a la cualidad y dedicación en el puesto de trabajo.

Como señala la propia OCDE, mejorar la calidad para aumentar la eficacia del gasto público sólo constituye un elemento dentro de una cuestión más amplia cual es la calidad del propio gobierno. Esta más amplia cuestión implica el fortalecimiento de los procesos utilizados para determinar cuándo se requieren las intervenciones del gobierno; qué forma deben tomar esas intervenciones y si los programas en curso están alcanzando los objetivos del gobierno de la mejor manera, en términos de coste-eficacia.

Las recomendaciones de la OCDE orientadas hacia la mejor gestión son, en gran medida, las que conforman una parte esencial del denominado “*paradigma de la nueva gestión pública*”<sup>55</sup>. La aplicación de tales medidas a procesos de reforma administrativa y la importante trascendencia que las mismas han alcanzado, a juzgar por los países que las han puesto en práctica, justifica en nuestra opinión un tratamiento más detenido.

## 7. EL ENFOQUE DE LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA Y SU APLICACIÓN EN ALGUNOS PAÍSES.

### 7.1. Introducción y concepto.

Por “*gestión*” puede entenderse el conjunto de decisiones dirigidas a motivar y coordinar a las personas para alcanzar metas individuales y colectivas<sup>56</sup>. Junto a esta definición general del concepto de gestión, la gestión pública “*es la aplicación de principios microeconómicos clásicos y de la economía de las organizaciones a problemas de objetivos sociales alcanzables, con restricciones, en organizaciones públicas*”<sup>57</sup>.

Por tanto, y a partir de la definición anterior, la gestión pública está sometida a restricciones. Estas limitaciones, en opinión de Ortún (1.995, pág. 184) derivan de que la responsabilidad de la administración tiene un carácter fiduciario pues su legitimidad no se desprende de los derechos de propiedad sino del proceso electoral. A esa limitación añade Ortún la mayor dificultad de medir los rendimientos (con respecto a los que obtiene el sector privado), el constante control jurisdiccional al que está sometido el sector público administrativo, la mayor transparencia de la que ha de gozar la actividad pública y la mayor ambigüedad de la tecnología.

---

<sup>55</sup> Subirats (1.993, pág. 148) define a la gestión pública como “*paradigma emergente que acepta la ‘politización’ del marco en el que se desarrolla*”.

<sup>56</sup> Vid. Albi et al. (1.997, págs. 19 y 20). Según estos autores, el concepto de gestión que utilizamos es el que actualmente mantiene la economía de las organizaciones.

<sup>57</sup> Vid. Albi et al. (1.997, pág. 11).

En opinión de este autor, las limitaciones que constriñen a la gestión pública<sup>58</sup> se pueden agrupar de un lado en la falta de incentivos organizativos y por otro, en la falta de incentivos individuales. Para mitigar ambas limitaciones se utilizarían otras tantas soluciones. Estas soluciones consistirían en: a) La introducción de competencia basada en precios y b) la aplicación de conceptos y técnicas de gestión desarrollados en otros entornos; en concreto, se refiere a la “nueva gestión pública”.

Visto que organismos internacionales como el FMI y la OCDE han recomendado la introducción de la competencia en la provisión de bienes y servicios públicos, veremos en este epígrafe –por su importante repercusión en las reformas administrativas de diversos países– los intentos de solucionar las limitaciones de la gestión pública mediante la aplicación de los criterios de la “nueva gestión pública”.

Refiriéndose a sus orígenes, Ortún (1.995, pág. 189) escribe:

*“Hija de la Economía Institucional (elección social, elección pública, teoría de la agencia y economía de los costes de transacción) y de la Administración de Empresas, ampliada a la gestión, la “nueva” Gestión pública (...) se identifica (...) con una mayor competencia e importación de técnicas de gestión de las empresas (marketing de servicios, valoración de puestos de trabajo, gestión de inventarios)”<sup>59</sup>.*

En palabras de Subirats (1.993, pág. 146), la “nueva gestión pública” ha ido surgiendo como consecuencia tanto de una crisis de la aproximación tradicional que había ido forjando un cierto paradigma burocrático, como de los cambios que han sufrido las administraciones públicas y que las han convertido en grandes empresas de servicios necesitadas de un gran volumen de recursos. De esta forma, la “nueva gestión pública” supondría trasladar el énfasis de la gestión pública desde una perspectiva esencialmente preocupada por el cumplimiento de la legalidad, hacia el objetivo de prestar los servicios de forma correcta y eficiente.

Además de las características que Ortún atribuye a la “nueva gestión pública” en el párrafo anterior, este autor identifica las recomendaciones de esta concepción de la gestión pública con:

---

<sup>58</sup> Subirats (1.993, pág. 145) escribe que así como el estudio de la política y sus instituciones goza de una larga tradición, las llamadas ciencias del “management”, han aparecido mucho más recientemente. Particularmente, su aplicación al ámbito de las administraciones públicas se ha extendido como vía para mejorar su actuación tanto en el campo de la toma de decisiones como en la puesta en práctica de las mismas.

<sup>59</sup> Este autor se remite a los trabajos de Hood, C. (1.991): “A public management for all seasons?”, *Public Administration*, nº 69, pp. 18-32, al de Kooiman, J. (dir) (1.993): *Modern Governance. New government-society interactions*, Sage Publications, Londres; y al de Osborne y Gaebler (1.992) a quienes califica de “gurús” de la gestión pública, y a cuyo trabajo nos hemos referido en este Capítulo.

1. Una gestión profesional activa y discrecional; clara asignación de poder y responsabilidad por los resultados *versus* dilución y difusión.
2. Medidas explícitas de rendimiento sobre objetivos pactados y evaluables; esto requiere información bien periodificada sobre costes y medidas de resultado, y mejor aún, medida de impacto en el bienestar.
3. Énfasis en productos finales, no en procedimientos.
4. Tendencia hacia una desagregación del sector público en unidades manejables.
5. Cultura de servicios; orientación al usuario.

Según Wright (1.996, pág. 30), la “*nueva gestión pública*” está basada en la construcción y el asesoramiento específicos, en tratar al público como clientes, en motivar la competitividad entre proveedores de servicio, en la descentralización de la toma de decisiones, en mejorar las técnicas de gestión e introducir indicadores eficientes y técnicas de plan corporativista y a explotar las prácticas gerenciales de recursos humanos privados y los servicios de información. Estas recomendaciones se han convertido en una nueva visión de la gestión pública difundida por cuerpos internacionales (tales como la OCDE), gobiernos nacionales, escuelas de negocio, consultores e institutos de investigación aunque para Wright su éxito reside en la propia naturaleza del terreno político que ha penetrado.

Para Montesinos (1.997)<sup>60</sup>, la filosofía de la “*nueva gestión pública*” puede resumirse en las siguientes características:

- a) Desregulación. Menos reglas y normas y mayor énfasis en el establecimiento de objetivos bien determinados y seguimiento de su grado de consecución.
- b) Descentralización de la gestión, lo que se traduce en la creación de entidades y agencias para el desarrollo de funciones concretas, con objetivos y responsabilidades bien determinados<sup>61</sup>.

---

<sup>60</sup> Cfr. Montesinos (1.997, págs. 66 y 67).

<sup>61</sup> En este sentido se han llevado a cabo reformas administrativas cuyo objetivo ha sido la creación de departamentos administrativos o “agencias” de tamaño reducido que han podido gozar de mayor autonomía en su gestión. Para tener una idea más próxima de cómo este proceso descentralizador se ha llevado a cabo, nos referimos al caso del Reino Unido en el que según Seage (1.997, pág. 76) los criterios para decidir sobre la creación de una agencia han sido los siguientes:

1. Análisis de las funciones de la futura agencia y decisión sobre su importancia.
2. Estudiar si la actividad periódica es realizada en el sector privado o si podría contratarse con una firma privada.
3. Evaluar si las funciones de tipo ejecutivo son separables de las de carácter político.
4. La independencia financiera respecto del Ministerio vía precios o vía límite financiero, dentro del cual podría operar la agencia.



- c) Énfasis en las responsabilidades de los gestores a los diferentes niveles en los que se encuentren situados, buscando, asimismo, el logro de una motivación adecuada para la introducción de mejoras en el funcionamiento de las entidades y departamentos que integran el sector público<sup>62</sup>.
- d) Para la eficacia del seguimiento del cumplimiento de objetivos, determinación de responsabilidades y motivación para la calidad de la gestión, se hace necesario establecer un sistema de evaluación de la gestión en sus diferentes niveles.
- e) Orientación hacia el cliente de la función pública que esencialmente es el ciudadano, introduciendo asimismo criterios y valores de referencia tomados del mercado en el lado de la demanda.
- f) Atención a los mercados desde la perspectiva de la oferta (costes), analizando los precios y condiciones de referencia que ofrezcan estos mercados, tanto los externos al sector público como los internos, concretados en actuaciones de otras entidades ubicadas en el sector público para desarrollar actividades asimilables a las que en cada circunstancia se consideren.

Los principios y recomendaciones enunciadas han sustanciado las iniciativas de reforma de las AA.PP. orientadas a mejorar la gestión pública. Veamos ahora la manera en la que estas reformas se han articulado. Wright (1.996) preguntándose por los programas de reforma administrativa seguidos en Europa Occidental, afirma que según el país estudiado pueden implicar un ajuste marginal, un cambio radical, o implicar varios niveles interconectados. Resumidamente, las reformas han supuesto:

- I. Reducción del sector público nacional en tamaño, recursos, espectro e influencia. El espectro del sector público ha sido más marcadamente reducido por la política de

---

En una línea similar Barea (1.998), apuesta por un macrosistema de organización cuyo principio básico sea la separación absoluta entre los órganos encargados de la elaboración de las políticas públicas y las unidades encargadas de producir servicios de no mercado. De esta forma, el adelgazamiento de los servicios centrales (Ministerios) sería una consecuencia de este tipo de estructura.

El sistema organizativo que propone necesitaría de un sistema de dirección (implantación del 'management' en el proceso de producción de servicios públicos) y una nueva forma de gestionar los recursos humanos, cuestión de vital importancia en la Administración Pública, ya que el 70 % del coste de producción de los servicios públicos proviene del gasto de personal.

<sup>62</sup> Losada (1.997, pág. 97), afirma que la "responsabilidad" es la palabra clave en el diseño de una nueva Administración. En su opinión, es absolutamente necesaria la creación de estructuras y mecanismos de evaluación y control que permitan evidenciar los resultados alcanzados en las actividades públicas pues, solamente de esta manera se evita la dilución de responsabilidad. Losada es de la opinión de que esa exigencia se ve frenada por el régimen jurídico de la función pública, "concebido para proteger a los funcionarios de la arbitrariedad política [que] difícilmente se adecua a las exigencias de responsabilidad". Vid. Losada (1.997, pág. 99).

privatización, especialmente en el dominio industrial. Sin embargo, la privatización en el sentido de la transferencia al por mayor al sector privado, ha sido mucho menor en los servicios públicos y áreas del Estado del bienestar, aunque algunas políticas limitadas se han emprendido en el Reino Unido y en los Países Bajos.

También debe considerarse la política de desregulación basada en ampliar el conjunto de tareas públicas llevadas por cuerpos del tercer sector –generalmente instituciones sin ánimo de lucro–. Estas instituciones funcionan como “*agentes privados de la política pública*”. Con estas medidas el sector público delega su poder en las instituciones citadas en áreas tales como la educación, la sanidad y las pensiones. Dichas instituciones siempre han jugado un prominente papel en países como Alemania y los países Bajos. Ahora se están extendiendo al sur de Europa.

- II. Mejorar la capacidad de seguimiento de la administración, reformando los procedimientos de planificación y evaluación presupuestaria del sector público en un intento de adquirir un mayor valor por el dinero<sup>63</sup>, basándose en las tres “*Es*”: economía, eficacia, efectividad.
- III. Mejorar la gestión del sector público aplicando los postulados de la “*nueva gestión pública*”.
- IV. Desmantelar la estructura estatutaria tradicional para funcionarios manifestada en aspectos tales como la permanencia y la estabilidad del personal<sup>64</sup>.
- V. Democratizar el sector público de varias formas y en particular, permitiendo un mayor uso de encuestas públicas.
- VI. Hacer al sector público más “*amigo del usuario*”, haciéndolo más abierto, teniendo mayor visibilidad, correspondencia y responsabilidad del sector público.
- VII. Reorganizar las estructuras del sector público.
- VIII. Transformar la cultura del sector público haciendo que sea un empresario en espíritu.

En relación con la tercera de las líneas de reforma administrativa señalada por Wright, Barea (1.998) afirma que todas las experiencias de reformas que han seguido los postulados de la “*nueva gestión pública*”, han finalizado con importantes reducciones de costes manteniendo y/o mejorando el nivel de calidad de los servicios públicos. En el proceso de mejora han sido utilizados tanto los sistemas de transmisión de activos al sector privado como

<sup>63</sup> El término “*valor por el dinero*” corresponde a la traducción literal del término anglosajón “*value for money*”, cuyo significado vendría a ser el de conseguir una gestión más eficiente del dinero público.

<sup>64</sup> En relación con las políticas de incentivos a los funcionarios a través de la remuneración de los mismos pueden consultarse los trabajos de Maguire (1.993) y Schager (1.993).

la subcontratación, la creación de empresas mixtas o la creación de un mercado mixto competitivo entre el sector público y el sector privado<sup>65</sup>.

Para tener una visión más amplia de la difusión internacional del enfoque de la mejora en la gestión pública seguiremos a Roig (1.998), quien subraya una serie de casos de entre los cuales nos centramos en los ejemplos del Reino Unido, Canadá, Nueva Zelanda y Australia.

## 7.2. Experiencias internacionales.

### 7.2.1. Reino Unido.

Durante la campaña electoral de 1.979, la candidata a primer ministro, Margaret Thatcher fue aconsejada en materia de eficiencia administrativa por Leslie Chapman, un antiguo funcionario de la agencia de la propiedad. Chapman propuso la creación de un equipo de trabajo cuya misión fuese la de obligar a los departamentos de la Administración Pública Británica a reducir gastos. Una vez ganadas las elecciones la filosofía económica del gobierno implicó una reorganización en áreas del sector público. El nombramiento del responsable del equipo de trabajo recomendado por Chapman recayó sobre sir Derek Rayner, que al tiempo que continuaba con su trabajo como director ejecutivo de *Marks and Spencer*, se convirtió en el asesor especial de Thatcher en temas de eficiencia y en el responsable de la que dio en llamarse, "*Unidad de Eficiencia*" en el seno de la Oficina de la Primera Ministra<sup>66</sup>.

La estrategia propuesta por Rayner evitó lo que se consideraba el principal error de intentos previos de reforma. En lugar de presentar un gran plan, un detallado proyecto de reforma, desarrolló una estrategia con dos elementos básicos. El primero consistía en esta-

---

<sup>65</sup> Sobre la pregunta de por qué la gestión privada puede ser más eficaz que la gestión pública, Barea (1.998) entiende que la respuesta nos la da la teoría moderna de los derechos de propiedad. La empresa privada será en general más eficaz y funcionará con un precio de coste más bajo, no porque los hombres sean diferentes, ni porque sean más inteligentes o más egoístas, sino simplemente porque la distribución de los derechos de propiedad no es la misma. El accionista, incluso de una empresa muy grande, es propietario de un título identificable y libremente negociable que le motiva a seguir de cerca la evolución de su valor mercantil. Pero el contribuyente local no tiene nada de eso, sólo tiene una propiedad 'de principio' de los servicios públicos, de la cual no puede ni siquiera capitalizar los beneficios de una buena gestión, si los hay.

Finalmente, pese a ser cierto que ineficiencias se dan tanto en el sector público como en el privado, los errores en que incurre el sector público se diluyen y pagan por toda la colectividad, mientras que los cometidos por el sector privado los pagan sólo unos cuantos: los accionistas, los trabajadores, los gerentes, los proveedores, etc. Esto da lugar a que existan mayores incentivos para evitar los errores en el sector privado que en el público.

<sup>66</sup> Metcalfe y Richards (1.989, pág. 24).

blecer rápidamente un conjunto de pequeñas iniciativas, diseñadas para producir beneficios visibles en un corto espacio de tiempo y para demostrar que había serias deficiencias en la gestión de la Administración. A partir de este primer planteamiento, se llevaron a cabo una serie de “*escrutinios*” dentro de los departamentos cuya finalidad era identificar y eliminar áreas de derroche, ineficiencia, duplicación y solapamiento. El programa de escrutinios estaba diseñado para superar la “*complacencia*” administrativa, de forma que puso en evidencia la existencia de ineficiencias en gran escala y confirmó las dudas generalizadas sobre la adecuación de la gestión administrativa.

La segunda parte de la estrategia estaba diseñada para consolidar e integrar la evidencia obtenida de los escrutinios. Los escrutinios estaban dirigidos a casos particulares de ineficiencia pero para evitar en el futuro situaciones similares, se necesitaban cambios fundamentales en la gestión administrativa. El objetivo a largo plazo eran las reformas duraderas de estructuras, sistemas, políticas de personal, así como actitudes y creencias fuertemente enraizadas.

En lugar de establecer un gran equipo bajo su control que se dirigiese a los departamentos con objeto de identificar los servicios en los que economizar recursos, Rayner instaló la Unidad de Eficiencia dentro de la Oficina de la Primera Ministra. A pesar de su inicial ubicación física en la sede de la Oficina del Gabinete, cuando en noviembre de 1.981 es abolido el Ministerio de la Función Pública, el subsecretario que estaba entonces al frente de la Unidad de Eficiencia, tomó a su cargo mayores responsabilidades en materia de gestión y de eficiencia de la recién creada Oficina de Gestión y Personal que dependía del extinto Ministerio de la Función Pública. La Unidad de Eficiencia pasó a ubicarse en la sede de la Oficina de Gestión y Personal. Cuando sir Robin Ibss se hizo cargo de la Unidad de Eficiencia, ésta volvió a trasladarse a la sede de la Oficina del Gabinete<sup>67</sup>. Las dudas sobre la continuidad de la Unidad de Eficiencia surgidas tras la creación de la Oficina de Gestión y Personal, y el traslado a su sede, desaparecieron cuando quedó claro que sir Robin Ibss podía solicitar el apoyo de la Primera Ministra si fuese necesario. Su apoyo supuso que funcionarios y ministros siguieran tomando en serio la estrategia de eficiencia.

En 1.982 se aprobó la *Financial Management Initiative* cuyo propósito era promover un cambio en la forma de dirigir los departamentos públicos; en particular se pedía a los directivos<sup>68</sup>:

- a) Una definición de objetivos y de medios para evaluar resultados.
- b) Una responsabilidad sobre los resultados.

Para apoyar la iniciativa se creó la Unidad de Dirección Financiera.

---

<sup>67</sup> sir Robin Ibss reemplazó a Rayner como asesor especial de la Primera Ministra tras las elecciones de 1.983.

<sup>68</sup> Vid. Seage (1.997, pág. 76).

Los denominados “*escrutinios*” resumen lo que se considera que han sido los logros del raynerismo. Para el final de 1.982, cuando sir Derek Rayner abandonó su puesto, se habían llevado a cabo más de 133 escrutinios que en total recomendaban unos ahorros inmediatos de 56 millones de libras, unos ahorros anuales de 400 millones y unos 21.000 puestos de trabajo. Los ahorros recomendados hasta octubre de 1.985 eran de 600 millones, de los cuales 300 se habían alcanzado en esa fecha<sup>69</sup>.

En opinión de Rayner, la mejora de la gestión administrativa dependía sustancialmente de asegurar la motivación de los funcionarios en su trabajo. Esto significaba poner al departamento a favor de quien impulsaba la reforma. El papel que jugaba la Unidad de Eficiencia era el de servir de marco de referencia para que los departamentos desarrollaran su análisis y las orientaciones que darían a los trabajos individuales.

Según el propio Rayner,

*“La lógica de los escrutinios es que los ministros y sus funcionarios son los mejor preparados para examinar el uso de los recursos de los que son responsables, (...)”*<sup>70</sup>.

El proceso de reforma continuó mediante la aprobación en 1.987 del Documento “*Next Steps*” en el que se proponía, con objeto de alcanzar un mayor nivel de eficiencia en el funcionamiento de la administración británica, la separación entre las actividades reguladoras y las ejecutivas.

Un tercer bloque de reformas lo constituyeron las “*Cartas del Ciudadano*”, cuyo objetivo era definir una estrategia a largo plazo destinada a acercar los servicios públicos a los deseos de los ciudadanos y a mejorar la calidad global<sup>71</sup>.

### 7.2.2. Canadá.

Desde mediados de los años ochenta y con el objetivo de mejorar la gestión pública, el gobierno de Canadá delegó mayores poderes y responsabilidades en los gestores departamentales y se concentró en los resultados más que en el proceso del logro de éstos. En los años noventa el Tesoro canadiense realizó una amplia desregulación y descentralización de sus funciones, así como promocionó agencias operativas especiales que, dentro de cada departamento pudieron gozar de facultades delegadas adicionales a cambio de haber establecido un plan empresarial y de haberse comprometido a alcanzar determinados objetivos.

---

<sup>69</sup> Vid. Metcalfe y Richards (1.988, pág. 30).

<sup>70</sup> Metcalfe y Richards (1.988, págs. 30 y 31).

<sup>71</sup> Para abundar en las reformas administrativas realizadas en el Reino Unido pueden consultarse los trabajos de Echebarría (1.993) y Jones, G. W. (1.993).

En esta misma línea, aunque desde hacía tiempo en Canadá se requería de los departamentos públicos que midiesen e informasen acerca de sus resultados desde los años setenta, tales requerimientos han recibido actualmente nuevos impulsos. Igualmente se ha comenzado a publicar información sobre los resultados obtenidos por los departamentos públicos al tiempo que se ha mejorado la gestión financiera.

Seage (1.997, pág. 75) señala que las reformas llevadas a cabo en Canadá tienen una serie de rasgos comunes con las realizadas en el Reino Unido. En concreto este autor señala seis rasgos coincidentes en ambas reformas algunos de los cuales también serían de aplicación al caso francés:

1. La mayor parte de las revisiones del papel del Estado han finalizado en procesos de privatización sobre todo de empresas públicas.
2. En el ámbito de la función pública se ha reforzado su profesionalización variando sus estructuras para adaptarlas a cambios tecnológicos y a los nuevos diseños administrativos.
3. Las reformas han optado por una mayor descentralización de los servicios.
4. Se ha puesto un mayor énfasis en la evaluación de las políticas públicas.
5. Se ha impulsado la programación plurianual del presupuesto.
6. Finalmente, se ha potenciado la función directiva o gerencial de forma que al lado del político aparezca la figura del directivo profesional con ámbitos de actuación diferentes aunque coordinados.

### 7.2.3. Nueva Zelanda.

Según Montesinos (1.997, pág. 71), al comienzo de los años 80 la situación en este país reunía las características del que denomina "*modelo de gestión pública tradicional*", esto es, un modelo basado en sistemas de gestión dominados por los controles centralizados de los *inputs*, gestión centralizada de la tesorería, presupuestación sobre objetivos y programas definidos de forma vaga e imprecisa, así como un entorno de la gestión no estimulante para los funcionarios ni satisfactorio para los políticos.

En este mismo periodo, la situación económica neozelandesa era bastante desfavorable con baja tasa de crecimiento económico, déficit públicos muy elevados, alto endeudamiento y un sector público muy protegido. En opinión de Montesinos, esta situación suponía una crisis larvada que eclosionó en 1.984 coincidiendo con el cambio en el signo político del gobierno, al producirse la victoria del partido laborista. El nuevo gobierno puso en marcha un programa de profundas reformas económicas, laborales y

---

<sup>72</sup> Las reformas llevadas a cabo en Francia han estado muy ligadas a la introducción de modificaciones en la contabilidad pública, por esa razón nos referiremos a ellas en el Capítulo V dedicado a esta materia.

administrativas, cuya incidencia en el sector público supuso un giro decidido hacia el modelo de la “*Nueva Gestión Pública*”, y que ha constituido en su opinión, un cambio espectacular en la sociedad neozelandesa y un punto de referencia utilísimo y obligado para los países preocupados por la reforma de su sector público, su contabilidad y su control.

En este país, las decisiones presupuestarias se han organizado en torno a un proceso que ha partido de una línea básica, sobre la que cada departamento ha podido someter anteproyectos en dos periodos distintos dentro de cada año. Estos anteproyectos han sido revisados por los ministros competentes, quienes han adoptado decisiones como compradores de *outputs* bajo el principio de devengo más que el de caja.

Parte de la reforma llevada a cabo en Nueva Zelanda consistió en establecer una mayor vinculación entre los sistemas públicos de presupuestación y contabilidad, no solamente para asegurar la consistencia de ambos procesos, sino también para concienciar a los gestores del gasto sobre las consecuencias financieras de sus acciones.

Por su parte, a los gestores se les ha dotado de un considerable nivel de flexibilidad para la elección de la combinación de insumos necesarios para la obtención de los correspondientes *outputs*. Igualmente, gozan de libertad para gestionar sus balances mediante la compra y venta de activos, con tal de que no hayan sido necesarias aportaciones no autorizadas de capital.

La reforma de la Administración neozelandesa tuvo como eje fundamental la “*Ley de Responsabilidad Fiscal*” de 1.994 cuyos objetivos pueden resumirse en:

1. Dar transparencia a las repercusiones fiscales y económicas de las decisiones del Gobierno.
2. Asegurar la independencia de la evaluación y los informes de la política fiscal.
3. Facilitar el escrutinio de la evolución fiscal por parte del Parlamento y del público.
4. Estimular la adopción de un enfoque a más largo plazo en la preparación del presupuesto.

La Ley introdujo modificaciones en la forma de presentar los informes financieros de la Corona de forma que tras su aplicación, es obligado presentarlos de modo semejante a como deben hacerlo las empresas registradas en el país. Adicionalmente, en los informes se presentan proyecciones de los ingresos y gastos de los tres años siguientes a la aprobación de una medida determinada al tiempo que se analizan los principales riesgos<sup>73</sup>.

---

<sup>73</sup> El FMI ha reconocido la iniciativa neozelandesa como muy interesante. En este sentido puede consultarse: “New Zeland-Recent Economic Developments”, Informes del FMI sobre las economías nacionales, n° 96/14 (febrero de 1.996).

#### 7.2.4. Australia.

En lo que se refiere a la aproximación al enfoque gerencialista o de mejora de la gestión pública, Australia puso en marcha en 1.988 una reforma para reorientar la atención presupuestaria desde el nivel de gasto en los *inputs* a los objetivos de la actividad y al logro eficaz y eficiente de los resultados deseados. En este sentido, se ha acometido una reforma en la gestión y presupuestación, una de cuyas manifestaciones ha consistido en la estructuración del gasto por programas y en la clasificación de sus objetivos en un orden jerárquico. Asimismo, se proporcionan incentivos de gestión mediante un nuevo sistema de costes de funcionamiento que estableció límites de caja para todo el gasto administrativo y que permitió transferencias entre salarios y otros gastos administrativos, así como trasladar excesos y defectos de gasto entre años financieros.

### 8. LAS REFORMAS EN ESPAÑA.

#### 8.1. La función pública española.

Analizadas las experiencias internacionales más notables en el ámbito de las reformas administrativas orientadas a la mejora de la gestión pública, llega el momento de analizar el caso español.

Las reformas llevadas a cabo en España desde la década de los ochenta –años en los que se inicia el mayor número de reformas administrativas en el ámbito internacional– han tenido dos vertientes, una de carácter esencialmente presupuestario y de control financiero del gasto público, y otra de regulación de la función pública.

Desde la perspectiva presupuestaria debemos repasar la importancia de los siguientes hitos:

1. La aprobación de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en 1.982.
2. La aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1.984, y su impulso al sistema de presupuestación por programas.
3. La Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas de 1.987.
4. La aprobación en 1.988 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
5. Emisión de las primeras normas de auditorías operativas de la IGAE desde 1.983.
6. La iniciativa de los programas sometidos a seguimiento especial a partir de la disposición adicional decimosexta de los Presupuestos Generales para 1.989.
7. La creación de la Oficina del Presupuesto en 1.996.



Dado que tanto en este Capítulo y en los siguientes nos detendremos en el estudio de la legislación mencionada, dedicaremos este apartado a comentar las reformas de la función pública que con diferente éxito han sido llevadas a cabo desde comienzos de la década de los años ochenta, finalizando con la necesaria referencia al actual proceso de debate en torno a la aprobación del nuevo Estatuto de la función pública.

Bañón (1.993, pág. 15) analiza los procesos de reforma y modernización de la Administración Pública de España durante las dos primeras legislaturas socialistas, la que va desde 1.982 hasta 1.986 y la que comenzando en 1.986 finaliza en 1.990. En opinión de este autor, el periodo 1.982-1.984 supuso la profundización de la labor emprendida por los gobiernos de la Unión de Centro Democrático, lo cual se tradujo en adoptar una serie de medidas de moralización de la función pública cuya máxima expresión fue la aprobación de la Ley de Incompatibilidades a la que Seage (1.997, pág. 78) añade, como logro relevante, la Ley 30/1.984 de Reforma de la Función Pública.

Sin embargo, Bañón señala que no es hasta 1.986 cuando se emprende lo que denomina un proceso de modernización de la administración pública. Este proceso de modernización tuvo dos enfoques; según el primero de ellos, la modernización era una estrategia de respuesta global a las carencias que tenía planteadas la administración pública. Tras el fracaso de este primer enfoque, el proceso de modernización fue diseñado a partir de una estrategia de aproximación indirecta, *"buscando efectos secundarios dinamizadores a las acciones, de discontinuidad con el presente, fragmentada y, sobre todo, de persuasión"*<sup>74</sup>. En este segundo enfoque, el planteamiento de modernización de la administración española se acercaba al modelo británico ya comentado.

El concepto de modernización incluía tres planos que resultaban ser al mismo tiempo, independientes e interconectados: i) la flexibilización organizativa y la mejora en la relación con los ciudadanos/usuarios/clientes; ii) la necesidad de redefinir territorialmente el poder entre los tres niveles de la administración y las instituciones comunitarias; y finalmente iii) la adaptación de la Administración española a las normativas comunitarias en un escenario de entrada en vigor del Acta Única<sup>75</sup>.

Resumiendo los objetivos de la iniciativa socialista de modernización de la Administración Pública española<sup>76</sup>, Bañón (1.993, pág. 16) escribe

---

<sup>74</sup> Vid. Bañón (1.993, pág. 16).

<sup>75</sup> Bañón (1.993, pág. 12) señala que:

*"Puede afirmarse que se produce una verdadera convergencia sinérgica entre el desarrollo autonómico y la consolidación de la unión europea por lo que concierne a la necesidad de modernizar los instrumentos de la acción administrativa, en concreto, la necesidad de redefinir el papel de la administración central y su modo de gestionar los recursos"*.

<sup>76</sup> El artículo de Bañón menciona pero no analiza –por evidente falta de perspectiva temporal– el conjunto de 204 medidas de modernización de la administración pública española que en 1.992 anuncia el gobierno socialista. A este conjunto de medidas también alude Seage (1.996 y 1.997).

*“La orientación a la consecución de resultados, la concepción del ciudadano como cliente, el equilibrio de la relación coste-beneficio son entre otros los referentes de mercado que se aspira a implantar en la administración para sustituir la orientación de valores “administrativos” tradicionales. El corolario de estos nuevos valores es, por lo que respecta a las personas y las organizaciones, responsabilidad, profesionalización, flexibilidad de respuesta y competitividad”.*

Puede verse en esos objetivos algunas de las recomendaciones de la “nueva gestión pública”, en concreto, la orientación hacia los resultados y la atención al cliente. De manera menos explícita, puede entenderse que la mayor flexibilidad en la organización de la administración del estado puede explicar la creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Según señala Seage (1.997, pág. 78), el origen del sistema profesional en la función pública española se halla en el Estatuto de Maura de 1.918 en el que se consagra la inamovilidad, las categorías y se da carta de naturaleza a los Cuerpos especiales<sup>77</sup>. Con posterioridad, la Ley de Bases de Funcionarios Civiles del Estado de 1.963 suprimió –al menos esa fue su intención las categorías administrativas, introduciendo la técnica importada de EE.UU. de la clasificación de puestos de trabajo.

Seage (1.997, pág. 78) señala que en 1.978, la función pública española se caracterizaba por los siguientes rasgos:

- Debilidad profesional derivada de los vaivenes de la historia del país.
- Inexistencia de carrera administrativa.
- Discrecionalidad en los nombramientos.
- Gran número de contratados e interinos seleccionados de modo arbitrario.
- Selección profesional para un número reducido de Cuerpos, que constituyen la columna vertebral de la Administración.

Con una perspectiva temporal más amplia que la de Bañón (1.993), Seage (1.996 y 1.997) critica los resultados de algunas de las medidas de modernización o reforma de la administración pública que llevaron a cabo los gobiernos socialistas tras la entrada en vigor de la Constitución de 1.978. Concretamente, refiriéndose a la Ley de medidas de reforma de la función pública (Ley 30/1.984), afirma que la misma se asienta sobre tres principios: la selección de personal en régimen laboral, el sistema de promoción basado en el puesto de

---

<sup>77</sup> El denominado Estatuto de Maura fue aprobado por la Ley de Bases de 22 de Julio de ese año y desarrollado por el Reglamento de 7 de Septiembre del mismo año. No obstante, la primera norma que con carácter general reguló el ingreso, ascenso, clasificación, remuneración y derechos de los empleados de la administración pública, fue el Real Decreto de 18 de Junio de 1.852 conocido como Estatuto de Bravo Murillo.

trabajo y la movilidad generalizada del personal. Seage afirma que esta Ley supuso una fuerte desprofesionalización de la función pública<sup>78</sup>.

Con independencia de las críticas que diferentes autores hayan vertido sobre la normativa que regula esta materia, la propia Constitución de 1.978 obligaba en su artículo 103.3 a la aprobación de un Estatuto para la Función Pública.

El artículo 103.1 de la Constitución señala que la Administración Pública debe actuar de acuerdo con los principios rectores de eficacia; por tanto, el diseño y funcionamiento de la misma constituyen un tema relevante a los efectos de este libro.

Con la intención de superar las carencias que aún mantiene la Administración Pública de España se está actualmente elaborando el Proyecto de Ley del Estatuto Básico de la Función Pública y que, en caso de ser aprobado por Las Cortes, obligará a la elaboración de una Ley de Función Pública de la Administración General del Estado y a las respectivas leyes en las CC.AA.

## 8.2. El Anteproyecto del Estatuto Básico de la Función Pública.

En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 103 de la Constitución de 1.978 se ha elaborado por parte del gobierno un Anteproyecto de Ley reguladora del Estatuto Básico de la Función Pública. En opinión del Consejo de Estado, la Función Pública es una materia “*en búsqueda permanente del equilibrio entre el reconocimiento de un “status” profesional permanente a los servidores públicos y la necesidad de que las Administraciones en que se encuadran sirvan con eficiencia a los intereses políticos*”. Los aspectos más relevantes del articulado del Anteproyecto de Ley reguladora del Estatuto Básico de la Función Pública en cuanto a su repercusión en el funcionamiento eficaz y eficiente de la Administración Pública Española, son los siguientes:

- I. Se establecen como principios de ordenación de la función pública la responsabilidad, la eficacia y la eficiencia en la utilización de los recursos (artículo 6, apartados c, f y g).

---

<sup>78</sup> Cfr. Seage (1.997, pág. 79). Este autor afirma que a la desprofesionalización de la administración pública contribuyó la libre designación de más de 2.000 puestos. Citando a Jiménez Asensio, Seage escribe “*La debilidad de las estructuras burocráticas, la carencia de una función directiva profesionalizada ... resultaban el marco idóneo para el aterrizaje en bloque de la clase política sobre las estructuras administrativas*”.

La cita está tomada de JIMÉNEZ ASENSIO, R. (1.996): “*Altos cargos y directivos públicos*”. Instituto Vasco de Administraciones Públicas. Oñati. Pág. 249.

Con mayor rotundidad, Seage (1.996, pág. 95) afirma que

“*(...) el constante desplazamiento de los funcionarios más cualificados a favor de una masa de servidores públicos de aluvión político, ha llevado a un sistema típico de prebendalismo. Por ello, se hace urgente el desarrollo de medidas conducentes a un Estatuto de Función Pública que recupere el sentido básico de lo que en el mundo empresarial llamamos profesionalización, de acuerdo con la capacidad y el mérito*”.

- II. Se introducen por primera vez lo que serían los valores éticos del servicio público entre los que se encuentran la transparencia en la gestión, la receptividad, la competencia profesional y el servicio a los ciudadanos (artículo 7); en definitiva se consolida el planteamiento de una administración orientada al ciudadano/cliente/usuario. En este sentido el artículo 30.1 j) reitera como deber de los funcionarios “*Tratar con atención y deferencia a los ciudadanos*”.

Según el Dictamen emitido por el Consejo de Estado a propósito de la elaboración del Anteproyecto de Ley, el artículo 7 se inspira cuando enuncia los valores éticos del servicio público, en una serie de recomendaciones de entre las que destacan las contenidas en el Informe Nolan publicado en el Reino Unido en 1.995, el cual considera que los siete principios de la vida pública deben ser: el interés público, la integridad, la objetividad, la responsabilidad, la transparencia, la honestidad y la capacidad de liderazgo. Adicionalmente, el citado artículo 7 se inspira también en regulaciones del Derecho comparado, dándoles un cariz propio y adaptado al caso español [Vid. Consejo de Estado (1.998), pág. 25].

El mismo Consejo de Estado, reconociendo el progreso que significa la incorporación de los valores éticos, considera que estos plantean el problema de su coercibilidad, ya que sólo en la medida en que el Derecho Administrativo regule los efectos de su incumplimiento se podrá hablar de auténtica garantía de su observancia.

- III. Por primera vez se regula la función directiva en la Administración Pública. Esto se realiza en el Capítulo IX del Anteproyecto (“*Función Directiva Profesional*”) y más exactamente en el artículo 35 de cuyo tenor literal se desprende, que los directivos están sometidos al control y evaluación de la gestión que realizan y que además están sujetos a responsabilidad por dicha gestión (artículo 35.2).

En opinión del Consejo de Estado, es evidente que dada la complejidad y dimensión alcanzada por las Administraciones Públicas, se exige actualmente para su gestión eficiente la incorporación de directivos profesionales. Esta realidad está tras el hecho de que las Administraciones de los países del entorno europeo hayan dedicado en sus programas de modernización una especial atención a la alta función pública.

- IV. Desde el punto de vista de los incentivos considerados en el articulado del Anteproyecto existen dos aspectos fundamentales:
- a. En primer lugar el artículo 40 regula la carrera administrativa de los funcionarios, la cual estará basada en los criterios de mérito y capacidad. Esta regulación explícita

ta responde a las demandas de algunos autores<sup>79</sup> y puede contribuir a la profesionalización de la Función Pública.

El apartado c del artículo 40 del Anteproyecto de Ley especifica que en la promoción dentro de la carrera administrativa se valorarán la antigüedad, la trayectoria y actuación profesional, la calidad de los trabajos realizados y los conocimientos adquiridos, aplicándose a tal efecto sistemas de evaluación. No obstante, en ningún lugar se especifica cuáles son estos sistemas de evaluación.

El Consejo de Estado se ha reservado su opinión sobre la efectividad del sistema de evaluación, afirmando que su credibilidad dependerá del acierto en la final aplicación del procedimiento que rige la progresión en la carrera.

- b. El segundo aspecto relacionado con los incentivos consiste en el sistema de retribuciones de los funcionarios aunque, a diferencia de la novedad que representa la regulación de la carrera administrativa, el sistema de retribuciones se introdujo por la Ley 30/1.984 de medidas para la reforma de la función pública.

El artículo 44.4 del Anteproyecto permite que se retribuya con carácter complementario a los funcionarios más eficientes mediante complementos de productividad o, con carácter esporádico, mediante gratificaciones. Particularmente, el complemento de productividad retribuiría el especial rendimiento de los funcionarios, la actividad y dedicación extraordinarias, el interés o iniciativas con que desempeñen los puestos de trabajo o las funciones<sup>80</sup>.

---

<sup>79</sup> Barea y Gómez Ciria (1.994) opinan que el sistema de promoción debe conseguir que los funcionarios más competentes por su mejor formación, por mejores cualidades de dirección y por mayor eficiencia en la consecución de los objetivos establecidos para los diferentes puestos de responsabilidad desempeñados, sean los que accedan a los puestos de mayor responsabilidad.

En opinión de estos autores, el sistema de promoción de los empleados de la Administración es una parte muy importante en el sistema de incentivos de forma que no debe estar basado en la antigüedad. Suponer que todos los funcionarios son igualmente válidos y que los conocimientos y las dotes de mando se adquieren exclusivamente por el paso del tiempo es, en su opinión, un grave error.

En el proceso de reforma para mejorar la eficiencia de la Administración pública, se deben definir con claridad las carreras administrativas, estableciendo los diversos escalones por los que debe pasar la promoción junto a los requisitos para progresar en la citada carrera, incluyendo entre ellos la evaluación del trabajo realizado en los puestos anteriores, la capacidad para tomar decisiones, la capacidad de motivación, la concepción del servicio de la Administración Pública, además de los requisitos actuales de titulación, formación y antigüedad.

A efectos de estimular su dedicación, cada funcionario debe conocer permanentemente las oportunidades de promocionar que tiene, así como las vacantes que se vayan produciendo y los criterios que se tendrán en cuenta en el acceso a los diferentes puestos.

<sup>80</sup> Para un estudio sobre los mecanismos de incentivos en la remuneración de los empleados de la Administración Pública, puede consultarse Martín et al. (1.992).

V. Finalmente y tras los mecanismos de incentivos, el Anteproyecto de Ley establece las sanciones que se pueden imponer a los funcionarios cuando, a los efectos que a nosotros nos interesa, actúen de forma contraria al logro de una Administración eficaz y eficiente en la gestión de sus recursos.

El Anteproyecto reproduce la distinción clásica entre faltas muy graves, graves y leves, vinculando la magnitud de la falta a la gravedad de los daños causados y al *“descrédito para la imagen pública de la Administración”*.

El vigente Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración del Estado (RD 33/1.986 de 10 de Enero), admite la posibilidad de sancionar con una reducción en las retribuciones a los funcionarios que cometiesen faltas leves entre las que se encuentra *“La incorrección con el público”* (artículo 8.c). Concretamente, y tras la modificación introducida por la Ley 31/1.991 de 30 de Diciembre de Presupuestos Generales para 1.992, se dispone que:

*“La diferencia, en cómputo mensual, entre la jornada reglamentaria de trabajo y la efectivamente realizada por el funcionario dará lugar, salvo justificación, a la correspondiente deducción proporcional de haberes”.*

De esta forma, tanto incentivos como sanciones podrían reflejarse en la retribución del funcionario aunque, de hecho, la reducción de la retribución sólo se aplique cuando se produzcan situaciones de falta de asistencia al trabajo, por lo que el aspecto cualitativo de la atención al cliente o el comportamiento ineficiente en el cumplimiento de sus funciones, no son corregidos mediante esta sanción.

Sin embargo, el artículo 68 del Anteproyecto de Estatuto Básico de la Función Pública no recoge entre los tipos de sanciones que regula, la reducción de las retribuciones. No obstante sí recoge la posibilidad de que la sanción se traduzca en un demérito que penalice al funcionario a efectos de carrera o promoción.

En definitiva, la reforma de la Administración Pública Española puede suponer un avance hacia el logro de mayores niveles de eficiencia si los aspectos esenciales del Anteproyecto que hemos comentado, se convierten finalmente en Ley. A partir de ahí se necesitará el apoyo de todos los agentes implicados y, fundamentalmente, de los propios funcionarios. En cualquier caso, se deberían, a nuestro juicio, mejorar algunos aspectos de la citada iniciativa legal; en concreto habría que precisar cuáles son los sistemas de evaluación que se utilizarían a efectos de promoción de los funcionarios en la carrera administrativa una vez que su regulación supone un incentivo inequívoco al comportamiento de los funcionarios. El propio Consejo de Estado ha señalado que no existen en el Estatuto Básico proyectado mínimos suficientes que doten al sistema de garantías de aplicación con igualdad y homogeneidad entre las distintas Administraciones Públicas. En nuestra opinión, sería intere-

sante recoger las recomendaciones que la Intervención General de la Administración del Estado establece en su Manual de Auditoría Operativa para la evaluación del personal al servicio del Sector Público.

Por otra parte, entendemos que los incentivos y sanciones, en particular estas últimas, deberían seguir pudiéndose aplicar a través de las retribuciones por el impacto inmediato que ello causa a quien resulta sancionado.

Pendiente del resultado último de esta fase de reforma de la Administración Pública española, es indudable que avanzar hacia una buena gestión pública asentada en los principios de eficiencia, eficacia y economía, exige una labor de fiscalización o evaluación del conjunto del sector público. Los resultados de esta evaluación deben informar las decisiones de los responsables de administrar los recursos públicos, corrigiendo las conductas inadecuadas y tomando buena nota de los éxitos de gestión.

En España existen dos organismos responsables de la fiscalización y evaluación del sector público. Uno de ellos, el Tribunal de Cuentas del Reino, tiene carácter externo a la Administración Pública. El segundo, la Intervención General de la Administración del estado, pertenece a la propia Administración. Al estudio de estos órganos están dedicados los Capítulos II y III de este libro.

## EL TRIBUNAL DE CUENTAS DEL REINO: ANTECEDENTES HISTÓRICOS, REGULACIÓN ACTUAL Y FUNCIONES.

### 1. LA FUNCIÓN Y EL CONCEPTO DEL CONTROL ECONÓMICO-FINANCIERO.

Las reformas presupuestarias estudiadas (presupuesto base cero, presupuesto por programas, etc) están informadas en gran medida por los mismos principios de eficiencia, eficacia y economía. En el Capítulo I se ha visto cómo la legislación española ha ido incorporando las reformas presupuestarias más importantes al ordenamiento jurídico-presupuestario vigente en nuestro país.

Como es sabido, las reformas presupuestarias que intentan superar el presupuesto de medios clásico, incorporan el control de la fase de ejecución presupuestaria dentro de su filosofía. Los resultados obtenidos como consecuencia del control o evaluación del programa ejecutado, deben utilizarse en la fase de planificación del mismo programa en el ejercicio siguiente, de tal forma que las deficiencias manifestadas en el proceso de control no se reproduzcan en ejercicios presupuestarios sucesivos.

Junto a esta finalidad de naturaleza técnica, el control de las Administraciones Públicas por instituciones representativas de la voluntad ciudadana<sup>1</sup>, supone la contrapartida necesaria al poder que el Estado tiene para exigir, incluso coactivamente, a sus ciudadanos que contribuyan a la financiación de los gastos públicos. De esta forma, los órganos que ejercen el control de la gestión pública, han de garantizar que quienes desempeñan tareas y responsabilidades de administrar recursos públicos, lo hagan con la misma diligencia con la que los ciudadanos-contribuyentes han de actuar en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El control de la gestión pública consiste en un juicio lógico sobre actos concretos y singulares, que se expresa siempre con un pronunciamiento al que el ordenamiento anuda directamente efectos reactivos. Por lo tanto, las notas características del control se concretan en que:

1. Se sustancia en pronunciamientos necesarios.
2. Se exterioriza en un juicio objetivo.
3. Los medios generales del control son taxativamente delimitados por la Ley.
4. El objeto del control puede ser sólo una exteriorización de actividad positiva.

---

<sup>1</sup> El Tribunal de Cuentas actúa por delegación de las Cortes Generales.



5. Se expresarán juicios “*diagnósticos*”.
6. Presupone una posición neutral del controlador.

Siguiendo la clasificación propuesta por Albiñana (1.991), podrían distinguirse las siguientes formas de control de la actividad financiera del sector público:

- a) Control interno y externo, atendiendo al órgano que lo ejerce.
- b) Control preventivo, concomitante o de ejecución y a posteriori, en función del momento en que se realiza en relación con la acción controlada.
- c) Control de ingresos o de gastos, según cual sea el objeto sobre el que recaiga.
- d) Control directo o propio y control indirecto o impropio, según que se ejerza a iniciativa de la propia Administración, o la iniciativa corresponda a los particulares.
- e) Control específico y control jerárquico o administrativo, según que se realice o no por órganos especializados y distintos de los que tienen atribuidas funciones de gestión.
- f) Control de legalidad, de oportunidad o de eficacia, conforme a un criterio finalista de la propia actividad de control.

En España, la estructura de la realidad fiscalizadora puede resumirse distinguiendo entre el control interno que realiza la propia unidad administrativa o empresa pública y el control externo, el cual puede realizarse bien por un órgano externo a la unidad administrativa pero circunscrito la Administración<sup>2</sup>, bien por un órgano autónomo de la Administración y dependiente del Poder Legislativo (el Tribunal de Cuentas del Reino).

En este Capítulo estudiamos el Tribunal de Cuentas del Reino.

## 2. EL TRIBUNAL DE CUENTAS.

### 2.1. Primeros antecedentes históricos.

Canga Argüelles, en su Diccionario de Hacienda con aplicación a España (1.834, pág. 605), consideraba al Tribunal de Cuentas “*como el Cuerpo más antiguo de la Hacienda Pública*”. Por su parte, Sesma (1.996, pág 90) señala que

*“puede afirmarse (...) que en la configuración respectiva del Estado según cada momento histórico (el Tribunal de Cuentas) siempre ha formado parte de nuestro entramado institucional,*

---

<sup>2</sup> Véase el propio control ejercido por el ministerio correspondiente, el realizado por los servicios de inspección del Departamento en el que se inscribe o el ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

*bien vinculado a la Corona como Casa de Cuentas, Contaduría Mayor o Tribunal Mayor del Reino, bien como Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, con el advenimiento del Estado Constitucional y en el momento presente como Tribunal de Cuentas dependiente de las Cortes Generales*<sup>3</sup>.

Hervas (1.980, pág. 25), autor que ha profundizado en el estudio de los antecedentes de este Tribunal, tomando la siguiente cita del trabajo de Corrales, escribe:

*“Como consecuencia de las continuas peticiones de las Cortes, el Rey D. Juan II dio el 20 de Noviembre de 1.437<sup>4</sup> unas Ordenanzas a la Contaduría del Tribunal de Cuentas, ampliadas el 30 de Septiembre de 1.442 con las de Madrigal. En aquella los contadores quedan facultados por el Rey, “a tomar, é rescribir, é fenecer las cuentas que los mis Tesoreros é Recabadores é cualquier Consejos é Universidades, é personas de cualquier estado o condición, preeminencia o dignidad que sean a mi an”. También se recoge en la Ordenanza que queriendo “atajar loas luengas, é dar via para las cuentas en breve sean fenescidas é acabadas, é los alcances de ellos queden ciertos y determinados”, ordena que los cuentadantes sean emplazados, y si no acudieren a dar sus cuentas en el plazo, “sean luego traídos presos é bien recabados a dar las dichas cuentas”<sup>5</sup>.*

Hervas, por tanto, corrobora las afirmaciones de Canga Argüelles y otros autores contemporáneos acerca de la antigüedad de la institución del Tribunal de Cuentas. Refiriéndose de nuevo a Corrales, Hervas señala que los Reyes Católicos el 9 de Enero de 1.478 dieron en Sevilla una Ordenanza sobre la Real Hacienda, reforzando de esa forma las medidas protectoras de la Hacienda y sometiendo a la jurisdicción de los Contadores a todas las autoridades.

Otro autor, José María Fernández Pirla, y en palabras del profesor Velarde, señala que

<sup>3</sup> Esta autora afirma que la bibliografía sobre los antecedentes del Tribunal de Cuentas es extensísima, señalando como trabajos básicos los de R. Mendizábal, «El Tribunal de Cuentas y su encuadramiento constitucional» en Estudios sobre el Proyecto de Constitución, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1.978, págs. 177 y ss; S. Fernández-Victorio y Camps: El control externo de la actividad financiera de la Administración Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.977; así como las colaboraciones recogidas en la obra El Tribunal de Cuentas en España, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.982. En el texto reproducido, lo que aparece entre paréntesis es nuestro.

<sup>4</sup> No obstante, Ruíz (1.998, pág. 141) señala como fecha de la Ordenanza el 2 de Julio de 1.437 en lugar de la fecha dada por Hervás. Concretamente, esta autora señala: “En el apogeo del poder de don Álvaro de Luna se crea la Casa de Cuentas de Valladolid por las Cortes de Toledo, en 1.436, y se da por las Cortes de Valladolid, el 2-VII-1.437, la primera Ordenanza de la Contaduría Mayor de Cuentas de quel reinado”.

<sup>5</sup> Concretamente se remite al trabajo que Corrales Sánchez publicó en 1.902 en la Revista de Legislación, con el título “La institución del Tribunal de Cuentas en España y en el extranjero”, y al trabajo de Mendizábal Allende: “Función y esencia del Tribunal de Cuentas”. *Revista de Administración Pública*, nº 46, Madrid, 1.965.

*"(...)en la propia Contaduría Mayor del Antiguo Régimen, latía un talante de control del poder ejecutivo en sus programas de gastos. Llega a decir que cuando se perfila Castilla, entre 1.224 y 1.225, bajo el reinado de Sancho IV el fuerte, la figura del Contador Mayor, como persona que tiene a su cargo con la máxima jerarquía de la administración, la recaudación e intervención de todos los caudales del rey, "comienza ... a admitirse la gestión de la Hacienda Pública, en orden a rendir cuentas al Estado Llano, en el que se apoya el Rey frente a los estamentos eclesiástico y nobiliario". En las Cortes de Palencia, en 1.286<sup>6</sup>, y sobre todo en las de Carrión de 1.317 y de Medina del Campo de 1.329 este deseo de control de los ingresos y de los gastos es muy visible. Por supuesto que en Aragón también había ido creciendo la importancia del Contador o Mestre racional, que se calificaba de "columna del patrimonio [del rey], de su conservador, protector y defensor, estribo y ojo derecho de la casa y hacienda real"*".

Ruíz (1.998, pág. 139) también sitúa los precedentes más lejanos del Tribunal de Cuentas en el reinado de Sancho IV, señalando que entre los años 1.284 a 1.295 *"funciona una institución próxima al Rey, que, de algún modo, controlaba los ingresos y gestión económica de la corona"*<sup>8</sup>.

Más adelante, el 10 de Julio de 1.554, el Emperador Carlos V, promulgó una ordenanza en la ciudad de La Coruña según la cual se ampliaba el personal integrante de la Contaduría y establecía penas para quienes no cumpliesen con sus obligaciones en los plazos establecidos.

Por su parte, el Rey Felipe dictó una serie de disposiciones sobre los repartimientos y derechos de la Ordenanza de Cuentas, licencias de los Contadores, reunión del Tribunal, reglas y orden de cuentas, legislación de alcances y otros aspectos.

La institución cambió de nombre en algunas ocasiones durante el reinado de Felipe II sin que sus atribuciones se vieran alteradas. De esta forma, en 1.593, Felipe II suprimió las figuras de los Contadores Mayores y sus Tenientes, creando para sustituirlos el Consejo de Hacienda agregando al mismo las dos antiguas Contadurías Mayores de Cuentas y el antiguo Tribunal.

Durante el reinado de Felipe III se crearon tres Tribunales de Contadores con sedes en las ciudades de México, Lima y Bogotá al tiempo que se aprobaron las Ordenanzas para el funcionamiento de los mismos.

---

<sup>6</sup> En la edición de las III Jornadas sobre el Control de la Actividad Financiera de la Administración Pública, celebradas en 1.978 y publicadas por el Instituto de Estudios Fiscales, bajo el título "El control del gasto público", se recoge en su portada una fotografía de la Iglesia de San Francisco en la que, según se explica en el citado libro, se reunieron las Cortes de Palencia en 1.313 -y no en 1.286 como se recoge en la cita utilizada por Velarde- bajo el reinado de Alfonso XI, acordándose en ellas, *"Otro sí ordenaron (las Cortes) que daqui adelante nos (el Rey) con los consejeros partamos las rentas ciertas que el Rey debe aver e los pechos foreros en tal manera por que daqui adelant non echemos pecho alguno dasaforado"*.

<sup>7</sup> En Velarde (1.996, pág. 39).

<sup>8</sup> Esta autora toma como fuente el libro de Daniel de Linos Lage: *Mi paso por el Tribunal de Cuentas*. Edición del propio autor.

En 1.602 se reunió en una sólo institución al Consejo de Hacienda y a la Contaduría Mayor mientras que Felipe V decidió en 1.718 suprimir la Contaduría Mayor, sustituyéndola por una Contaduría General Fiscal.

A pesar de la antigüedad de los órganos de control, tal y como subrayaba Canga Argüelles para el caso de España y sin olvidar cuantos precedentes acabamos de resumir, en general se acepta que la necesidad de establecer un control sobre la gestión y resultados derivados de la distribución de los gastos públicos, parecía haberse hecho explícita en la obra del francés Montesquieu. La influencia de este autor a través de su defensa de la separación de poderes que garantizase un equilibrio entre los mismos, mediante la confluencia de pesos y contrapesos en el conjunto del sector público, hizo necesaria la aparición, por una parte, de la institución del Presupuesto y por otra, del control de los resultados conseguidos por éste a través de los tribunales de cuentas.

## 2.2 La influencia del pensamiento liberal.

En España fue la Constitución de 7 de Julio de 1.808, conocida como Constitución de Bayona, la que recogió la institución del Presupuesto con carácter trienal, este hecho fue ratificado cuatro años después por la Constitución de Cádiz.

Esta Carta Magna, la Constitución de 19 de Marzo de 1.812, establecía en un primer momento una Contaduría Mayor de Cuentas modificada posteriormente por el Reglamento de 7 de Agosto de 1.813, que la convertiría en una oficina nueva sometida en última instancia, a control por las Cortes. Con el regreso de Fernando VII del exilio en 1.814, la Contaduría, con un funcionamiento ajustado a los principios de la monarquía absolutista, recibió la nueva denominación de Tribunal Mayor de Cuentas suprimiéndose el adjetivo mayor en los gobiernos liberales que sucedieron a la Corona absolutista.

En opinión de Artola (1.988, pág. 226), la Revolución Liberal originó:

*“Por una parte, la preocupación por el control (de la hacienda); el individuo que no siente protegidos sus derechos si no hay una garantía de ellos, en ese caso, paga, pero reclama el derecho a controlar el uso que se hace del dinero que se obtiene de sus aportaciones fiscales. La respuesta a esta demanda es la aparición en la historia del concepto y de la realidad del presupuesto”<sup>9</sup>.*

Inicialmente el control por el Parlamento fue de carácter financiero, ejerciéndose de manera específica y anual mediante el voto de la Ley de Presupuestos. El primer documento que puede conceptualizarse como Presupuesto moderno fue impulsado por López Balles-

<sup>9</sup> Lo que aparece entre paréntesis es nuestro.

teros en 1.828, quien además, decretó la anualidad del mismo<sup>10</sup> refrendada por la Constitución de 1.837<sup>11</sup>.

Bajo la influencia de López Ballesteros<sup>12</sup> y sancionado por la Real Cédula de 10 de Noviembre de 1.828, se creó el Tribunal Mayor de Cuentas<sup>13</sup>. No obstante, como señala el profesor Velarde (1.997, pág. 26), lo realmente novedoso de esta institución fue su nombre, puesto que se tiene noticia de la existencia de una institución similar en tiempos de Pedro I de Castilla (s. XIV).

Con la Real Cédula, se pretendía que *“se diera al Tribunal de Contaduría mayor de Cuentas la planta, jurisdicción y autoridad que es precisa para exigir, examinar, aprobar y finiquitar las que en cualquier concepto correspondan a mi Real Hacienda o al Estado”*.

El artículo 1 establecía que *“habrá en la corte una Autoridad especial y superior que se titulará Tribunal mayor de Cuentas, el cual dependerá inmediatamente del Ministerio del Despacho de hacienda, por quien se le comunicarán las órdenes respectivas á los objetos de su atribución”*.

Según el artículo 3, *“El Tribunal que ahora se establece tendrá los dos conceptos de Autoridad gubernativa y judicial”*. Según se desprende del resto del articulado, la autoridad gubernativa se refería, bien al gobierno de la propia institución, o bien a la autoridad que se desprende de ser este Tribunal parte de la propia Administración de la Corona. Por su parte, la autoridad judicial parecía referida inequívocamente a la potestad de actuar como Tribunal propiamente dicho. El mismo artículo 3 establecía en su párrafo final que el Tribunal, *“Conocerá también en este concepto de las apelaciones que se interpongan conforme à derecho de las providencias judiciales que dieren los Juzgados de Hacienda en materia de cuentas cobranza de alcances y sus incidencias”*.

El artículo 4 determinaba la composición del Tribunal, según el cual en concepto de autoridad gubernativa tendría un Presidente, tres Ministros Contadores mayores, un Fiscal de Contabilidad y un Secretario; y en concepto de autoridad judicial, el mismo Presidente, un Ministro togado de los tres Contadores mayores y un Fiscal togado.

El Capítulo II de la Real Cédula se dedicaba a especificar las facultades y obligaciones del Tribunal en su consideración de autoridad gubernativa, así, en el artículo 13, se esta-

---

<sup>10</sup> Cfr. Velarde (1.997, pág. 25).

<sup>11</sup> La fecha de 1.828 no coincide con la de 1.850 ofrecida por Gutiérrez (1.993a).

<sup>12</sup> López Ballesteros desempeñaba el cargo de Secretario de Estado y del Despacho Universal de la Hacienda.

<sup>13</sup> Artola (1.988, pág. 227), en referencia a lo establecido por la Constitución de Cádiz en materia del control por el Parlamento escribe:

*“El sistema de control, inicialmente, como era lógico, fue confiado a la asamblea representativa. En los primeros años de aplicación del sistema presupuestario, las propias Cortes examinaron la liquidación del presupuesto (...) sin embargo, rápidamente se puso de manifiesto que las Cortes no eran el órgano adecuado para realizar esa función y se crearon los Tribunales de Cuentas”*.

blecía en su apartado 9º que entre las facultades del Tribunal está la de *“Proponerme las variantes ò reformas que considere oportuno establecer en el sistema general de cuenta y razon de mi Real Hacienda, ò en particular de cualquiera de sus ramos”*.

Como consecuencia de esta función consultiva que tiene establecida el Tribunal, parece que formaría parte del gobierno de la Corona, al menos en el desempeño de una función de asesoramiento.

Por su parte, el párrafo 21º del citado artículo determinaba la obligación de presentar mensualmente un informe al Ministro de Hacienda en el que *“se manifieste el número de cuentas que resultaron existentes en fin del mes anterior: las recibidas en aquel á que se refiera: las examinadas, aprobadas y finiquitadas durante él; y las que quedan pendientes para el siguiente; haciendo en ellas las observaciones oportunas, para poder graduar si procede ó no con actividad”*.

El Capítulo III se dedicaba a establecer la jurisdicción y facultades del Tribunal, considerado como Autoridad judicial. Según el artículo 17, el Tribunal conocería privativamente y con inhibición del resto de los tribunales tanto de la rendición de cuentas a que se refiere la Real Cédula cuanto de *“los delitos de infidencia, falsificación ó alteración de documentos, abuso de caudales afectos a mi Real Hacienda ó del Estado y cualesquiera otros que resulten de las cuentas, y en que aparezca dolo ó malversación”*.

El párrafo 3 del mismo artículo reconocía al Tribunal la potestad de proceder ejecutivamente contra quienes resulten deudores de la Real Hacienda, hasta conseguir que sean reintegradas las cantidades oportunas.

El artículo 24 disponía que *“Las facultades y obligaciones del Ministro y Fiscal togados, y de los subalternos del Tribunal, considerado como Autoridad judicial, serán las mismas que con arreglo á las leyes y práctica forense corresponden á los Ministros, Fiscales y Empleados de los demás Tribunales superiores de la Corte”*.

El procedimiento contradictorio contra las actuaciones de los miembros del Tribunal parecía establecerse en el artículo 67 según el cual, *“Las contestaciones que se dieran á los reparos, y los documentos que nuevamente se presenten para su justificación, se unirán á la cuenta, y se procederá á su examen en los términos que quedan expresados en los artículos anteriores”*.

Con respecto a las actuaciones del Tribunal, el artículo 88 disponía que *“Sin embargo de lo que se previene en el artículo anterior, si el Tribunal viese en algún caso que es perjudicial á mi Real Hacienda el que el importe de los alcances a su favor permanezca en poder de la persona que dió las cuentas para comprenderlo en las sucesivas, podrá disponer que esta los satisfaga inmediatamente, tanto para evitar que se abuse de estos caudales, como para facilitar el puntual pago de las obligaciones de aquella”*.

El Capítulo V llevaba por título: *“Del modo de proceder en la cobranza de los alcances que resulten á favor de mi Real Hacienda, y en el reintegro de las cantidades asi de caudales como de efectos que se hayan entregado indebidamente”*; de entre sus artículos podemos resaltar el artículo 90, según el cual *“La cobranza de los alcances que por resulta del examen de las cuentas aparezca en favor de mi Real Hacienda, y el reintegro de las cantidades asi de caudales como de efectos que según*

*la declaración del Tribunal se hubiesen entregado indebidamente, será siempre considerado como asunto gubernativo, y sólo pasará á la clase de judicial cuando apurados todos aquellos medios sea preciso recurrir á estos según queda dicho en el artículo 3”.*

Por otra parte, el artículo 92 recogía la posibilidad de plantear el contencioso, así, *“Si las corporaciones ó personas obligadas á reintegrar por los motivos que quedan expresados, no se aquietasen con las providencias gubernativas o judiciales, y pretendiesen se les oigan en juicio contencioso sus excepciones y defensas, dirigirán su solicitud al Tribunal mayor de Cuentas, á quien privativamente corresponde su determinación, para que resuelva lo que estime justo en los términos y con las prevenciones que quedan hechas en el artículo 14”.*

En el Título Tercero del Capítulo citado, y que llevaba por título: *“De las penas en que incurran los que estando obligados a rendir cuentas no las presenten en el tiempo prevenido, los que las presenten con defectos que no constituyen delito, y los que incurren en él”*, se establecía el régimen sancionador que aplicaría el Tribunal.

En resumen, si en el contexto de la fundamentación del estado absoluto nació en 1.592 el Consejo de Hacienda, encargado de un control de cuentas en las que se confundían en un todo las partidas propias de la Corona con las del Estado, la ideología liberal, como señalábamos al comienzo de este apartado, rompe con la tradición absolutista instituyendo el Tribunal de Cuentas dependiente de las Cortes. Estas medidas fueron a su vez recogidas en el artículo 58.5 de la Constitución de 1.868 según el cual, *“Además de la potestad legislativa, corresponde a las Cortes: nombrar y separar libremente los ministros del Tribunal de Cuentas del Reino, sin que el nombramiento pueda recaer en ningún senador o Diputado”*. El control de los recursos administrativos por la Hacienda era, de esa forma, más viable.

### 2.3. La Restauración.

De este periodo cabe destacar la etapa comprendida entre la pérdida de las últimas colonias y el denominado ‘desastre de Annual’, en la que se aprobaron diferentes normas relativas al funcionamiento de la Administración Española. En lo que se refiere a la materia que nos ocupa caben señalar las siguientes:

1. La Reforma de la Administración Militar, básicamente mediante la Ley de 15 de Mayo de 1.902 según la cual el Gobierno procedería a reorganizar, con el personal que constituía el Cuerpo Administrativo del Ejército, los Cuerpos de Intendencia e Intervención, con independencia absoluta uno del otro y con escalas separadas.
2. El Proyecto de Ley de González Besada de 12 de Abril de 1.909 que regulaba la Intervención General de la Administración del Estado.
3. La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de Julio de 1.911, también denominada Ley Cobián-Rodríguez.

La legislación en materia de contabilidad y administración de la Hacienda Pública llegó a tener, siguiendo a Gutiérrez (1.993a, pág. 153), carácter de “*superley*” como lo constatan las opiniones de importantes personalidades de la política del momento y que Gutiérrez recoge en su obra.

#### 2.4. La Dictadura de Primo de Rivera.

Según Gutiérrez (1.993a, pág. 167), la Dictadura:

*“Rompió con el modelo que, establecido por las Cortes de Cádiz, en 1.812, había permanecido, en esencia, vigente durante más de un siglo y que se fundamentaba en la coexistencia de dos órganos: el Tribunal de Cuentas, sucesor a partir de 1.870 de la Contaduría Mayor de Cuentas (...) y la Intervención General de la Administración del Estado, que a partir de la indicada fecha de 1.812, había tenido como antecesores a las Contadurías Generales de valores y de Distribución, la Contaduría General del reino y la Dirección General de Contabilidad”.*

El órgano de control único, que recibió el nombre de Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, fue creado por Real Decreto de 19 de Junio de 1.924 y desarrollado por el Reglamento de 3 de Marzo de 1.925.

En opinión de Gutiérrez<sup>14</sup>, las razones en las que se fundamentaba la creación del órgano de control único estaban:

- 1) En la falta de independencia del Tribunal de Cuentas del Reino.
- 2) En la falta de libertad de la Intervención General de la Administración del Estado.
- 3) En la duplicidad de funciones que realizaban diferentes órganos interventores como la Intervención Civil de Guerra y Marina y del Protectorado de España en Marruecos.

El nuevo órgano, el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, estaba compuesto:

##### I. *Para sus funciones ejecutivas:*

- a) De un Presidente, Interventor General de la Administración del Estado. Un Magistrado de Cuentas de primera clase, Censor. Magistrados de Cuentas de primera, segunda y tercera clase. Jueces de Cuentas de primera, segunda y tercera clase. Un archivero-bibliotecario.

---

<sup>14</sup> Cfr. Gutiérrez (1.993a, pág. 171).



- b) De los delegados-Interventores para el ejercicio de la fiscalización de todos los Centros y dependencias ministeriales donde se liquidaran o reconocieran derechos y obligaciones del Estado.
- c) De un cuerpo auxiliar formado por oficiales de primera, segunda y tercera clase.

## II. *Para sus funciones asesoras de las Cortes:*

Además del Cuerpo citado en el párrafo anterior el Tribunal se compondría de una representación de la masa ciudadana contribuyente, formada por dos delegados y un suplente, nombrados por cada una de las agrupaciones de Corporaciones oficiales siguientes: Cámaras de Comercio, de la Industria, Agrícolas, de la Propiedad, Asociaciones Profesionales Liberales y Asociaciones Obreras (artículo 18. II del Real Decreto de 19 de Junio de 1.924). En opinión de Albiñana<sup>15</sup>:

*“Así se pudo exponer en el preámbulo de la disposición (...) que un aspecto de la reforma consistía en ‘dar franca y amplia hospitalidad a la crítica ciudadana en la labor económica del Poder Ejecutivo’”.*

Después de la dimisión del General Primo de Rivera y tras asumir la Presidencia del Gobierno por encargo de Alfonso XIII, el general Berenguer, uno de sus primeros actos fue la promulgación del Real Decreto-Ley de 4 de Febrero de 1.930, mediante el cual se suprimía el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública y la Dirección General de Tesorería y Contabilidad (que había sustituido a la Dirección General del Tesoro) y se restablecían el Tribunal de Cuentas, la Intervención General de la Administración del Estado y la Dirección General del Tesoro, con las funciones que tenían atribuidas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto de 19 de Junio de 1.924.

## 2.5. La Segunda República.

Tras el triunfo republicano en las Elecciones Municipales del 12 de Abril de 1.931, pese a que de las citadas Elecciones no podía derivarse un cambio en la forma del Estado, la República fue proclamada el 14 de Abril en las ciudades de Eibar, Barcelona y San Sebastián. Ese mismo día, Alfonso XIII abandonó Madrid camino del exilio. El 9 de Diciembre de 1.931 se aprobó la Constitución Republicana cuyo artículo 109 establecía:

---

<sup>15</sup> Citado por Gutiérrez (1.993a, pág. 191), refiriéndose a la obra de Albiñana García-Quintana: “El Control de la Hacienda Pública en España”, en El Control de la Hacienda Pública. E.d. RIALP, Madrid, 1.971.

- 1) Las cuentas del estado se rendirán anualmente y serán censuradas por el Tribunal de Cuentas de la República.
- 2) El Tribunal de Cuentas de la República es el órgano fiscalizador de la gestión económica. Dependerá directamente de las Cortes y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el conocimiento y aprobación final de las cuentas del Estado.

Su organización, competencias y funciones, serían reguladas por una ley especial. Por su parte, el artículo 120 establecía que sus conflictos con otros organismos serían sometidos a la resolución del Tribunal de Garantías Constitucionales. Este Tribunal fue introducido en el Texto Constitucional siguiendo el modelo kelseniano que se establecía en la Constitución Austríaca. El Tribunal de Garantías Constitucionales estaba encargado de vigilar la constitucionalidad de las leyes, de garantizar los derechos fundamentales mediante el recurso de amparo, así como de resolver conflictos entre los diferentes centros de poder territoriales.

La exigencia constitucional del artículo 120 de la Constitución de 1.931 fue llevada a cabo por la Ley de 29 de Junio de 1.934 del Tribunal de Cuentas de la República, desarrollada a su vez por el Reglamento de 16 de Julio de 1.935.

La Ley definía al Tribunal de Cuentas de la República como el órgano al que, con jurisdicción especial y privativa, se encomendaba la fiscalización de la gestión económica de la Administración Republicana. Se le incluía dentro de la categoría de los Tribunales Supremos y contra sus resoluciones no se daba recurso alguno.

El nombramiento y la separación del Presidente, Ministros y Secretario General correspondía a las Cortes, a propuesta de la Comisión que determinase su Reglamento, o a su Comisión Permanente cuando las sesiones estuvieran suspendidas o la Cámara disuelta.

## 2.6. El Régimen de Franco.

Finalizada la Guerra Civil, el ministro, José Larraz, publicó el 4 de Agosto de 1.940 un *"Resumen provisional sobre evolución de la Hacienda"*. En uno de los extremos de este informe se hace referencia a la necesidad de restaurar el Tribunal de Cuentas con las modificaciones que fuesen necesarias para aumentar su eficacia<sup>16</sup>.

La primera norma referente al Tribunal de Cuentas fue el Decreto de 25 de Octubre de 1.946 por el que se restablecía y se nombraba con carácter interino, a su Presidente, a los Ministros y al Fiscal. Este Decreto Ley fue completado por otro de fecha 31 de Enero de 1.947 mediante el cual se establecían normas transitorias para su actuación.

El Decreto de 1.946 disponía que el funcionamiento del Tribunal de Cuentas vendría establecido por los preceptos contenidos en la ley republicana de 1.934 en tanto no se opusieran a la Organización del Estado y a las leyes vigentes.

<sup>16</sup> Cfr. Gutiérrez (1.993a, pág. 259).

Por su parte, el decreto de 31 de Enero de 1.947 pone de manifiesto la necesidad de aumentar los recursos materiales y humanos del Tribunal para que pudiese realizar las funciones que la ley le otorgaba.

Según Gutiérrez (1.993a, págs. 260 y 261),

*“En ambos Decretos-leyes la demora en la promulgación de una Ley del Tribunal de Cuentas que se acomodase a la estructura económico-administrativa del estado se justificaba, al menos en parte, en que la referida Ley del Tribunal debería acomodarse a las directrices que marcara la nueva Ley de Administración y Contabilidad, sometida a estudio y preparación de los Órganos técnicos del Estado. Lo cierto es que la nueva Ley del Tribunal de Cuentas no se promulgaría hasta siete años más tarde, el 3 de Diciembre de 1.953, y que la reiteradamente anunciada Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública no llegaría a promulgarse durante los años de la vida del Régimen”.*

Durante los años del quinquenio 1.951-1.956 se aprobaron diversas normas referentes a la vida administrativa del Régimen, de entre las que hay que destacar la Ley de 3 de Diciembre de 1.953 sobre organización, funciones y procedimientos del Tribunal de Cuentas cuyo objetivo era sistematizar la legislación fraccionada promulgada a partir de 1.946, complementarla y coordinarla con la anterior.

La Ley atribuía al Tribunal de Cuentas, la superior fiscalización económica de los hechos realizados en ejecución de la Ley de Presupuestos y demás de carácter fiscal. Asimismo, la citada Ley otorgaba al Tribunal la categoría de Tribunal Supremo, con jurisdicción especial y privativa, pues contra sus resoluciones en casación y en revisión, no se daba recurso alguno, y disponía que el Tribunal ejercería las funciones que le eran propias, con independencia de las Cortes y de la Administración<sup>17</sup>.

### 3. EL CONTROL EXTERNO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1.978.

#### 3.1. Introducción.

La Institución Superior de Auditoría o Fiscalización del Estado recibe actualmente en España el nombre de Tribunal de Cuentas del Reino. Su existencia está recogida en el artí-

---

<sup>17</sup> Gutiérrez (1.993a) señala en su obra, la necesidad de dejar constancia del error en que incurría la ley al incluir entre las funciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas la referente al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado. Citando a Fábregas del Pilar, señala que:

*“No es exacto, aunque lo diga la Ley, que la función que ejerce respecto a la Cuenta General del Estado sea jurisdiccional. Y digo que no es exacto porque su examen no le conduce a formular un fallo para aprobarlas, repararlas, o desaprobarlas, ya que esta facultad corresponde a las Cortes, según el artículo 79 de la Ley de Contabilidad”.*

culo 136 de la Constitución vigente según el cual, *“El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público”*. La labor del Tribunal de Cuentas debe estar orientada en todo momento por el artículo 31, párrafo 2º de la Constitución de 1.978 (perteneciente al Título I, Capítulo II, Sección 2ª). El artículo fue introducido en esta Ley Fundamental a partir de una enmienda presentada por el profesor Fuentes Quintana y en su redacción final se establece que *“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución corresponderán a criterios de eficiencia y economía”*<sup>18</sup>.

### 3.2. La independencia del Tribunal de Cuentas.

En el Boletín Oficial de las Cortes de 5 de Enero de 1.978, se publicó el texto del Anteproyecto Constitucional y concretamente en su artículo 127.1, se establecía que:

*“El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y de las Comunidades Autónomas así como del sector público de ambos. Dependerá directamente de las Cortes y ejercerá funciones por delegación de ellas”*.

En el apartado 2 del mismo artículo, se añadía:

*“Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán anualmente y serán censuradas por el Tribunal de Cuentas. Este, sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos, remitirá a las Cortes un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidad ministeriales en que, a su juicio, se hubiese incurrido”*.

Según el profesor Velarde (1.996a, pág 45), esta disposición acabó transformándose (tras una serie de alteraciones realizadas en la Ponencia del Congreso y del Dictamen de la Comisión de asuntos Constitucionales), en el artículo 136.1 y 2 de la Constitución de 1.978.

La independencia del Tribunal de Cuentas con respecto a la Administración se pretende garantizar por su adscripción a las Cortes Generales<sup>19</sup>. Este Tribunal fue creado por la Ley 2/1.982 de 12 de Mayo<sup>20</sup> Orgánica del Tribunal de Cuentas aunque su funcionamiento no

<sup>18</sup> El artículo 103.1 de la Constitución de 1.978 también hace referencia al requisito de la eficacia, en los siguientes términos:

*“la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al derecho”*.

<sup>19</sup> Sus miembros son elegidos por las dos Cámaras en la forma dispuesta por el artículo 30 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

<sup>20</sup> BOE nº 121 de 21 de Mayo.

se estableció hasta la aprobación de la Ley 7/1.988 de 5 de Abril<sup>21</sup> de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Con carácter general, se suelen citar una serie de condiciones que garantizan la independencia de los miembros de las entidades fiscalizadoras superiores. De entre ellas podemos destacar: a) en el caso de designación por el Gobierno, el nombramiento del presidente de la entidad fiscalizadora superior o de alguno de sus miembros por el rey o por el Presidente de la República; b) en el caso de nombramiento por el Gobierno, el carácter vitalicio del cargo de presidente o de los miembros, la limitación de las causas de su cese a una petición del Parlamento o el nombramiento compartido con otras instituciones. Con frecuencia, los miembros de las entidades fiscalizadoras superiores poseen además el mismo estatuto que la normativa concede a los jueces.

Según Lozano (1.996, pág. 61),

*“(...) la inclusión de los Órganos de Control Externo (OCEs) en la órbita parlamentaria (manifiesta) la necesidad de ‘sacar’ al Tribunal de Cuentas de su tradicional encuadramiento en la esfera de influencia del Gobierno. Se puede afirmar (con algunas excepciones que confirman la regla) que el TCU<sup>22</sup> ha sido, hasta 1.982 (...) un órgano que dependía y estaba estrechamente vinculado al Gobierno. La inclusión en la órbita parlamentaria del OCE asegura, por lo pronto, la separación orgánica y elimina posibles interferencias de carácter funcionarial o corporativista.*

*Pero esta primera justificación, de carácter histórico no es suficiente en sí misma, sino que debe de apoyarse además en otro orden de factores, máxime con la actual democracia caracterizada como un Estado de partidos donde no existe una neta separación entre Gobierno y Parlamento. Es decir, la gran ligazón entre el partido o partidos políticos que apoyan al gobierno y la presencia en éste de los líderes de aquellos, produce una cierta identificación entre ambos órganos, por lo que se hace necesario dotar al OCE de unas garantías adicionales que le permitan fiscalizar las cuentas públicas sin interferencias políticas. En este sentido cobra peso la consideración de que la independencia no se obtiene por una determinada adscripción a un órgano, sino por las garantías que rodean a la misma, es decir, la independencia no se obtiene tanto por la separación orgánica, como por el establecimiento de garantías adecuadas”<sup>23 24</sup>.*

<sup>21</sup> BOE nº 84 de 7 de Abril.

<sup>22</sup> La abreviatura corresponde al término, Tribunal de Cuentas.

<sup>23</sup> Lozano (1.996, pág. 61) continúa señalando que

*“Para algún sector doctrinal (Alvarez Bonald) la existencia de una serie de relaciones entre los OCEs y el Parlamento (como por ejemplo la elección por este último de los miembros de los primeros, la iniciativa fiscalizadora que se reconoce a las Asambleas Legislativas, la presentación de los informes ante el Parlamento, etc, etc...), supone la reproducción del juego de las mayorías y minorías existente en la Asamblea legislativa, lo que implica trasladar el ámbito de dependencia legislativa de la entidad fiscalizadora superior, de un lugar a otro. Si antes se ubicaba el OCE en el Gobierno, ahora se coloca en el Parlamento, lo que aparentemente da lugar a una mayor independencia, pero internamente dicha nueva adscripción no implica diferencias substanciales, ya que el Parlamento y, en consecuencia, el órgano de control están controlados por el partido o coaliciones políticas que apoyan al Gobierno. En otras palabras, el OCE vendría a ser una reproducción del juego de las mayorías y minorías existente en el seno de la Asamblea lo que equivaldría al correcto desempeño de su función”.*

<sup>24</sup> Hervás (1.980, pág. 8), refiriéndose al control ejercido por el Parlamento, afirma:

### 3.3. La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

El Proyecto de Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas fue publicado en el Boletín Oficial de las Cortes de 21 de Febrero de 1.980<sup>25</sup>. En su tramitación ante las Cortes se le presentaron 251 enmiendas. Una vez designada la Ponencia por la Comisión Constitucional, aquella elevó a la Mesa de la Cámara Baja el correspondiente Dictamen junto con las enmiendas y votos particulares realizados. El Proyecto fue presentado al Pleno de la Cámara y debatido durante las sesiones de los días 23, 24 y 25 de Febrero de 1.982<sup>26</sup>.

Una vez superado el primer trámite parlamentario, el texto pasó a la Comisión de Economía y Hacienda del Senado donde fueron introducidas 132 enmiendas que se debatieron en la Sesión Plenaria del Congreso de los Diputados del día 27 de Abril de 1.982<sup>27</sup>.

---

*“Respecto del control que pueda ejercer, no sólo se plantean problemas de deficiencias técnicas, sino el hecho, común al parlamentarismo occidental, de que los Gobiernos tienen mayorías en las Cámaras. La consecuencia es que el control sólo se ejercerá por el electorado cada 4, 5 o 6 años, que decidirá quien va a gobernar pero, en ningún caso, cómo se va a gobernar”.*

<sup>25</sup> Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A, nº 120-I, de 21 de Febrero de 1.980.

<sup>26</sup> Vid. Alabau i Oliveras (1.990, pág. 38).

<sup>27</sup> Durante los dos años que duró la tramitación del Proyecto de Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, se introdujeron los siguientes aspectos sobre el texto presentado por el Gobierno:

Las modificaciones introducidas en el Congreso de los Diputados, fueron entre otras, las siguientes:

- a) Reconocimiento de la existencia de órganos fiscalizadores en las Comunidades Autónomas.
- b) Que correspondiera a este Tribunal, la fiscalización de las subvenciones y ayudas concedidas por el Sector Público y recibidas por personas físicas o jurídicas.
- c) Autonomía financiera del Tribunal de Cuentas, lo cual se traducía en la elaboración propia de sus Presupuestos.
- d) El ejercicio del control desde el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía. El control se ejercería no sólo sobre los gastos sino también sobre los ingresos públicos, aunque el ejercicio de este último control es mucho menos intenso.
- e) Elevación de los informes de las fiscalizaciones a las Cortes Generales.
- f) Creación de la Sección de Fiscalización dentro del Tribunal. Esta función fiscalizadora tendrá carácter externo, permanente y consuntivo. Sobre este carácter consuntivo volvemos más adelante. Con respecto al carácter consuntivo de las funciones del Tribunal de Cuentas recogido en el apartado f), señalaremos que este carácter consuntivo, significa que el Tribunal opera sobre la gestión realizada. La posibilidad de que las competencias del Tribunal de Cuentas se extendieran a la realización del control previo fue objeto de un vivo debate durante la discusión del proyecto de su Ley Orgánica. La tesis partidaria de que el Tribunal de Cuentas se ocupase tanto del control “a priori” como “a posteriori” quedó derrotada, finalmente, por un estrecho margen.
- g) El número de miembros quedó establecido en 12 y se llamarían Consejeros, en lugar de Magistrados como inicialmente se recogía en el texto presentado por el Gobierno.

## 4. LAS FUNCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS.

### 4.1. Las funciones fiscalizadora y jurisdiccional.

La ideología liberal plasmada en el texto constitucional de 1.812, impulsó inicialmente el control del presupuesto administrado por el Ejecutivo por los propios miembros del Parlamento. No obstante y según se ha señalado, la magnitud de las cuentas públicas junto a los conocimientos técnicos exigidos para su interpretación, justificaron en aras de una mayor agilidad del proceso fiscalizador, que dicha tarea se realizase por la Contaduría Mayor de Cuentas –primera denominación que recibió el órgano de control o por el Tribunal Mayor de Cuentas tras el regreso de Fernando VII; estos órganos actuarían en adelante, por delegación de las Cortes.

De alguna forma relacionado también con la factibilidad del control del gasto público por el Poder Ejecutivo, hemos de resaltar que a comienzos del siglo XX las funciones atribuidas al Estado se aproximaban altamente a las del estado mínimo smithiano. Por esta razón, Hervás (1.980, pág. 8) señala de qué forma la capacidad de fiscalización que el Parlamento pudo tener en el estado liberal,

*“se resquebrajó como consecuencia de las dos guerras mundiales y de la grave crisis del capitalismo clásico de 1.929, que darían lugar a la formulación de los teóricos neocapitalistas. La Administración deja de inhibirse respecto del contexto socio-económico en que está inmersa y asume la ingente tarea de su reordenación, con unos objetivos claramente definidos, que van mucho más allá del ‘laissez faire’<sup>28</sup>. Además, y como consecuencia de las graves perturbaciones ocasionadas por las crisis*

- 
- h) El sistema de elección de los Consejeros por las Cortes sería mediante votación para la que se exige una mayoría cualificada de tres quintos. La duración de su mandato sería de 9 años, siendo elegidos de entre determinados funcionarios y profesionales con al menos quince años de ejercicio profesional.
  - i) Posibilidad de que los diputados y senadores que reuniesen las condiciones, pudieran ser elegibles, habiendo de renunciar a su escaño antes de la toma de posesión.
  - j) Extensión a las Cortes y a los Parlamentos de las CC.AA. de la posibilidad de impulsar de oficio el procedimiento de fiscalización.

De las modificaciones introducidas en el trámite del Proyecto de Ley en el Senado, cabe mencionar las siguientes modificaciones:

- 1) Extensión de la fiscalización no únicamente a las cuentas del sector público, sino también a su gestión.
- 2) Sistema de elección de los consejeros: 6 por el Congreso y 6 por el Senado.
- 3) Que las resoluciones en los procesos judiciales iniciados por el Tribunal de Cuentas, sean susceptibles de recurso de casación y revisión ante el Tribunal Supremo.

<sup>28</sup> A este respecto, el profesor Velarde (1.996b, pág. 371), ha señalado:

*“(…) el Estado, al mismo tiempo, es responsable de la buena marcha del conjunto de la situación económica del país. A partir de las Constituciones de Querétaro (1.917) y Weimar (1.919) esto incluso se consagró en los textos legislativos básicos”.*

*económicas de carácter cíclico, la Administración fija, como una de las tareas principales, la de actuar sobre las causas de las crisis y no sobre sus consecuencias (...)*

*Ante esta perspectiva es fácil comprender la inevitable crisis de los controles tradicionales de la Administración ejercidos por los Parlamentos y los Tribunales, así como el control financiero interno ejercido a priori, que se cohonestaba mal con una Administración programadora que apunta a la consecución de resultados, es decir, que no importa tanto quién gasta, sino qué gasta”.*

Consciente de esta realidad, en la Constitución Española de 1.978 el Tribunal de Cuentas se puede concebir, por tanto, como un “*órgano auxiliar de las Cortes Generales*”. En este sentido, actúa por ‘delegación’ de éstas ‘*en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado*’ (artículo 136.1 de la Constitución) y debe informar anualmente a las Cortes Generales (artículo 135.2).”

A partir del texto definitivo de la Ley Orgánica, las funciones del Tribunal de Cuentas son:

- a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público. Esa función fiscalizadora se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía<sup>29</sup>.
- b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos<sup>30</sup>.

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1.988, pone de manifiesto la naturaleza radicalmente diferente de las dos funciones encomendadas al Tribunal de Cuentas. Por una parte la fiscalizadora, sobre la que el Tribunal de Cuentas ha de rendir cuentas a las Cortes Generales y por otro lado la de enjuiciamiento de la responsabilidad contable, que en virtud del principio constitucional de unidad jurisdiccional y de la previsión del artículo 49 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTCu), queda sometido al Tribunal Supremo.

<sup>29</sup> Malavé (1.998, págs. 117 y 118) señala que en relación con la actividad de fiscalización del Tribunal de Cuentas y a la luz de la L.O.T.Cu., se debe considerar una clara línea divisoria entre, por una parte el control de legalidad como cierre del ciclo presupuestario (relacionado con el examen de la Cuenta General del Estado) y por otra, el control de eficiencia y eficacia en el uso y gestión de los recursos públicos. Esta autora asegura que lo anterior equivale a distinguir entre la fiscalización de regularidad de la fiscalización operativa y de procedimientos.

<sup>30</sup> Desde junio de 1.985 y julio de 1.987, respectivamente, el Tribunal de Cuentas también se encarga de la fiscalización de los gastos electorales y de la actividad económico-financiera de los partidos políticos. Aunque existen sutiles diferencias teóricas y prácticas entre los términos “*fiscalización*” y “*auditoría*”, se utiliza casi siempre el primero para referirse a los dos, dada la mayor amplitud del mismo.



No obstante, la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas (de la que derivaría su denominación de Tribunal), ha sido objeto de fuertes discusiones. Así, el profesor Velarde, recogiendo la opinión de Tomás Ramón Fernández Rodríguez<sup>31</sup> escribe que,

*“(…) en su versión inicial, el precepto (se refiere al artículo 136 de la Constitución de 1.978) eludió hacer referencia directa al término jurisdicción, que es el que tradicionalmente viene calificando a la institución y justificando la atribución a la misma del nombre de Tribunal. La expresión ‘sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos’, que se había tomado de la Constitución de 1.931 que en la Comisión de Asuntos Constitucionales del Congreso ... en virtud de una enmienda in voce presentada por el señor Fraga, se substituyó el ‘sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos’, por el actual ‘sin perjuicio de su propia jurisdicción’, que hace emerger otra vez a la superficie lo que siempre fue la función tradicional del Tribunal...”*

Fernando Pérez Royo (1.982, págs. 1.131 y ss.) ha señalado que en nuestro ordenamiento jurídico hay que advertir que, de las dos funciones esenciales que tiene encomendadas el Tribunal de Cuentas, esto es, la función de fiscalización y la jurisdiccional, prepondera la primera sobre la segunda. Entre los motivos que explican esta situación, se señala que la propia letra de la Constitución califica al Tribunal como *“supremo órgano fiscalizador ...sin perjuicio de su jurisdicción”*.

Por su parte, Sesma (1.996, pág. 107) señala que ha de tenerse presente que la obligación de seguir las observaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas en sus informes, tiene más un contenido moral que jurídico, pues su actividad tiene como objetivo el amplio campo de la gestión financiera más que la gestión individual y personalizada. Por tanto, concluye esta autora, debe entenderse que las observaciones del Tribunal de Cuentas obligan fundamentalmente a las instituciones o a los poderes en general, más que a una persona, entidad o departamento particular. Sin embargo, Sesma (1.996, pág. 108 y nota 74) afirma que el Tribunal de Cuentas tiene jurisdicción para conocer del *‘enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos’*, según señala el artículo 2.b de la LOTCu. Del tenor literal de este artículo parece derivarse que en caso de un uso inadecuado de los caudales públicos, se derivaría la responsabilidad de quienes los tuviesen a su cargo. Sesma señala que, si del examen de las cuentas se deduce la existencia de una responsabilidad contable, culposa y que ocasione un daño para la Hacienda Pública, si existe un interés directo en el asunto o se es titular de un derecho subjetivo relacionado en el caso o, si cualquiera de las Administraciones Públicas tiene una pretensión al respecto de la gestión financiera, podrá recurrirse ante la jurisdicción contable (debe entenderse que la autora se refiere al propio Tribu-

---

<sup>31</sup> Cfr. Velarde (1.996, pág. 45) en referencia a la obra de este autor: *Perfiles constitucionales del Tribunal de Cuentas*, en el volumen I de la obra preparada por la Dirección General de lo Contencioso del Estado, *El Tribunal de Cuentas en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.982, págs. 19-33 y especialmente las 22-30.

nal)<sup>32</sup>. En cualquier caso, reconoce que en el análisis de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, existen muchos aspectos polémicos entre los que resalta el que no se trata de una jurisdicción completa, pues contra sus resoluciones caben los recursos de revisión y casación ante el Tribunal Supremo, como así lo establece el artículo 49 de la LOTCu. Adicionalmente, no tiene reconocida potestad disciplinaria sobre su personal pero sí sancionadora para el caso de infracciones del deber de colaboración tal y como ha recogido el Código Penal de 1.995<sup>33</sup>.

## 4.2. La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas y la responsabilidad contable.

### 4.2.1. Los conceptos relevantes.

Hervas (1.980, pág. 29) haciendo referencia al trabajo de Mendizábal (1.965), señala que

---

<sup>32</sup> Hervas (1.980, pág. 15), se refiere al control de la responsabilidad personal señalando que corresponderá a los Tribunales de Justicia la determinación de las responsabilidades penales o civiles en las que se haya incurrido en la ejecución de un programa, aunque la responsabilidad contable pueda ser ejercida por el Tribunal de Cuentas. Por otra parte, afirma que corresponde a los órganos administrativos la determinación de la responsabilidad disciplinaria a la que hubiese lugar.

Sobre las finalidades de los Tribunales de Cuentas, el mismo autor ha señalado que éstas son tres:

1. Proteger los intereses de la colectividad al vigilar que los tributos obtengan la aplicación prevista.
2. Salvaguardar al administrador honesto, proclamando su actuación correcta y evitando que queden sometidos a presiones políticas.
3. Actuar como instrumento insustituible para depurar la estructura y funcionamientos de la Administración Pública.

Precisando sobre la labor jurisdiccional de los tribunales de cuentas, en otro lugar (pág. 33), afirma que éstos juzgan objetiva y no subjetivamente. Los tribunales de cuentas examinan la regularidad en la contabilidad y no la responsabilidad del contable. Para explicar esta diferencia, Hervas utiliza el siguiente ejemplo:

*"Supongamos el caso de un individuo que obtiene, fraudulentamente, un documento falso que prueba un servicio realizado; el contable pagará al presentársele este documento cuya falsedad no le compete descubrir; si se descubre después la falsedad, la contabilidad del contable es irregular, pero su responsabilidad está fuera de lugar. La función del Tribunal de Cuentas se limita a constatar esta irregularidad".*

Como veremos, la afirmación de Hervas realizada en 1.980, por tanto, antes de la aprobación de la LOTCu se refiere a un concepto de responsabilidad objetiva, totalmente opuesto a la responsabilidad subjetiva que establecería posteriormente la citada Ley Orgánica.

<sup>33</sup> Rodríguez Bereijo (1.993, pág. 31), señala que el propio Tribunal Constitucional en el ATC 982/1.986 se ha apoyado en el artículo 31.2 de la Constitución a fin de fundamentar la legitimidad constitucional que tiene el requerimiento de determinada información contable (concretamente los extractos de cuentas bancarias) por la IGAE a las entidades receptoras de subvenciones públicas. Ese mismo Tribunal rechaza que tal exigencia vulnere el derecho fundamental a la intimidad personal.

*“una perspectiva histórica muestra que la actividad de la Contaduría Mayor de Cuentas y del tribunal de oidores del Consejo de Hacienda se considera siempre como judicial. Los asuntos atribuidos al último se denominan en sus ordenanzas como “pleitos de justicia entre partes”. Las normas reguladoras de la Cámara de Comptos de Navarra insisten reiteradamente en que sus funciones consisten en la “administración de justicia”. Tanto estas instituciones como el Maestre Racional aragones, se configuran en todo momento como auténticos órganos judiciales. Por otra parte, el nombre de Tribunal que perdura hasta nuestros días, constituye también un indicio significativo, pero no concluyente, porque en nuestra historia jurídica son muchos los órganos administrativos que han recibido o reciben tal denominación: en la actualidad, por ejemplo, basta mencionar los económico-administrativos”.*

Las salvedades expresadas anteriormente por los autores citados, pueden aclararse a partir del estudio realizado por Rosiñol (1.994) de las sentencias dictadas por la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas<sup>34</sup>. A pesar de destacar la dificultad del estudio de esta materia, dada la falta de publicación sistemática y actualizada de estas sentencias, el autor estudia las mismas a partir del concepto de responsabilidad contable, puesto que la jurisdicción del Tribunal de Cuentas se concreta en el enjuiciamiento de este tipo de responsabilidad.

La definición de responsabilidad contable ha quedado establecida en el artículo 49.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTC). A partir de la citada formulación, para que exista responsabilidad contable han de darse las siguientes circunstancias:

1. Una infracción de la ley, aunque se restringe tal infracción a las infracciones de leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulten aplicables a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o entidades perceptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector público.
2. Que de la conducta detectada se derive un menoscabo efectivo de caudales públicos.
3. Que pueda probarse la existencia de una relación causal entre la infracción de la ley y el menoscabo.
4. Las pretensiones de responsabilidad contable se han de desprender de las cuentas que han de rendir las personas que tienen a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

En este caso, es necesario precisar lo que se incluye en el concepto de cuentas. Para ello y a partir del artículo 49.1 de la LFTC, han de considerarse las premisas siguientes:

---

<sup>34</sup> Leguina (1.995, pág. 187) señala que en lenguaje coloquial, a la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas se la suele llamar “Sala de Apelación”.

- a. El perjuicio económico se ha de desprender de las cuentas.
  - b. El términos “*cuentas*” se ha de entender en un sentido amplio, esto es, no resulta necesario que las cuentas estén reguladas, así lo establece la doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.
  - c. Se ha de haber producido una infracción de las normas que regulan el régimen presupuestario o de contabilidad.
5. El perjuicio para el erario público ha de ser consecuencia de una conducta dolosa, culposa o negligente grave. Este requisito no se exige hasta la aprobación de la LFTC, siendo su artículo 49 el que introduce de forma explícita el requisito de dolo, culpa o negligencia grave, en la realización de hechos que comporten responsabilidades contables para que se puedan originar este tipo de responsabilidades. La necesidad de la concurrencia de intencionalidad<sup>35</sup> es tan importante, que la misma se refuerza por la previsión de sobreseimiento de las actuaciones<sup>36</sup> cuando en el procedimiento, aunque se haya constatado la existencia de hechos que pueden comportar responsabilidad contable, no sea posible imputarlos a ninguna persona.

Para Vacas (1.994, págs. 29 y 30), la responsabilidad contable es un tipo autónomo y específico de responsabilidad en función de los tres elementos que la componen y que para este autor son, en primer lugar, el elemento subjetivo relativo al sector público y a los agentes del mismo que pueden dar lugar a un determinado ilícito contable; en segundo término, el elemento objetivo, derivado de las cuentas y de los caudales públicos supuestamente perjudicados y finalmente, el elemento formal, integrado por una serie de procedimientos residenciados en un orden jurisdiccional específico y, entroncados en el esquema jurisdiccional general, por vía de casación y revisión ante el Tribunal Supremo –e importa aquí resaltarlo ante la jurisdicción contencioso administrativa y no ante el orden jurisdiccional civil.

A la definición anterior Vacas (1.994) entiende que debe añadirse que el Tribunal Constitucional ha señalado, en Auto de 16 de Diciembre de 1.993 que “*la responsabilidad contable es una especie de responsabilidad civil*”; sin embargo, advierte que tal afirmación no debe extenderse más allá del contexto en el que la misma se realiza, a propósito de un recurso de amparo interpuesto –como señala el propio Tribunal Constitucional– con carácter prematuro, dada la temprana fase procesal de emisión de la decisión impugnada y a propósito también, de la diferencia que se hace en el Auto al que se refiere entre la responsabilidad penal y la responsabilidad civil.

---

<sup>35</sup> Este requisito está establecido en el artículo 49 de la LFTC.

<sup>36</sup> Recogido en el artículo 79.1.b) de la LFTC.

En todo caso, finaliza, debe tenerse presente que la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en Sentencia de 5 y 6 de Mayo de 1.994, puso de relieve que la responsabilidad contable tiene carácter patrimonial y es una responsabilidad de tipo reparador.

Por otra parte, y en el caso particular de las subvenciones concedidas por instituciones u organismos públicos, el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia número 25/1.992, de 29 de Octubre de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, trata un supuesto de falta de justificación de la inversión de fondos correspondientes a subvenciones concedidas por la Administración del Estado a una federación deportiva. Como señala Rosiñol (1.994, pág. 49), en esta Sentencia se intenta rebatir la idea sostenida por la parte apelante, consistente en que a los particulares preceptores de subvenciones no es de aplicación la normativa sobre responsabilidad contable, pues el procedimiento para la exigencia de responsabilidades contables está dirigido únicamente a quienes manejan caudales o efectos públicos.

En otro orden de cosas y según hemos señalado en el apartado cuatro, la responsabilidad contable sólo puede exigirse a las personas que pueden ser calificadas como cuentadantes según la terminología de la Ley General Presupuestaria. Según el Texto Refundido que regula la Ley General Presupuestaria tendrán el carácter de cuentadantes:

- A. Los funcionarios encargados de gestionar tanto ingresos y gastos, como otras operaciones propias de la Administración General del Estado.
- B. Los presidentes o directores de los organismos autónomos, sociedades estatales y otros entes que configuran el sector público.
- C. Los particulares que administran, recaudan o custodian fondos o valores del Estado.
- D. Los perceptores de subvenciones corrientes o de capital (éstas últimas según el artículo 49 de la LFTC).

Vemos que el tratamiento que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas da a la responsabilidad contable, comporta un notable giro respecto a la anterior concepción recogida entre otros, por autores como Hervas (1.980) a cuya obra nos hemos referido anteriormente. A partir de la LOTCu ya no se enjuician las cuentas sino que el objeto de los juicios serán las personas que han de rendir las cuentas. Así, Pascual Sala (1.983, pág. 524), antiguo presidente de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, escribe:

*“Hoy, tras la mencionada norma, puede decirse que las cuentas no se juzgan, sino, antes al contrario, los “enjuiciados”, son, precisamente, los contables, o, para ser más exactos, quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos”.*

#### 4.2.2. Los tipos de responsabilidad contable y los procedimientos de su exigencia.

La LFTC diferencia, dentro de la categoría general de responsabilidad contable, diversos supuestos como son los alcances, las malversaciones y otros casos innominados que se

definen por exclusión de los otros tipos. En esta Ley se asigna a los dos primeros supuestos un procedimiento concreto para depurar las responsabilidades contables, el procedimiento de reintegro por alcance, mientras que las responsabilidades contables que encajan dentro del tercer supuesto se prevé que se persigan mediante juicio de cuentas.

Los juicios de cuentas se originan a resultas de un procedimiento fiscalizador, frente a los de reintegro por alcance que se originan al margen de procedimientos de esta clase. La necesidad de un proceso fiscalizador previo al juicio de cuentas se recoge en el párrafo quinto del Fundamento Jurídico segundo de la Sentencia número 4/1.986 de 18 de Abril.

La definición del concepto de alcances se recoge en el artículo 72 de la LFTC, el cual parte de la consideración de los alcances como subtipos incluidos dentro del concepto de responsabilidad contable. Esta norma define los alcances mediante una lista de supuestos entre los que se encuentran:

- Los saldos deudores injustificados de una cuenta.
- La falta de numerario.
- La falta de justificación en las cuentas de los cuentadantes.

Ejemplos particulares de conductas que generan alcances son los siguientes<sup>37</sup>:

1. La existencia de mandamientos de pago sin justificar o mal justificados.
2. Mandamientos de pago no justificados en tiempo y forma.
3. Cantidades recaudadas no ingresadas.
4. Expedición y cobro, por parte del recaudador, de recibos falsos, de forma que se impide una posterior emisión y cobro de los correspondientes recibos verdaderos.
5. Recibos, facturas, pagarés y otros documentos similares correspondientes a pagos realizados y no contabilizados sin justificación. En este tipo de documentos se incluyen gastos de viaje, tanto dietas como otros gastos, sin que haya constancia de ningún tipo de rendición de cuentas.

En cuanto al concepto de malversación, su definición se establece a efectos de la jurisdicción contable, en el artículo 72.2 de la LFTC: “(...) se entenderá por malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo”.

La coincidencia de nombre y de definición entre la malversación contable prevista en el artículo 72.2 de la LFTC y la recogida por el Código Penal no nos ha de llevar a una identificación entre ambos conceptos, pues las consecuencias jurídicas que se desprenden de la

<sup>37</sup> Cfr. Rosiñol (1.994, pág. 71).

calificación penal y las que se aparejan a la calificación contable son radicalmente distintas. La primera comporta una sanción penal de privación de libertad e inhabilitación absoluta, mientras que la calificación contable supone únicamente el resarcimiento del perjuicio causado al Erario público valorado en términos monetarios.

Como señalábamos anteriormente, para depurar las responsabilidades contables incluidas en las categorías de alcances y malversaciones, existe el procedimiento de reintegro por alcance, el cual puede iniciarse a partir de una actuación fiscalizadora como consecuencia del ejercicio de la acción pública prevista en el artículo 73.3 de la LFTC, o incluso mediante una denuncia de acuerdo con el redactado amplio del artículo 46.1 de la LFTC.

Frente a este procedimiento, los juicios de cuentas se iniciarían a partir de alguno de los supuestos siguientes:

1. Juicios en que desembocan las piezas separadas mencionadas en el artículo 45 de la LFTC, seguidas a resultas de actividades fiscalizadoras.
2. Juicios en que desembocan los expedientes administrativos mencionados en el artículo 41 de la LOTCu. En este caso se pueden dar dos posibilidades:
  - 2.1. Que se trate de recursos ante la Sala del Tribunal de Cuentas contra resoluciones administrativas declarativas de responsabilidades contables.
  - 2.2. Que se trate de “*avocaciones*” de procedimientos administrativos aún no concluidos.

La declaración de responsabilidades contables tiene como finalidad el procurar resarcir, en determinados casos, al Erario público de los daños y perjuicios que se le hayan infligido derivados de conductas antijurídicas. Es decir, no se trata de castigar unas conductas contrarias a la legislación vigente, sino de indemnizar a los entes públicos perjudicados por los resultados de estas conductas infractoras.

Respecto a la posible confluencia de los procedimientos penal, administrativo y de responsabilidad contable ante unos mismos hechos, hay que tener en cuenta que en dos de ellos, el penal y el administrativo disciplinario, su finalidad es sancionadora. En contraposición, los procedimientos para depurar responsabilidades contables, seguidos por la jurisdicción contable, tienen una clara finalidad resarcidora de los daños y perjuicios causados. Esta diferente naturaleza de los procedimientos penales y administrativos sancionadores respecto a los contables, comporta que sea descartable, ya de entrada, cualquier problemática referida a la infracción del principio “*non bis in idem*” en su vertiente de interdicción de la aplicación de doble sanción.

Por su parte, el artículo 18.2 de la LOTCu establece que la responsabilidad civil derivada del delito, cuando los hechos constituyen también responsabilidad contable, será determinada por la jurisdicción contable. Esto implica sustraer de la jurisdicción penal el conocimiento de la responsabilidad civil derivada de delito, aunque esta jurisdicción tenga atribuida el conocimiento de los delitos de malversación recogidos en el Código Penal.

En cuanto a la legitimación activa en estos procedimientos, el artículo 47.3 de la LOTCu establece la acción pública para la exigencia de responsabilidades contables, estableciéndose la legitimación pasiva para quienes tengan un interés directo en el asunto o un derecho subjetivo relacionado con el caso, este sería el caso de los presuntos responsables directos o subsidiarios y sus causahabientes, así como cualquier otra persona perjudicada por el procedimiento.

Los artículos 18.2 de la LOTCu y 49.3 de la LFTC establecen que la responsabilidad civil derivada de delito, cuando pueda ser calificable de responsabilidad contable, habrá de ser exigida por el Tribunal de Cuentas. Esto implica que el Tribunal Penal ante un delito de los tipificados en el Código Penal, ha de valorar antes de abstenerse sobre la declaración de responsabilidades civiles, si es o no un posible caso de responsabilidad contable. En caso afirmativo, habrá de valorar si existe responsable directo y si es así, habrá de analizar si la responsabilidad directa que origina es calificable de contable o no. Únicamente después de los anteriores razonamientos y en caso de que la respuesta a la última cuestión sea también afirmativa, el Tribunal Penal habrá de abstenerse de resolver sobre la responsabilidad contable.

#### 4.2.3. Los órganos y competencias de la jurisdicción contable.

Siguiendo a Rosiñol (1.994, pág. 112), los órganos de la jurisdicción contable, de acuerdo con lo que dispone el artículo 52 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, resultan ser los Consejeros de Cuentas, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas y la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; esta última Sala conocerá de los recursos de casación y revisión que se interpongan contra las sentencias pronunciadas por las Salas del Tribunal de Cuentas en los casos y por los motivos determinados en la LFTC, concretamente en los artículos 81 a 84 de esta Ley.

La posibilidad de recurrir en casación y revisión las sentencias del Tribunal de Cuentas en los supuestos recogidos en su Ley de Funcionamiento, fue la respuesta al problema que se suscitó en torno a las competencias judiciales del citado Tribunal. Este problema esencialmente consistía en la colisión que se producía entre por una parte, la previsión del artículo 136 de la Constitución, el cual reconocía una "*jurisdicción*" al Tribunal de Cuentas, y por otra, el artículo 117.5 de la misma Ley Fundamental, que recoge el principio de unidad jurisdiccional como base de la organización y funcionamiento de los Tribunales. La resolución del conflicto vino por el establecimiento, en el artículo 49 de la LOTCu, de la posibilidad de recurrir las resoluciones del Tribunal de Cuentas mediante recursos de casación y revisión ante el Tribunal Supremo.

Con respecto a las competencias de cada uno de los tres órganos de la jurisdicción contable –Consejeros de Cuentas, Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas y Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo– se regulan en los artículos 53 y 54 y en los citados 81 a 84 de la LFTC.



Así, los consejeros de cuentas conocerán en única instancia de los expedientes de cancelación de fianzas en que no se hubiesen deducido responsabilidades contables, mientras que conocerán en primera instancia de los juicios de cuentas, de los procedimientos de reintegro por alcances y de los otros procedimientos de cancelación de fianzas.

Por su parte, la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas conocerá en única instancia: a) de los recursos contra resoluciones dictadas por las Administraciones Públicas en materia de responsabilidades contables, b) de los recursos formulados en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables en vía jurisdiccional, c) de los recursos de queja por la inadmisión de la apelación acordada por el Consejero de Cuentas, d) en asuntos propios de su competencia jurisdiccional, de los recursos de súplica contra resoluciones de la propia Sala y e) de los incidentes de recusación contra consejeros de cuentas, secretarios y los otros funcionarios que intervengan en los procedimientos jurisdiccionales.

Esta misma Sala de Apelación conocerá en segunda instancia de las apelaciones contra resoluciones dictadas por los consejeros en: a) los juicios de cuentas, b) los procedimientos de reintegro por alcances y c) los expedientes de cancelación de fianzas.

Finalmente, y tal como ya se ha señalado, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo conocerá de los recursos de casación y revisión que se interpongan contra las sentencias pronunciadas por las Salas del Tribunal de Cuentas de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 81 a 84 de la LFTC.

#### 4.2.3.1. La exigencia de la responsabilidad contable por las Administraciones Públicas.

Como se acaba de señalar, la Sala de Apelación o más rigurosamente, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, conocerá de los recursos que se presenten contra las resoluciones dictadas por las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad contable. Por este motivo, éstas se encuentran facultadas para que mediante la apertura y tramitación del correspondiente expediente administrativo, puedan exigir este tipo de responsabilidad. De esta forma, la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas no es exclusiva en el enjuiciamiento de hechos o conductas que puedan dar lugar a responsabilidades contables. La norma que regula los casos en que las responsabilidades contables podrán ser exigidas en vía administrativa es la Ley General Presupuestaria (LPG).

Efectivamente, el artículo 41 de la LOTCu prevé que la responsabilidad contable puede ser exigida mediante la vía administrativa. En el supuesto en que la responsabilidad se exija por esta vía, el Tribunal de Cuentas actúa como jurisdicción revisora (como veremos a continuación) de los actos administrativos declarativos de responsabilidades contables según se acaba de señalar.

Los supuestos que pueden ser perseguidos mediante un expediente administrativo, se recogen en el artículo 141.1 apartados b) al g) de la LGP y son:

- b. Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.
- c. Comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la presente Ley o en la de Presupuestos que sea aplicable.
- d. Dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas.
- e. No rendir las cuentas reglamentariamente exigidas o presentarlas con graves defectos.
- f. No justificar la inversión de los fondos a que se refieren los artículos 79 y 82 de la Ley General Presupuestaria.
- g. Cualquier otro acto o resolución con infracción de la presente Ley.

Como destaca Alvarez (1.995), tras la reforma introducida por la Ley de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 1.994 (Ley 22/1.993 de 29 de Diciembre), la no rendición de las cuentas reglamentariamente exigidas o su presentación con graves defectos, ya no es motivo para incoar el expediente administrativo de responsabilidad contable sino que directamente, sin necesidad de avocación –concepto que analizaremos en el apartado siguiente–, su conocimiento corresponde al Tribunal de Cuentas.

A excepción, por tanto, del apartado e) del artículo 141.1 de la Ley General Presupuestaria, el resto de los supuestos son susceptibles de ser enjuiciados en vía administrativa a través del oportuno expediente, el cual ha de someterse a las normas de procedimiento contenidas en el R.D. 700/1.988 de 1 de Julio.

El procedimiento administrativo declarativo de responsabilidades contables se articula, según Sola (1.995, pág. 220), a través de una serie de trámites que podrían muy sucintamente resumirse de la siguiente manera:

- a) Incoación del expediente y nombramiento de Instructor en su caso, y de Secretario.
- b) Actuaciones de investigación y esclarecimiento de los hechos.
- c) Pliego de descargos (para lo que se dispone de un plazo de quince días).
- d) Práctica de pruebas, bien de oficio bien a instancia de parte.
- e) Vista de expediente (en un plazo de diez días).
- f) Propuesta de Resolución.
- g) Alegaciones del interesado a la Propuesta de Resolución.
- h) Remisión del expediente a la Unidad de Responsabilidades Administrativas de la Inspección General del Ministerio de Hacienda.
- i) Informe del Servicio Jurídico del Estado.
- j) Propuesta de Resolución elaborada por la Inspección General.
- k) Resolución del expediente por el Ministro de Economía y Hacienda o por el Consejo de Ministros, según los casos.

No obstante, los supuestos de responsabilidad contable susceptibles de ser exigidos en vía administrativa no aparecen completamente desconectados de la competencia del Tribunal de Cuentas, en concreto, existen dos puntos de enlace con éste:

1. La facultad que tiene el Tribunal de Cuentas de recabar el conocimiento del asunto ejerciendo la facultad de avocación contenida en el artículo 41.1 de la LFTC, mediante acuerdo del Pleno según ha previsto la citada Ley. La operatividad de ello requerirá que la Administración ponga al Tribunal de Cuentas en conocimiento de los hechos, obligación que le impone el artículo 144.1 del TRLGP, y que de acuerdo al artículo 4 del RD 700/1.988 se producirá en el momento en que se incoe el expediente y se nombre Instructor.
2. Como afirmamos anteriormente, el Tribunal de Cuentas puede actuar como jurisdicción revisora. Así ocurre con los recursos que contra las resoluciones recaídas en los expedientes administrativos declarativos de responsabilidades contables cabe interponer ante el Tribunal de Cuentas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 41.2 de la LFTC, y que en instancia única, debe ser resuelto por la Sala del citado Tribunal.

#### 4.2.3.2. La exigencia de la responsabilidad contable por el Tribunal de Cuentas. La institución de la avocación.

El artículo 143 de la Ley General Presupuestaria en relación con el apartado a) del artículo 141.1 de la misma Ley, establece que la responsabilidad por alcances o malversación en la administración de los fondos públicos será exigida por el Tribunal de Cuentas mediante el oportuno procedimiento de reintegro por alcance. Igualmente, y tras la reforma de 1.993 a la que antes aludíamos, el hecho de no rendir las cuentas reglamentariamente exigidas o su presentación con graves defectos, puede originar la oportuna responsabilidad contable que será exigida también directamente por el Tribunal. Junto a lo anterior y tal como se ha comentado, el Tribunal de Cuentas tiene la facultad de recabar el conocimiento de los asuntos que estén siendo objeto de expediente administrativo por responsabilidad contable, mediante el uso de la institución de la avocación.

Como señala Sola (1.995, pág. 203), el estudio de esta materia presenta notables dificultades derivadas en primera instancia, de la brevísima regulación que la normativa propia del Tribunal de Cuentas dedica a esta institución, en concreto, únicamente hacen mención a ella el art. 41.1 de la LOTCu y el artículo 3 e) de la LFTC.

A la dificultad de su estudio Sola (1.995) añade el hecho de que la institución de la avocación ha tenido escasísima aplicación práctica, (una en 1.995, y difícilmente superando la cifra de cinco en los tres años anteriores). Este hecho ha impedido evidentemente, que la norma reguladora haya podido ser desarrollada e interpretada mediante la oportuna resolución de los problemas que se hayan ido planteando.

En opinión de Sola (1.995, pág. 204), la figura de la avocación habrá de ser analizada fundamentalmente por medio del estudio del artículo 14 de la Ley 30/92 de 26 de Noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y por medio de la consideración de los escasos casos recogidos en la legislación.

Además, señala este autor, habría de tenerse en cuenta que la jurisprudencia producida en relación con la cuestión es como puede adivinarse, prácticamente inexistente, lo que pone de manifiesto que el uso de las facultades de avocación por los órganos que la poseen es o bien escaso, o bien simple y llanamente pacífico.

En resumen, la avocación podría definirse siguiendo al profesor González Pérez como<sup>38</sup>

*“la transferencia del ejercicio de la competencia decisoria en un asunto concreto a un órgano superior a aquel que la tiene atribuida o delegada con carácter general por razón de la materia, la jerarquía o el territorio y que tiene lugar mediante acto administrativo”.*

Finalmente, en cuanto a las partes del procedimiento de la avocación, tendríamos al órgano avocante y al órgano avocado. El órgano avocante sería el Tribunal de Cuentas, para el que el “*quorum*” y la mayoría para adoptar un acuerdo de esa naturaleza serían los ordinarios, a los que se refiere el artículo 4.2 de la LFTC. De esta forma, el “*quorum*” válido sería de los dos tercios de los componentes y el acuerdo podría adoptarse con el voto favorable de la mayoría de los asistentes, dado que no hay previsión en la Ley que exija una mayoría cualificada para la adopción de tal clase de acuerdos.

El órgano avocado sería el competente en la Administración de la que se tratase para instruir el expediente de exigencia de responsabilidades contables.

Junto al procedimiento de avocación, existe otro nexo entre la labor de la Administración Pública y la del Tribunal de Cuentas en la exigencia de la responsabilidad contable; el citado nexo viene establecido por el artículo 41.2 de la LOTCu según el cual,

*“Las resoluciones que se dicten por la Administración en que se declaren responsabilidades contables serán recurribles ante el Tribunal de Cuentas y resueltas por la Sala correspondiente”.*

En opinión de Leguina (1.995, pág. 1.92), el objeto del proceso contable del artículo 41.2 de la Ley Orgánica son las pretensiones de revocación, modificación o confirmación en relación con estas resoluciones de la Administración Pública, dictadas en los expedientes de responsabilidad contable distinta del alcance. El citado proceso se articula en torno a esas peti-

---

<sup>38</sup> Vid. Sola (1.995, pág. 205). Este autor no especifica la fuente de donde está tomada la citada definición.

ciones que formulan las partes ante la Sala del Tribunal de Cuentas y es la pretensión la que fija el contenido del proceso y sus límites concretos, determina y condiciona su tramitación y decisión y delimita el espacio en que el órgano jurisdiccional competente actúa y decide.

Según este autor, las partes intervinientes en el procedimiento son por una parte el afectado por el acto o resolución administrativa quien debe adoptar la iniciativa en calidad de parte demandante para postular la anulación de ese acto o resolución. Consecuentemente, la Administración autora del acto o resolución asume normalmente en el proceso la posición de parte demandada.

Para tener una visión completa del proceso contable recogido por el artículo 41.2 de la LOTCu, habría que señalar que no han sido numerosos los recursos interpuestos ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas desde que se dictó la Ley de Funcionamiento, entendiendo, sin entrar en el tema a fondo, que ello tiene su origen en el desconocimiento de los órganos y responsables de las Administraciones Públicas y en la resistencia a abordar la materia objeto de esta jurisdicción contable sin duda compleja y necesitada de una imprescindible especialización en la técnica procesal y en materia jurídica.

#### 4.3. La pieza separada como nexo entre las funciones de fiscalización y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas.

##### 4.3.1. Definición y regulación legal.

Vacas (1.994, pág. 11) señala que las funciones fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas presentan una interrelación indisoluble, pues al fiscalizar cualquier acto de la Administración Pública, pueden detectarse las actuaciones que posteriormente puedan ser infracciones que determinen la responsabilidad contable. En este sentido, la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de Julio de 1.988 –ponencia del Magistrado Martín Herrero– distingue ambas funciones, sin dar prevalencia a la una sobre la otra, si bien establece que en un orden lógico, cuando esté iniciada la primera debe subordinarse la segunda al resultado de la fiscalización y ser pospuesta la jurisdiccional a que termine la fiscalizadora, y estar a su resultado.

Al hilo de lo anterior, Vacas (1.994, pág. 12) escribe: *“La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas no puede concebirse aisladamente de la función general del control de la gestión de los fondos públicos que le atribuye el art. 136 del texto constitucional”*.

Desde una perspectiva meramente legal, el artículo 45.1 de la LFTC, establece:

*“Una vez concluido el examen de cualquier cuenta, grupos de cuentas, o los correspondientes procedimientos de fiscalización, si apareciesen hechos que pudieran ser o no constitutivos de alcances de caudales o efectos públicos en los términos definidos en la presente Ley, pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables, el Consejero de Cuentas, de oficio o a instancia del Minis-*

*terio Fiscal (...) acordará la formación de pieza separada con la finalidad de concretar los hechos, los posibles responsables, tanto directos como subsidiarios, y el importe total de los perjuicios ocasionados de lo actuado en el procedimiento fiscalizador de que se trate”.*

Por tanto, la pieza separada consiste en un simple procedimiento de preparación o, si se prefiere, de instrucción de los juicios de cuentas, que hasta la fecha ha tenido poca incidencia práctica en la actuación del orden jurisdiccional contable, situación explicada en buena medida por la regulación de que ha sido objeto.

Vacas (1.994, pág. 11) al referirse a la regulación de las actuaciones previas en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, afirma que éstas no se concretan en el artículo 45 de la LFTC con el grado de precisión que hubiera sido deseable, ni los supuestos en que procede incoar pieza separada, ni el objeto específico de la misma, y tampoco se hace referencia alguna a los distintos trámites jurídico-formales a través de los cuales debe articularse dicha pieza. Como consecuencia de lo anterior, en su opinión, se hace necesario clarificar la actuación de los sujetos intervinientes en la tramitación de la pieza separada, delimitar el objeto de la misma y, finalmente, determinar las fases de su tramitación.

Desde el punto de vista conceptual podemos subrayar como características esenciales de la pieza separada, las siguientes:

- a) Se trata de una actuación previa a la exigencia de responsabilidades contables.
- b) Deriva de un examen previo o de una comprobación de cualquier cuenta, grupo de cuentas, o de un determinado procedimiento de fiscalización, entendido éste en su acepción más amplia.
- c) Tiene que referirse a hechos que puedan dar lugar a un ilícito contable distinto del alcance.
- d) El acuerdo de formación de pieza separada corresponde al Consejero de Cuentas, bien de oficio, bien a instancia del Ministerio Fiscal o del Abogado del Estado.
- e) En la tramitación de la pieza separada interviene el presunto responsable de la respectiva infracción contable presuntamente cometida.
- f) La finalidad de la pieza separada consiste en concretar los hechos, los posibles responsables –tanto directos como subsidiarios–, y el importe total de los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos.

A partir de las características anteriores y siguiendo a Vacas (1.994, pág. 14) la pieza separada puede definirse como una actuación previa de carácter no jurisdiccional, encaminada a la exigencia jurisdiccional de responsabilidades contables y que se articula por medio de un conjunto de trámites formales basados en un examen de cuentas o en un procedimiento de fiscalización, conducentes a concretar posibles infracciones contables distintas del alcance, presuntos responsables y la cuantificación de los perjuicios causados o efectos públicos.

#### 4.3.2. La actuación de los consejeros de cuentas.

En la Sentencia de la Sala Tercera, Sección 3ª de 27 de Mayo de 1.995 se puntualiza que *“en la pieza separada, para la iniciación del oportuno juicio de cuentas es necesario como requisito indispensable, que el Consejero aprecie la existencia de hechos que pudieran dar lugar a un tipo de responsabilidad contable distinta de alcance de caudales o efectos públicos”*. La citada valoración puede ser realizada por el Consejero, por sí o a instancia del Ministerio Fiscal o del abogado del Estado. La petición del Ministerio Fiscal no tiene carácter vinculante, asistiéndole al Fiscal, como garantía, el recurso a que se refiere el artículo 48.1 de la LFTC, ante la Sala del Tribunal correspondiente.

Vacas (1.994, pág. 17) señala que en el caso de que las presuntas responsabilidades lo sean por alcance, las actuaciones previas se configuran también como inequívocamente separadas de las fiscalizadoras y posteriormente a éstas; si las presuntas responsabilidades lo son por alcance de caudales o efectos públicos se pasarán los hechos supuestamente constitutivos de alcance a la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, que deberá decidir, bien el archivo de las actuaciones, bien la propuesta a la Comisión de Gobierno de nombramiento de Delegado Instructor.

#### 4.3.3. El objeto de la pieza separada.

Para estudiar el objeto de la pieza separada han de estudiarse tres cuestiones: a) las infracciones contables que pueden ser objeto de la pieza separada; b) la finalidad de la misma; y, c) la naturaleza de la responsabilidad contable y su incidencia en la concepción objetiva de la pieza separada.

Para determinar las infracciones contables objeto de la pieza separada, hay que remitirse al artículo 141.1, apartados b) a g) de la Ley General Presupuestaria en relación con el artículo 72.1 *“a sensu contrario”*, de la LFTC. Por tanto, y como se ha visto, son infracciones contables constitutivas de incoación de pieza separada todas aquellas a que se refiere el aludido artículo, con excepción de la contemplada en el apartado a), es decir, *“haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos”*.

En particular, entre las infracciones supuestamente constitutivas de pieza separada, se encuentra la no rendición de las cuentas regularmente exigidas o su presentación con graves defectos<sup>39</sup>, cuestión esta especialmente importante para la posterior evaluación de la gestión pública.

---

<sup>39</sup> A este respecto, debe estarse al contenido de los artículos 34 a 36 de la LFTC, de los que se derivan los siguientes extremos: a) Todas las entidades integrantes del sector público tienen la obligación de rendir al Tribunal las cuentas legalmente establecidas en relación con sus diferentes operaciones y con su respectivo régimen contable, b) En las mencionadas cuentas que deben rendirse al Tribunal, tienen la condición de cuentadantes las autoridades, funcionarios o empleados que tengan a su cargo, con respecto a las entidades del sector público, la gestión de los ingresos, la realización de los gastos y la ges-

En cuanto a la finalidad de la pieza separada, ésta no es otra que la de concretar los hechos, los posibles responsables contables –tanto directos como subsidiarios–, y el importe de los perjuicios causados en los caudales y efectos públicos.

#### 4.4. La función asesora del Tribunal de Cuentas.

Vistas las funciones de fiscalización y enjuiciamiento definitivas casi en exclusividad de la labor del Tribunal de Cuentas, algunos autores aun creen que el citado Tribunal desempeña una tercera función, en este caso, de asesoramiento tanto del Parlamento como del Gobierno.

No obstante, la normativa reguladora de sus funciones no contempla la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas ejerza una función de naturaleza asesora previa del Parlamento o del resto de los poderes públicos. Esta falta de referencia no es el resultado de una omisión involuntaria del legislador, ya que durante la elaboración de la Ley Orgánica se debatió y rechazó expresamente una enmienda que proponía incluir la labor asesora dentro de las funciones del Tribunal.

La citada enmienda proponía incluir dentro de las funciones del Tribunal las siguientes<sup>40</sup>:

*“Ser consultado y oído por las Comisiones parlamentarias competentes en relación con los proyectos de Ley de carácter económico y fiscal, los referentes a las normas sobre contabilidad pública, adquisiciones o enajenaciones de bienes y títulos del mismo y, en general, las que afecten a la actividad económico-financiera del estado. Asimismo, evacuarán cuantos informes o dictámenes le sean solicitados en el ámbito de su competencia por las Cortes, los Organos legislativos de las Comunidades Autónomas, el Gobierno o alguno de sus Ministros”.*

La enmienda se justificaba en la necesidad de *“conseguir un mejor equiparamiento técnico de las Cámaras ...”*.

Como recuerda Arnedo (1.997, pág. 42), los resultados de las actuaciones del Tribunal de Cuentas se plasman en dos grandes clases de documentos:

---

tión del patrimonio; c) Las cuentas que deben rendirse por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado tienen que estar en poder del Tribunal dentro de los dos meses siguientes a la fecha de su recepción por la misma, con referencia a posibles defectos y reparos observados. De manera particular, los Presidentes o Directores de Empresas Públicas, dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se apruebe su ejercicio social, remitirán a la respectiva Intervención General –y, a su vez ésta al Tribunal de Cuentas–, las copias autorizadas de la Memoria, Balance y cuentas de explotación y de Pérdidas y Ganancias correspondientes al respectivo ejercicio, y en su caso, el programa de actuación, inversiones y financiación, así como los presupuestos de explotación y de capital.

<sup>40</sup> Vid. Arnedo (1.997, pág. 43, nota 4).



- A) *Los Informes o Memorias*. Se realizan bien por imperativo legal, bien por iniciativa del propio Tribunal o bien como consecuencia de peticiones de las Cortes Generales o de las asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas. A través de estos documentos el Tribunal de Cuentas recoge los resultados de su actividad fiscalizadora, en el sentido más estricto del término. En ellos el Tribunal hace constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, la responsabilidad en que a su juicio ha incurrido el fiscalizado y las medidas para exigirla. En los informes se recogen también recomendaciones de diferente naturaleza: desde las consistentes en propuestas concretas dirigidas a mejorar el funcionamiento de la entidad fiscalizada (o algún aspecto del mismo), hasta las de carácter más general sugiriendo modificaciones de normas de carácter legal o reglamentario en el ámbito de competencia del Tribunal.
- B) *Las Mociones o Notas*. Se realizan a instancia de Las Cortes y su finalidad es proponer las medidas que, a su juicio, puedan conducir a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público. Las Mociones y Notas constituyen pues un instrumento muy adecuado para coadyuvar desde una perspectiva global, al impulso modernizador que pueda promoverse por medio de las fiscalizaciones en sentido estricto. Con independencia de las recomendaciones que puedan hacerse dentro de los Informes o Memorias, las Mociones y Notas permiten al Tribunal de Cuentas abordar cualquier problemática con un planteamiento y un alcance mucho más generales. En cierto modo, puede considerarse que en esta mayor amplitud de miras estriba, precisamente, la razón de ser de las Mociones o Notas. Así parece deducirse del hecho de que el artículo 28.6 (LOTCu) disponga que ambas deben elaborarse a la vista de los Informes o Memorias, y del resultado de la censura de cuentas o procedimientos de fiscalización de que hubiere conocido. Lo que, de un modo implícito, viene a establecer que las Mociones o Notas han de basarse en la experiencia acumulada en la actividad fiscalizadora.

De lo expuesto y en lo que ocupa al tema central de este libro, puede derivarse que la normativa española permite al Tribunal de Cuentas participar en los procesos de modernización de la Administración del Estado a través de una doble vía<sup>41</sup>:

---

<sup>41</sup> En opinión de Arnedo (1.997, pág. 45) la experiencia adquirida por el Tribunal de Cuentas de España confirma que, mediante la actividad fiscalizadora, se pueden promover e impulsar los procesos de modernización del Estado.

Esta influencia se ejerce por medio de cualquier tipo de fiscalización y de las consiguientes recomendaciones que de ellas se deriven. No obstante, parece confirmarse también por la práctica del Tribunal que las fiscalizaciones operativas son los instrumentos más directos de participación en dichos procesos.

- a) De un lado, mediante las recomendaciones que el Tribunal incorpore en sus Informes o Memorias a partir de los resultados de la fiscalización. Como es lógico el carácter de dichas recomendaciones dependerá del tipo de actuaciones realizadas. A los efectos que aquí nos ocupan se acomodan mejor, en principio, las derivadas de las fiscalizaciones operativas.
- b) De otro, por medio de la elevación de Mociones y Notas en las condiciones antes reseñadas. Esta segunda posibilidad permite abordar las cuestiones desde una perspectiva más amplia y general, al fundamentarse en la experiencia adquirida en la actividad fiscalizadora del Tribunal. Por este mismo motivo, se trata también de una vía de influencia menos inmediata.

#### 4.5. La limitación de actuar sobre las cuentas rendidas.

Analizando las funciones que la ley otorga al Tribunal de Cuentas, nos detenemos ahora en considerar las limitaciones a las que el Tribunal se enfrenta en el desempeño de las mismas. Arnedo (1.997, pág. 39) señala que existen limitaciones a las posibilidades de actuación de las entidades fiscalizadoras superiores que derivan tanto del propio carácter de la institución como de la naturaleza de la actividad para la que han sido creadas; limitaciones que aparecen recogidas, con diferente intensidad, en la normativa reguladora de la entidad fiscalizadora superior al definir el ámbito objetivo y subjetivo de su actuación.

En cuanto jurisdicción que actúa principalmente sobre el soporte documental que son las cuentas, el Tribunal de Cuentas tiene limitadas sus facultades investigadoras para conocer la realidad material que existe detrás de ellas. A diferencia de lo que ocurre con la Administración Tributaria, el Tribunal de Cuentas ha de conformarse con la realidad objetiva que le presentan las cuentas, sin que pueda investigar más allá de los documentos que le presenta el Poder Ejecutivo<sup>42</sup>.

Para llevar a cabo la función jurisdiccional, el Tribunal de Cuentas dispone de una serie de mecanismos de coerción. Dentro de esos mecanismos ha mencionarse lo preceptuado en el Código Penal de 1.995, cuyo artículo 502.2 introduce como delito la obstaculización a la investigación llevada a cabo por el Tribunal de Cuentas u órganos equivalentes de las Comunidades Autónomas, la negación o dilación indebida en el envío de informes solicitados o impedir o dificultar el acceso a los expedientes o documentación administrativa necesaria para la fiscalización. La pena a imponer es la que corresponde al delito de desobediencia

---

<sup>42</sup> El soporte legal de esta limitación se encuentra en el artículo 15 de la LOTCu que establece “*El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales, o efectos públicos (...)*”.

cia (multa e inhabilitación especial) más la de suspensión de empleo o cargo público por tiempo de seis meses a dos años. El nuevo Código Penal ha venido así a rellenar y legalizar una importante laguna existente en el ordenamiento jurídico en relación con las conductas abusivas tendentes a evitar la fiscalización. La regulación de este tipo criminal específico también evidencia la importancia que en nuestra sociedad está adquiriendo el control externo de la actividad económico-financiera del sector público y, por extensión, la preocupación por la buena gestión pública.

Sin embargo, pese a todo lo anterior y a que la Ley de Funcionamiento del propio Tribunal de Cuentas es prolija en el desarrollo de los procedimientos del enjuiciamiento que ha de impulsar el propio Tribunal, la escasa actividad jurisdiccional de este Tribunal parece estar en lo establecido en el artículo 136.2 de la Constitución. Este artículo dispone que serán las Cortes, examinado el informe anual del Tribunal, las que impulsarán en su caso el procedimiento judicial. Siguiendo el citado artículo, habría de ser el Parlamento el que a partir de las conclusiones recogidas en el informe presentado por el Tribunal de Cuentas, promoviese las acciones oportunas para la depuración de las posibles responsabilidades contables que pudieran desprenderse de las actuaciones denunciadas en el informe. De esta forma, la actuación de oficio del propio Tribunal estaría anulada o, menos rotundamente, muy limitada.

#### 4.6. La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y la publicidad de sus actuaciones.

De manera similar a como procederemos con la IGAE en el capítulo próximo, se estudia a continuación el procedimiento de presentación de los informes elaborados por el Tribunal de Cuentas, así como la publicación de los mismos.

Como es sabido, el informe constituye el resultado de la actuación fiscalizadora del Tribunal. Así, según el artículo 12 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, *“El resultado de la fiscalización se expondrá por medio de informes o memorias ordinarias o extraordinarias y de mociones o notas que se elevarán a las Cortes Generales y se publicarán en el ‘Boletín Oficial del Estado’”*.

A pesar de lo establecido en el citado artículo 12, y siguiendo a Lozano (1.996, pág. 105), la normativa de desarrollo de la LOTCu –se refiere lógicamente a la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas–

*“ha cambiado (...) (su) espíritu y, así, ahora es necesario: primero elevar el informe a las Cortes; segundo, que la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, conozca y examine el contenido del mismo; tercero que la citada Comisión apruebe lo que estime oportuno; y, finalmente, que una vez adoptada una resolución al respecto sea publicado el informe junto con la misma”*.

Siguiendo al mismo autor,

*“Este nuevo proceso supone introducir dilaciones y filtros. Dilaciones porque el informe tardará en poder ser examinado por la opinión pública. Filtros porque el resultado del informe puede ser “maquillado” por la resolución o, incluso, cabe que sea devuelto al Tribunal para que presente uno nuevo (cardinal sexto de las Normas de las Mesas del Congreso-Senado de 1 de Marzo de 1.984)”.*

No obstante la valoración anterior y precisando el contenido del informe que habrá de presentar el Tribunal de Cuentas, el artículo 13 de la LOTCu especifica que,

*“El informe o memoria anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales en virtud del artículo ciento treinta y seis, dos, de la Constitución, comprenderá el análisis de la Cuenta General del Estado y de las demás del sector público. Se extenderá, además, a la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público (...)”.*

El artículo 132 del TRLGP establece que la Cuenta General del Estado se formará con los siguientes documentos:

- a) La Cuenta de la Administración General del Estado<sup>43</sup>.
- b) La Cuenta de los Organismos autónomos administrativos.
- c) La Cuenta de los Organismos autónomos industriales, comerciales, financieros y análogos.

Igualmente, según afirma el apartado 2 del mismo artículo, a las cuentas anteriores se acompañarán la cuenta de gestión de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas y las

---

<sup>43</sup> Esta Cuenta, según establece el artículo 133 del TRLGP, comprenderá todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de Tesorería llevadas a cabo durante el ejercicio presupuestario, y estará integrada por las siguientes partes:

- 1) La liquidación de los Presupuestos.
- 2) Un estado demostrativo de la evolución y situación de los valores a cobrar y obligaciones a pagar procedentes de ejercicios anteriores.
- 3) Un estado relativo a la evolución y situación de los anticipos de Tesorería a que se refiere el artículo 65 de esta Ley.
- 4) Un estado de los compromisos de gastos adquiridos con cargo a ejercicios futuros.
- 5) La Cuenta General de Tesorería que ponga de manifiesto la situación del Tesoro y las operaciones realizadas por el mismo durante el ejercicio.
- 6) Los resultados del ejercicio.
- 7) Un estado que refleje la evolución y situación de los recursos locales e institucionales administrados por la Hacienda Pública.
- 8) La Cuenta General de la Deuda Pública.

A esta cuenta se le unirá:

- a) Una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
- b) Una memoria justificativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados y del coste de los mismos.

demás cuentas y estados integrados o consolidados que reglamentariamente se determinen, entre los que se incluirán los que reflejen el movimiento y la situación de los avales concedidos por el Tesoro Público.

Por su parte, el Tribunal de Cuentas unirá a la Cuenta General del Estado las Cuentas de la Seguridad Social y las Cuentas de las Sociedades Estatales y demás entes que conforman el Sector Público Estatal.

Finalmente, el apartado seis del artículo 28 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas establece que éste, además de la memoria y del informe, podrá elevar a las Cortes, las mociones o notas que estime convenientes para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público.

En cuanto al periodo que tiene el Tribunal de Cuentas para su función fiscalizadora, el artículo 136 del TRLGP obliga a que esta Cuenta General se forme antes del 31 de Agosto siguiente al fin del ejercicio presupuestario, pasándose la misma, en original, al Tribunal de Cuentas.

El artículo 137 del TRLGP dispone que una vez rendida la Cuenta General –obligación que corresponde a la IGAE el Tribunal de Cuentas tendrá un plazo de seis meses para su examen y comprobación. Una vez terminados por el Tribunal los procedimientos de fiscalización, el artículo 44 de la Ley de Funcionamiento, establece que las personas o entidades fiscalizadas dispondrán de un plazo de treinta días para presentar, en su caso, las alegaciones, documentos y justificaciones que estimen oportunas en cumplimiento del procedimiento contradictorio propio de un Estado de Derecho.

El informe o memoria, cuya elaboración es obligación de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas la cual ha de presentarlos al Pleno del mismo, serán enviados a las Cortes que lo examinarán en una Comisión Mixta de diputados y senadores (artículo 13 de la LOTCu)<sup>44</sup>. En opinión de Lozano (1.996, pág. 103), sin embargo,

*“Es necesario establecer o determinar el plazo de presentación de los informes<sup>45</sup>. Y, además, éste tiene que ser obligatoriamente corto. Dos premisas que son incumplidas, ya no sólo como hemos dicho, legislativamente, sino también y principalmente en la práctica.*

*El ciudadano se queda perplejo cuando las empresas privadas son capaces de tener terminadas y auditadas sus cuentas en los primeros seis-nueve meses del año inmediatamente posterior al del cierre del ejercicio, y sin embargo, la Administración no es capaz de ello<sup>46</sup>.*

---

<sup>44</sup> Esta Comisión es la citada Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas creada por la Disposición Transitoria Primera de la LOTCu.

<sup>45</sup> La razón de esta necesidad ciertamente importante reside en que la Ley establece el periodo del que dispone el Tribunal para examinar las cuentas pero no el periodo del que dispone para presentar su informe.

<sup>46</sup> Hervas (1.980, pág. 40) recoge a modo ejemplificador, el trabajo publicado por Pedro Cort en el número 22 de la Revista El Economista, de Abril de 1.893. Referenciando el citado trabajo, escribe:

El Tribunal de Cuentas procede cada año al examen y a la comprobación de la Cuenta General del Estado dentro del plazo de seis meses, a partir de la fecha en que se haya rendido. Su jurisdicción de este Tribunal se extiende a todo el ámbito español con independencia de que las CC.AA. puedan prever en sus estatutos órganos similares para la fiscalización de sus cuentas<sup>47</sup>.

En definitiva, a la limitación que supone tener que actuar sobre las cuentas rendidas hay que unir el dilatado proceso de elaboración de los informes, un proceso que incluso tendrá que salvar la posibilidad de que la Comisión Mixta devuelva el Informe. A pesar del notable esfuerzo que el Tribunal de Cuentas está realizando con la intención de adelantar el momento de la publicación de sus informes, la situación final suele ser un documento que

---

*“El Tribunal de Cuentas funciona con retraso de veinte años, plazo suficiente para que el empleado que hubiere faltado a su deber se haya muerto o haya desaparecido. ¿Qué recurso queda contra la persona que en el año 1.873 infringió las leyes? (...). Mueve a risa el ver en el periódico oficial avisos emanados del Tribunal de cuentas en los que se cita a un señor X que hace un cuarto de siglo dejó de reintegrar 15 ó 20 pesetas. Así se justifica la coletilla de que en caso de muerte acudan los herederos al llamamiento del Tribunal (...).”*

<sup>47</sup> En particular, existen los siguientes órganos de control externo de ámbito autonómico:

–Andalucía, creó la Cámara de Cuentas de Andalucía, mediante la Ley 1/1.988 de 17 de marzo (BOE nº 83 de 6 de abril de 1.988), modificada parcialmente por la Ley 2/1.996 de 17 de julio (BOE nº 195 de 13 de agosto de 1.996).

–Islas Baleares, creó la Sindicatura de Cuentas mediante la Ley 1/1.987 de 18 de febrero (BOE nº 88 de 13 de abril de 1.987), parcialmente modificada por la Ley 8/1.991 de 29 de marzo (BOE nº 106 de 3 de mayo de 1.991).

–Canarias, creó la Audiencia de Cuentas de Canarias mediante la Ley 4/1.989 de 2 de mayo (BOE nº 133 de 5 de junio de 1.989).

–Castilla-La Mancha, creó la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha mediante la Ley 5/1.993 de 27 de diciembre (BOE nº 51 de 1 de marzo de 1.994).

–Cataluña, creó la Sindicatura de Cuentas mediante la Ley 6/1.984 modificada por la Ley 15/1.991 de 4 de julio.

–Galicia, creó el Consello de Contas de Galicia mediante la Ley 6/1.985 de 24 de junio, modificada en parte por la Ley 4/1.986 de 26 de diciembre (BOE nºs 206, de 28 de agosto de 1.985 y 35 de 10 de febrero de 1.987, respectivamente).

–Navarra, creó la Cámara de Comptos de Navarra, mediante la Norma Foral de restablecimiento de 28 de enero de 1.980 (BO de Navarra nº 16 de 6 de febrero de 1.980) y la Ley 19/1.984 de 20 de diciembre (BOE nº 24 de 28 de enero de 1.985).

–País Vasco, creó el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas mediante la Ley 27/1.983, de 25 de noviembre, de relaciones entre instituciones de la Comunidad Autónoma y los otros Organos Forales de sus territorios Históricos) (BO País Vasco nº 182 de 10 de Diciembre) y la Ley 1/1.988 de 5 de febrero (BO País vasco nº 44 de 3 de marzo de 1.988).

–Valencia, creó la Sindicatura de Cuentas mediante la Ley 6/1.985 de 11 de mayo (BO nº 202 de 23 de agosto de 1.985).

Para un análisis comparado de los Organismos de Control Externo en las CC.AA., puede consultarse la exhaustiva monografía del profesor Lozano (1.996).

evalúa una gestión realizada en un escenario temporalmente no cercano y sobre cuyos aspectos punibles deberá fundamentarse la labor jurisdiccional del Tribunal que, hasta el momento, dista de contribuir efectivamente a la mejora de la gestión del sector público en España.

Finalizaremos este Capítulo II ofreciendo una visión comparada de nuestro Tribunal de Cuentas con el de otros países e instituciones.

## 5. EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS Y LOS TRIBUNALES DE CUENTAS EN ALGUNOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA.

Es interesante incluir un apartado que haga referencia a las realidades del control externo existentes en otros países de nuestro entorno político, así como la del propio Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas, para ello, volvemos a seguir a Alabau i Oliveras (1.990, págs. 55 y ss)<sup>48</sup>.

Esta autora estudia los Tribunales de Cuentas de los once países que junto con España integran la CEE-12, señalando que la única competencia común a todos los tribunales de cuentas examinados es la relativa a que todos ejercen un control externo de las cuentas de la Administración del Estado. Veamos, una por una, algunas de sus características.

### 5.1. El Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas<sup>49</sup>.

Dentro de las Comunidades Europeas, este órgano fue instituido en el Tratado de Bruselas de 22 de Julio de 1.975, aunque no empezó a actuar hasta Octubre de 1.977. Hasta la entrada en vigor del Tratado de Maastricht de 1.992 el Tribunal ha venido actuando como un órgano auxiliar del Parlamento y del Consejo. Desde ese Tratado, el rango del Tribunal es elevado al de institución europea. En el marco normativo que le es propio podemos encontrar que como derecho primario, el Tribunal de Cuentas está previsto en los tratados de las tres comunidades: En los artículos 4, 188A, 188B, 206 y 209 del Tratado de la CEE; en los artículos 7, 45A, 45B, 45C, 78 octavo y 78 noveno del Tratado de la CECA, y en los artículos 3, 160 A, 160 B, 160C y 180 del Tratado del EURATOM.

---

<sup>48</sup> Desde una perspectiva más amplia, para conocer en funcionamiento del Órgano de Control Externo de EE.UU. –*General Accounting Office*– puede consultarse Jiménez (1.998).

<sup>49</sup> Para un conocimiento más detallado de esta institución comunitaria pueden consultarse los trabajos de Antonio Castells (1.996): “La fiscalización del gasto público en la Comunidad Europea”. Presupuesto y Gasto Público, nº 18/1.996. Págs. 71-86 y (1.997): “El papel del Tribunal de Cuentas Europeo en la Unión Europea”. Auditoría Pública, nº 12, diciembre de 1.997, págs. 69-74.

Como derecho derivado, se rige por diversas disposiciones del Reglamento financiero de las Comunidades de 21 de Enero de 1.977 modificado el 18 de septiembre de 1.995. Como normativa interna, el Tribunal de Cuentas adoptó su Reglamento interno el 21 de Mayo de 1.981.

En su configuración, puede entenderse que el Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas reúne los caracteres del modelo latino de tipo germánico por cuanto es un órgano colegiado (característica típica de las instituciones de control externo latinas) y porque asume funciones fiscalizadoras pero no jurisdiccionales (cosa de ocurre en el modelo germánico).

En cuanto al número de miembros que lo integran, tras la incorporación de Austria, Finlandia y Suecia, son quince. Los miembros son nombrados por el Consejo por unanimidad previa consulta con el Parlamento Europeo. La duración de su mandato es de seis años renovables.

En referencia a sus funciones, realiza una labor consultiva y fiscalizadora (de regularidad y legalidad) que se extiende no sólo a los aspectos de legalidad sino también al control de la buena gestión financiera. Este Tribunal no tiene atribuida una función jurisdiccional. El Tribunal ha de examinar las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Unión Europea (UE) y de cualquier organismo creado por la misma.

Después del cierre de cada ejercicio el Tribunal de Cuentas ha de elaborar un informe que será transmitido a las instituciones de la UE, y publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, acompañado de las respuestas de estas instituciones a las observaciones del Tribunal de Cuentas.

## 5.2. Otros órganos de control externo.

EL Tribunal de Cuentas de Francia fue creado por Napoleón I en 1.807. Cuenta con 250 magistrados con gran autonomía personal. Algunos de esos magistrados son nombrados mediante Decreto aprobado por el Consejo de Ministros y otros son nombrados por el Presidente de la República.

El informe anual presentado por el Tribunal, que incluye en su análisis la gestión realizada por el sector público, se somete al Presidente de la República, a la Asamblea Nacional y al Senado, siendo publicado en el Diario Oficial.

En cuanto al controlador y el Auditor General de Inglaterra, los orígenes de esta institución nacional de control externo se remontan al siglo XIV. El Controlador y Auditor General es nombrado por la Corona a propuesta del Primer Ministro y puede ser cesado únicamente a petición conjunta de ambas cámaras del Parlamento. Es independiente del Ejecutivo y actúa en el marco de la Cámara de los Comunes. Su cargo tiene carácter vitalicio. Finalmente, señalaremos que entre sus funciones están la del control previo.

Por su parte, el Tribunal Federal de Cuentas de la República Federal de Alemania tiene sus orígenes en el siglo XVIII. Dada la organización política alemana, existe un Tribunal



de Cuentas competente en el ámbito de la Federación y un Tribunal de Cuentas para cada Estado (Länder).

El Tribunal Federal es la suprema autoridad para la fiscalización de las cuentas de los organismos y administraciones federales. Es independiente del Gobierno. Los miembros son nombrados por el Presidente de la República a propuesta del propio Presidente del Tribunal. Entre sus competencias se encuentra la de formular las indicaciones que considere oportunas en el proceso de elaboración del anteproyecto del Presupuesto Federal.

En lo referente al Tribunal de Cuentas de Italia, su origen se encuentra en 1.862, siendo una institución de carácter autónomo y cuya existencia está prevista en la Constitución. Sus miembros son nombrados por el Jefe del Estado a propuesta del Consejo de Ministros. La institución está dividida en secciones jurisdiccionales y de fiscalización. Realiza un control "*a priori*" y "*a posteriori*".

En el caso de Bélgica, los orígenes históricos del Tribunal de Cuentas se remontan a 1.386 cuando se estableció en Lille un Tribunal de Cuentas para Flandes. En su configuración actual realiza tanto actividades de control previo como de valoración "*a posteriori*". Su composición incluye a 10 consejeros y 2 secretarios generales todos ellos son elegidos por la Cámara de Representantes.

El Tribunal de Cuentas belga disfruta de total libertad para conceder o denegar su aprobación al gasto ministerial; sólo el Consejo de Ministros puede obligar al Tribunal a dar su aprobación al gasto.

Por su parte los orígenes del Tribunal de Cuentas de Holanda se pueden situar en 1.446. Su existencia y funcionamiento actual están previstos en la Constitución. Sus miembros son nombrados con carácter vitalicio por Real Decreto. El Tribunal está compuesto por tres miembros.

En cuanto al Auditor General de Dinamarca, el responsable del control externo danés es un órgano unipersonal nombrado por la Corona a propuesta del Ministro de Economía, previa consulta con al Comité de Contabilidad Pública del Parlamento.

La legislación establece la obligación del Auditor General de presentar al Comité de Contabilidad Pública del Parlamento un informe anual sobre la aplicación de los créditos asignados en el Presupuesto.

El Auditor General no publica de manera formal sus informes; tal labor la realiza el citado Comité de Contabilidad Pública. Estos informes de manera similar a todos los documentos estatales, no son secretos en Dinamarca, estando por tanto, disponibles para el público en general y remitiéndose a los medios de comunicación.

Para el caso del Tribunal de Cuentas de Portugal, sus orígenes más remotos se remontan a 1.849. En su función fiscalizadora, el Tribunal portugués suele intervenir en dos tiempos: antes de la liquidación del gasto, acordando su visado previo a su liberación, y después de su liquidación.

La principal carencia en el funcionamiento del Tribunal de Cuentas de Portugal está en que su control "*ex-post*" sigue siendo un simple control de legalidad y de regularidad, dejando fuera cualquier juicio sobre la eficiencia con la que se gestionan los recursos públicos, lo que constituye una preocupación generalizada en el resto de los países con una fuerte implantación del sector público.

Alabau i Oliveras (1.990, pág. 65), al estudiar el Tribunal de Cuentas de Grecia, señala que su configuración y atribuciones se asemejan a los órganos de control externo de Italia y Portugal. De esta forma, su función esencial es la de un control "*a priori*", mientras que el control "*a posteriori*" se suele limitar a la realización simple de un control de regularidad y legalidad.

Finalmente, el Controlador y Auditor General de Irlanda es un órgano unipersonal de competencias similares a las del Auditor General de Inglaterra, mientras que la Cámara de Cuentas de Luxemburgo, está integrada por un Presidente y dos Miembros, realizando fundamentalmente labores de control *a priori*.



## LA IGAE: ANTECEDENTES, REGULACIÓN Y AUDITORÍAS.

### 1. LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

#### 1.1. La ideología liberal.

La Constitución de 1.812 en lo referente al control de la actividad financiera del Estado, estableció las tres clases de control que han persistido casi sin interrupción hasta la actualidad:

- a) Control político o parlamentario.
- b) Control interno, realizado entonces por las contadurías de valores y de distribución.
- c) Control jurisdiccional atribuido a la Contaduría mayor de Cuentas.

Tanto el desarrollo legislativo como la aplicación práctica de los principios anteriores, se vieron obstaculizados principalmente por la inestabilidad política que caracterizó al periodo que va desde el reinado de Fernando VII a la Regencia del General Espartero.

Con fecha 18 de Diciembre de 1.843 el Ministro García Carrasco siguiendo las recomendaciones de Ramón de Santillán, nombró una Comisión presidida por Javier de Burgos y en la que se integraba el propio Santillán, a la que se encargaba entre otras labores, la de redactar un proyecto de Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública. Como es sabido, el proyecto no se convirtió en Ley hasta 1.850. Sólo será a partir de ese año cuando se apruebe el primer Presupuesto y se elabore la primera Cuenta General del Estado. Reafirmando lo anterior, Pou (1.985) señala que la más antigua Ley de Contabilidad existente en España es la denominada *Ley de bases de la contabilidad general, provincial y municipal* de 20 de Febrero de 1.850, firmada por el Ministro de Hacienda Juan Bravo Murillo.

Analizando el contenido de esta Ley, vemos que los artículos 41 y 42 establecerían la vía de apremio (procedimiento administrativo) para el reintegro de las cantidades que los funcionarios deben devolver a la Hacienda por haber incurrido en desfalcos, malversación de fondos, etc, comportamientos todos ellos incompatibles con una correcta gestión de los recursos públicos.

En la misma línea del control de la gestión pública, el artículo 31 obligaba al Ministerio de Hacienda a presentar anualmente a las Cortes “*una cuenta general impresa*” de los diferentes ramos en los que se divide la Cuenta General del Estado<sup>1</sup>.

Finalmente, la Ley establecía las competencias en materia de control a realizar por el órgano de control interno “Contaduría general del Reino” y por el órgano de control externo: el “Tribunal de Cuentas”. Así, obligaba a los empleados de los Ministerios a rendir mensual y anualmente las oportunas cuentas al primero de estos órganos, el cual después de examinarlas las pasaría al Tribunal de Cuentas.

Es de interés llamar la atención sobre el nombre que recibía el órgano de control interno: Contaduría General del Reino. En este sentido y dados los nombres que históricamente han recibido los órganos de control en España, pudiera pensarse que se tratara del órgano de control externo. Conscientes de esta posible interpretación equívoca, por Real Decreto de 30 de Junio de 1.850, la Reina Isabel II sancionaba “*Tomando en consideración lo que me ha expuesto el Ministro de Hacienda [Bravo Murillo]*”, cambiar el nombre de Contaduría general del Reino por el de “Dirección General de Contabilidad de la Hacienda Pública”, “*dándole una denominación mas adecuada á las funciones que en la actualidad ejerce*”.

Siguiendo en lo esencial a Gutiérrez (1.993 a y b) y a Collada (1.974), podemos señalar que coincidiendo con el periodo de inestabilidad política iniciado con el destronamiento de Isabel II por la Revolución de Septiembre de 1.868 y hasta la restauración borbónica en la figura de Alfonso XII, se van a perfeccionar las funciones interventoras y contables de la Administración Pública española. La base de este impulso está en la Ley del Ministro de Hacienda Figuerola –Ley Provisional de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 20 de Julio de 1.870–, promulgada para adaptar la Ley Básica de la Hacienda de 1.850 a los principios de la Constitución de 1.869. Será la Ley de Figuerola la que crea la Intervención General de la Administración del Estado.

En su parte dispositiva, esta Ley incorpora un capítulo dedicado a la Intervención en el que, entre otras consideraciones, dispone lo siguiente:

Se confiere al Director General de Contabilidad el carácter de Interventor General de la Administración del Estado. Así, la Dirección General de Contabilidad fiscalizará todos los actos de la Administración Pública que produzcan ingresos o gastos, interviniendo la ordenación y ejecución de los ingresos y pagos y se ocupará de toda la contabilidad del Estado (artículo 52).

La Intervención General ejercerá sus funciones por medio de agentes directos, establecidos cerca de todas las dependencias encargadas de los diferentes ramos de la Administración Pública y de las ordenaciones generales y secundarias de pagos (artículo 53).

---

<sup>1</sup> Estos ramos estaban fijados en el artículo 30 y eran: 1.- De las rentas públicas, 2.- De los gastos públicos, 3.- Del Tesoro público, 4.- De presupuestos, 5.- De la deuda pública y 6.- De las fincas del Estado.

Con posterioridad a esta Ley, el Decreto de 7 de Enero de 1.874 (promulgado tres días después del pronunciamiento del general Pavía) conocido como Decreto Echegaray, confirmaba como institución integrante del Ministerio de Hacienda a la Intervención General de la Administración del Estado. Igualmente, el mismo Decreto otorgó al Interventor General de la Administración del Estado la máxima categoría administrativa. La IGAE es, por tanto, obra del pensamiento liberal instaurado tras la Revolución de 1.868.

Creada la IGAE, era necesario crear el Cuerpo que llevase a cabo las funciones que la Ley había otorgado a la Intervención. El primer intento se llevó a cabo con la Ley de 14 de Marzo de 1.870 según la cual sería creado un Cuerpo Pericial de Contabilidad y Tesorería del Estado.

Fue el Partido Liberal el que se encargó de presentar a las Cortes el proyecto de creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado. El Ministro de Hacienda Germán Gamazo, fue el encargado de presentar a la firma de la Reina regente María Cristina, un Real Decreto por el que se creaba el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado y se aprobaba el reglamento provisional del mismo. El Real Decreto llevaba la fecha de 28 de Marzo de 1.893.

El 9 de Mayo de ese mismo año, se elevó a las Cortes un Proyecto de nueva Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, en el que se incluía la autorización para que el Gobierno constituyese definitivamente el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado. El proyecto presentado por el Ministro Gamazo no llegó a aprobarse pero la mayor parte de las reformas que contenía fueron incorporadas a la Ley de Administración y Contabilidad de 1.911.

Sin esperar a la Ley de Contabilidad de 1.911, la parte del proyecto Gamazo en la que se autorizaba al Gobierno a constituir el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado se incorporó al ordenamiento jurídico nacional por la Ley de Presupuestos del Estado de 5 de Agosto de 1.893. La constitución definitiva del Cuerpo fue establecida a propuesta del Ministro de Hacienda D. Amós Salvador mediante Real Decreto de 6 de Diciembre de 1.894.

El funcionamiento de la IGAE recibió la felicitación de numerosos centros gestores y del propio Tribunal de Cuentas, el cual expresó este agradecimiento en sus memorias. Sin embargo, las buenas perspectivas con que contaba la IGAE para continuar desarrollando su labor fueron truncadas por la Orden Ministerial de 23 de Julio de 1.895 que suspendió las oposiciones para el ingreso en el Cuerpo, dado que el Gobierno se planteaba una amplia reforma de la carrera de la Administración Pública de la que lógicamente, formaba parte el personal que prestaba sus servicios en la Intervención General. Este paréntesis duró dieciocho años.

A comienzos del siglo XX surgió un movimiento de opinión en favor de que el Órgano Superior Fiscal no podía depender del Ministro de Hacienda que era el que realizaba las principales funciones de gestión. Se defendía, en definitiva, la separación de las funciones

interventoras y de fiscalización. Gutiérrez (1.993a, pág. 39) señala que esta línea de pensamiento era compartida por el Ministro de Hacienda del Gobierno presidido por Maura, D. Augusto González Besada, quien presentó a las Cortes un proyecto de Ley el 12 de Abril de 1.909 dedicado a reglar la Intervención General de la Administración del Estado. La aprobación del proyecto suponía entre otros aspectos,

1. Que la IGAE funcionase como Centro dependiente de la Presidencia del Gobierno.
2. Las atribuciones y categoría del Interventor General.
3. La creación del Cuerpo especial de Intervención de la Administración del Estado.
4. Regular la intervención parlamentaria en la administración y control de la Hacienda Pública.
5. Establecer y mantener una Administración Económica del Estado lo más unitaria posible.
6. Administrar y controlar la Hacienda con la austeridad que demandaba la situación de crisis financiera que constituía una constante preocupación de la misma.

La disolución de las Cortes y el cambio de Gobierno que le sucedió impidió que el proyecto de Ley de González Besada se convirtiese en Ley. Pese a ello, basándose en ese proyecto de ley se promulgó el Real Decreto de 14 de Mayo de 1.913 por el que se reorganizaba el Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado. Ese mismo Real Decreto creó el Cuerpo Auxiliar de Contabilidad del Estado, denominado a partir de 1.946, Cuerpo de Contadores del Estado<sup>2</sup>.

## 1.2. La Dictadura de Primo de Rivera.

Probablemente la normativa más relevante publicada durante este periodo fue el Real Decreto de 19 de Junio de 1.924 del que se derivó, como hemos visto más adelante, la creación del órgano de control único; el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública. Esta medida exigió la necesaria reforma de la Administración de la Hacienda.

La reorganización de los servicios centrales y provinciales de la Hacienda Pública se llevó a cabo por Real Decreto de 21 de Julio de 1.924. Como consecuencia de ese Real Decreto, en la Administración Central, la Dirección General del Tesoro pasó a denominarse Dirección General de Tesorería y Contabilidad con las competencias que tenía atribuidas y añadiéndose las de formar los proyectos de leyes de presupuestos generales del Estado, examinar y ajustar las cuentas parciales y la formación de la Cuenta General del Estado. En la Administración Provincial, el Servicio de Contabilidad se integraba en las Tesorerías, que pasaban a denominarse Tesorerías-Contadurías y los servicios de

---

<sup>2</sup> En 1.976 fue el núcleo en torno al cual se constituyó el Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública.

intervención y fiscalización continuaban en las Intervenciones Provinciales de Hacienda y se le confería al jefe de las mismas el carácter de Delegado del Presidente del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, Interventor General de la Administración del Estado.

### 1.3. La Segunda República.

La Segunda República supuso una época de cambios importantes en la labor de la IGAE, que se manifestó esencialmente en lo siguiente:

- a) Establecimiento de las Intervenciones de Guerra y Marina que quedarían integradas en la IGAE con lo que de esta forma, la Intervención extendía su actividad fiscalizadora a todas las actividades de la Administración del Estado.
- b) La ley de Bases para la Administración de la Hacienda de 3 de Diciembre de 1.932, conocida como Ley Carner, por el apellido de D. Jaime Carner, Ministro de Hacienda de esa época. Entre las novedades que incluía esa Ley destacan:
  - b1. El establecimiento de una única Contabilidad del Estado quedando bajo la competencia del Ministerio de Hacienda.
  - b2. Relacionar las funciones contables con las de fiscalización e intervención. \*
- c) Se aprobó el Decreto de 29 de Septiembre de 1.935 por el que se extendían las competencias de la IGAE a la totalidad del gasto público.
- d) Se estableció la independencia de los interventores en relación con las autoridades cuya gestión se ha de fiscalizar. El personal interventor dependería directamente del Interventor General.

### 1.4. El Régimen de Franco.

Gutiérrez (1.993a, pág, 44) considera que la década que se inicia 1.941, año en el que se hace efectiva la dimisión del Ministro Larraz, es una década *"perdida"* para el desarrollo de la Intervención General. El restablecimiento efectivo de la IGAE no comienza hasta los años previos a la preparación del Plan Nacional de Estabilización Económica. Con la Ley de Presupuestos de 26 de Diciembre de 1.957 se inauguró en España la época de la Hacienda Pública intervencionista y beligerante dentro de la Economía Nacional. Hasta ese momento, opina Gutiérrez (1.993a) y pese a lo intervencionista del Régimen, la Hacienda Pública española había seguido fiel a los principios de una Hacienda Pública neutral.



## 2. LA REGULACIÓN ACTUAL DE LA IGAE COMO ÓRGANO DE CONTROL INTERNO.

### 2.1. Introducción.

El control interno de los actos de las Administraciones Públicas es el efectuado por los órganos propios de la Administración (esencialmente, la Intervención General de la Administración del Estado –IGAE–) y tiene por objeto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 del TRLGP de 1.988, *“controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos autónomos, que den lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, así como de los ingresos y gastos que de ellas se deriven ...”*.

Justificando la importancia del control interno Rodríguez Bereijo (1.993, pág. 23), escribe:

*“(...) las tareas de control interno llevadas a cabo por órganos de la propia Administración dotados de la necesaria independencia funcional y no integrados en la línea jerárquica de la misma ocupan un lugar preeminente. Ante todo, por las características de inmediatez y proximidad a los actos que han de ser objeto de fiscalización. En otro orden de consideraciones, por la decadencia del control político externo, que se ejerce a través del debate parlamentario de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado que, por diversas causas de cuya mención hemos de prescindir ahora, se ha convertido en un acto de ratificación parlamentaria de un Presupuesto que se limita a sumar o consolidar el gasto público ya comprometido previamente a través de la legislación sustantiva (extra-presupuestaria) de creación del gasto y que el Parlamento, a fin de cuentas, no tiene más remedio, tanto jurídica como políticamente, que aprobar”*.

El artículo 16 del TRLGP de 1.988 configura a la IGAE como una Dirección General del Ministerio de Hacienda. Su regulación y alcance puede nuclearse en torno al principio general que se establece en el artículo 92 de la citada Ley conforme al cual, *“Todos los actos, documentos y expedientes de la Administración civil y militar del Estado de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, serán intervenidos y contabilizados con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley y en sus disposiciones complementarias”*.

Es el artículo 93 de la Ley General Presupuestaria el que determina que esta función se ejercerá en sus modalidades de intervención crítica o fiscalización formal y material. A continuación, veremos los aspectos más relevantes del control interno desde el punto de vista de su contribución a la evaluación de la gestión pública.

### 2.2. Desarrollo legal.

El desarrollo en materia de control del TRLGP de 1.988 no se produjo hasta la aprobación del Real-Decreto 2.188/95 de 28 de Diciembre<sup>3</sup>. El citado Real-Decreto se estruc-

---

<sup>3</sup> BOE nº 22 de 25 de Enero de 1.996.

tura sobre tres Títulos: El Título I se ocupa de las disposiciones comunes (artículos 1 a 5), el Título II, dedicado a la función interventora (artículos 6 a 32, agrupados en cuatro Capítulos), y el Título III, dedicado al control financiero (artículos 33 a 45, agrupados también en cuatro Capítulos)<sup>4</sup>.

### 2.3. El control interno: Tipología.

El control interno de la gestión económico-financiera del Sector Público estatal se realizará, según establece el artículo 2 del RD 2.188/95, mediante el ejercicio de la función interventora y del control financiero, entendiéndose este último como control de eficiencia, eficacia y economía; es esto último lo que nos interesa resaltar.

Máñez (1.996, pág. 29) establece como tipos básicos de control, el control previo y el control posterior.

El control previo o fiscalización previa está caracterizado por dos rasgos esenciales: a) ser un control de legalidad y b) aplicarse únicamente en el ámbito del Sector Público administrativo.

El control previo de legalidad se realiza actualmente y de manera esencial mediante muestreo, de conformidad con la autorización que la Ley General Presupuestaria concede a la Intervención General de la Administración del Estado en su disposición adicional primera<sup>5</sup>.

Por su parte, el control posterior o financiero se configura como un control integral que se aplica al conjunto del Sector Público estatal. Como consecuencia de ello incluye junto al control de legalidad, la verificación de los estados financieros y el nivel de consecución de los objetivos de la actividad, además de la consideración del coste en el que la institución ha incurrido en el desarrollo de su actividad. Estas dos últimas tareas están relacionadas con la eficacia y la eficiencia de la gestión pública, respectivamente. El control interno realizado por la IAE se concibe, de esta forma, como una herramienta al servicio de la correcta gestión de los recursos públicos.

Desarrollando la tipología presentada Máñez (1.996, pág. 30) distingue entre:

1. El control previo, ya mencionado.
2. El control posterior, que engloba:

<sup>4</sup> Recientemente esta norma ha sido modificada por el RD 339/1.998 de 6 de Marzo.

<sup>5</sup> Esta disposición adicional establece que

*"La Intervención General de la Administración del Estado determinará los actos, documentos o expedientes sobre los que la función interventora a que se refieren los artículos 16 y 93 de esta Ley, podrá ser ejercida sobre una muestra sobre el total de la población. Este Centro determinará, asimismo, los procedimientos a aplicar para la selección, identificación y tratamiento de la muestra, de manera que se garantice la fiabilidad y la objetividad de la información y propondrá la forma de decisiones que puedan derivarse del ejercicio de esta función".*

- 2.1. El control financiero posterior a la función interventora con carácter integral y de aplicación en el Sector Público administrativo, coincidiendo con la fiscalización previa.
- 2.2. El control financiero permanente de aplicación en Organismos Autónomos comerciales y algunos Entes Públicos, con un contenido de legalidad y financiero. Este tipo de control da contenido a las denominadas auditorías de regularidad.
- 2.3. El control financiero ordinario, aplicable en la totalidad del Sector Público con un contenido variable (de legalidad, financiero, operativo, integral, de sistemas y procedimientos) que se decide caso a caso en función de las circunstancias.
- 2.4. El control financiero de programas presupuestarios, que se configura como un control operativo (de eficacia y eficiencia) que toma como referencia no órganos gestores sino programas presupuestarios. Este tipo de control es extraordinariamente importante desde la perspectiva de la evaluación de la gestión pública.

#### 2.4. Ámbito de aplicación del control interno.

En cuanto al ámbito de aplicación del citado proceso de control interno, si bien el párrafo segundo del artículo 1 del RD 2.188/95, señala que *“no será de aplicación a los órganos que no dependan del Gobierno o de la Administración General e Institucional del Estado”*, el artículo 33 establece que:

*“El control financiero se ejercerá respecto de los sujetos siguientes:*

- a) *Los servicios, Organismos autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales, cualesquiera que sean su denominación y forma jurídica.*
- b) *Las sociedades mercantiles, empresas, entidades y particulares por razón de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas del Estado o de sus organismos autónomos (...) así como las entidades colaboradoras que participen en el procedimiento para su concesión y gestión”.*

Finalmente, y siguiendo a Fuentes Vega (1.996a, pág. 166), el control interno realizado por la IGAE se realiza con absoluta autonomía con respecto a las autoridades y demás entidades cuya gestión sea objeto de control. En particular, este autor señala que,

*“(...) debe quedar claro que el Real-Decreto 2.188/95 opta por un modelo de independencia funcional en relación con el titular directo del órgano controlado y de dependencia clara, como control interno, del Consejo de Ministros”<sup>6</sup>.*

---

<sup>6</sup> Esta misma independencia funcional del interventor con respecto a la autoridad del órgano fiscalizado, se contemplaba (como se ha visto) en la Ley Carner de 1.932.

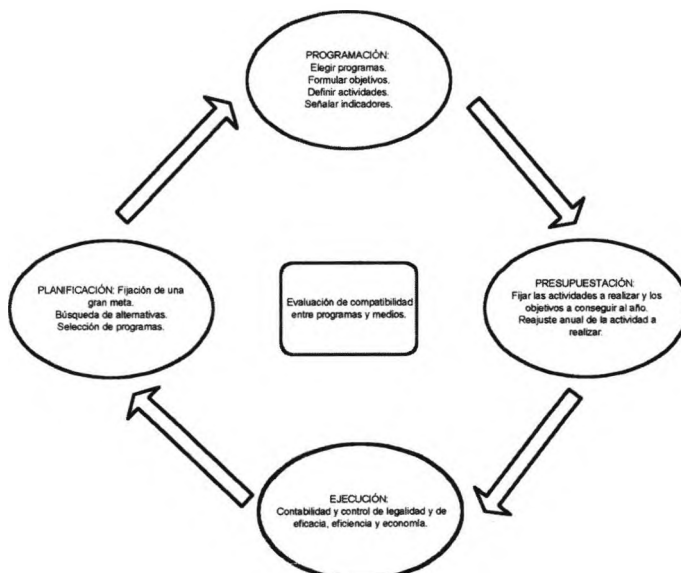
En otros términos, para garantizar la labor de control realizada por la IGAE, si bien orgánicamente pertenece a la Administración Pública y por ello a su control se le denomina interno, preserva su independencia funcional con respecto al departamento u organismo controlado.

### 3. LA IMPORTANCIA DEL CONTROL Y LA EVALUACIÓN DE LAS ACTUACIONES PÚBLICAS.

#### 3.1. El control y la evaluación pública.

El proceso evaluador de la gestión pública pretende contribuir a la superación de la desconexión que tradicionalmente, se ha puesto de manifiesto en las fases por las que atraviesa la elaboración del Presupuesto en general o cualquiera de sus programas de gasto. Como es sabido, estas fases son: planificación, presupuestación, gestión o ejecución y control. La interrelación entre estas fases se esquematiza en la Figura 3.1. La corrección de la citada desconexión debería permitir conseguir una gestión de los recursos públicos más económica y una asignación de los recursos más eficiente, en definitiva y para el caso español, dar sustancia al ordenamiento jurídico-constitucional en esta materia según quedó recogido en el artículo 31 de la Constitución de 1.978.

#### FASES EN LA ELABORACIÓN DE UN PROGRAMA.



Fuente: Benito (1.995). Elaboración propia.

FIGURA 3.1

Para el caso de programas presupuestarios Roig (1.998, pág. 153) afirma que las fases I a IV (elaboración del presupuesto, discusión y aprobación, ejecución, control y valoración *ex-post*) constituyen el ciclo presupuestario propiamente dicho. Su duración en España es de tres años aproximadamente, mientras que la ejecución presupuestaria coincide con el año natural. Por su parte, las fases de planificación y de revisión de objetivos y programas enlazan la presupuestación –a corto plazo, jurídicamente vinculante– con la programación económica –a medio y largo plazo, de carácter indicativo habitualmente–.

Tanto el Tribunal de Cuentas como órgano de control externo, como la IGAE como máximo órgano de control interno, participan en el control o evaluación *expost* de los programas públicos. De las evaluaciones realizadas por ambos organismos deben desprenderse recomendaciones a incorporar en el nuevo ciclo presupuestario contribuyendo a mejorar la gestión pública. A lo largo de este libro, utilizaremos de manera recurrente los términos control y evaluación de programas. A pesar de que ambos conceptos suelen utilizarse de manera conjunta hay que precisar las diferencias existentes entre los dos. De esta forma siguiendo a Garde et al. (1.993, pág 116), podemos sintetizar los rasgos definitorios de los citados conceptos en el siguiente cuadro:

### EL CONTROL Y LA EVALUACIÓN.

CONTROL	EVALUACIÓN
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se ejerce sobre cada gasto o, en todo caso, sobre el gasto de un periodo determinado.</li> <li>• Tradicionalmente se ha ceñido a los aspectos de regularidad/legalidad.</li> <li>• Suele ejercerse desde una postura de desconfianza respecto al controlado.</li> <li>• Acarrea sanciones en caso de incumplimiento.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se ejerce sobre toda la vida de un proyecto o acción pública.</li> <li>• Tradicionalmente se ha ceñido a los aspectos de regularidad/legalidad.</li> <li>• Atiende esencialmente a los resultados obtenidos, se interesa por la eficacia y calidad de los servicios. Acarrea sanciones en caso de incumplimiento.</li> <li>• Busca prestar apoyo y ayuda al evaluador con el fin de corregir desviaciones.</li> <li>• Da lugar a debates dirigidos a mejorar la eficacia pública y posiblemente dará lugar al logro de economías en la gestión de los recursos públicos.</li> </ul>

Fuente: Garde et al. (1.993, pág. 116).

CUADRO 3.1

La evaluación implica mirar hacia atrás con la intención de estar en condiciones de poder mirar mejor hacia delante. Vedung (1.997, pág. 18) se refiere, al definir el concepto de evaluación, a la obra de Scriven (1.991)<sup>7</sup> señalando que para este autor la evaluación es el proceso mediante el cual se pretende determinar los méritos, la valía y la importancia de las cosas.

Para Vedung la evaluación supone una ciudadosa valoración con carácter retrospectivo de los méritos, la importancia y el valor de la aplicación, junto a la productividad y a los resultados de las intervenciones gubernamentales. Con la evaluación se pretende mejorar el papel que estas intervenciones desempeñan en actuaciones prácticas futuras.

El mismo autor<sup>8</sup> afirma que el término evaluación ha atraído tantos significados diferentes que se le podría denominar "*imán semántico*" siguiendo a Lundquist (1.976)<sup>9</sup>. En opinión de Vedung la evaluación ha llegado a significar prácticamente cualquier esfuerzo de reflexión sistemática dentro del sector público. Como consecuencia de lo anterior no resulta difícil coincidir con lo afirmado por Carol Weiss<sup>10</sup> en su obra "Evaluation Research" según el cual, "*La evaluación es una palabra elástica que se estira para abarcar juicios de muy distintos tipos*".

En algunas ocasiones diferentes autores han definido el concepto evaluación como valoración del impacto, así por ejemplo Rutman (1.980)<sup>11</sup> señala:

*"(...) el término evaluación de programas hace referencia al uso de métodos de investigación para medir la eficacia de programas operativos"*.

De esta forma, la evaluación se centraría en los estudios que planteen la cuestión del impacto. Según la opinión de Rutman (1.980) la evaluación debería incluir también una valoración del grado de eficiencia, la aplicación y control del *output* además de una simple medición de hasta qué punto las metas u objetivos propuestos se han alcanzado.

Como parte integrante de la dirección o gestión de una organización, la evaluación puede ser objeto de auditoría apareciendo así la metaevaluación como un meta-proceso dentro del proceso general de control.

Una definición adicional de la evaluación es entenderla como una técnica o proceso de gestión de organizaciones de naturaleza pública, en la que la recopilación sistemática de

<sup>7</sup> Vid. Scriven (1.991): "Evaluation Theasurus". Newbury Park, C.A.: Sage, 4ª Edición.

<sup>8</sup> Cfr. Vedung (1.997, pág. 20).

<sup>9</sup> Vid. Lundsquist (1.976): "Algunos puntos de vista sobre el concepto de planificación positiva". *Statsvetenskaplig Tidskrift*, págs. 121-139.

<sup>10</sup> Weiss, C. (1.972): *Evaluation research: Methods of assesing program effectiveness*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

<sup>11</sup> Rutman, L. (1.980): *Planning Useful Evaluations: Evaluability assesment*. Newbury Park, C.A.: Sage.

datos y otras operaciones parecidas a la investigación desempeñan, por definición, un papel importante<sup>12</sup>.

El objetivo de la evaluación difiere, por tanto, de los de la investigación básica ya que los investigadores se esfuerzan a partir de una iniciativa propia. En cambio los evaluadores trabajan habitualmente por encargo, debiendo presentar sus informes a quienes se los han encargado.

### 3.2. Aspectos relevantes de la evaluación pública.

Al analizar la evaluación y tras repasar sus principales acepciones, Vedung (1.997, pág. 125) encuentra ocho problemas primarios que, a su juicio, pueden expresarse en forma de ocho preguntas:

#### PROBLEMAS PRIMARIOS DE LA EVALUACIÓN.

1. El problema del propósito: ¿Para qué fines globales se pone en marcha la evaluación?
2. El problema de la organización (evaluador): ¿Quién debería llevar a cabo la evaluación y cómo debe organizarse?
3. El problema de la intervención: ¿Cómo puede caracterizarse y describirse la temática objeto de evaluación, es decir, la intervención del gobierno, normalmente la política, el programa, los componentes de políticas y programas, o la oferta de servicios y mercancías? ¿Se considera la intervención como un medio para conseguir un determinado resultado o como una entidad autosuficiente?
4. El problema de la implementación: ¿Cómo es la ejecución o puesta en práctica entre la instigación formal de la intervención y los resultados finales?
5. El problema de los resultados: ¿Cuáles son los "outputs", y los resultados inmediatos intermedios y últimos de la intervención?
6. El problema del impacto: ¿Qué contingencias, factores causales, fuerzas causales operativas –incluida la intervención– explican los resultados?
7. El problema de los baremos: ¿Según qué criterios de valor deberían evaluarse las ventajas y los inconvenientes de la intervención? ¿Con qué baremos de rendimiento basados en los criterios de valor puede juzgarse el éxito, el fracaso o un rendimiento satisfactorio? Y, ¿cuáles son las ventajas reales de la intervención?
8. El problema de la utilización: ¿Cómo debe utilizarse la evaluación? ¿Cómo se utiliza realmente?

CUADRO 3.2

---

<sup>12</sup> Cfr. Vedung (1.997, pág. 123).

El interés del sector público por el desarrollo y éxito de la evaluación puede nacer del sistema político o de algún órgano administrativo, o incluso de algún agente externo como organizaciones interesadas en las actuaciones del sector público o los propios medios de comunicación de masas.

La evaluación se convierte en juez y parte de los juegos de poder político, administrativo y personal. Se encargan evaluaciones para ganar tiempo, mostrar una apariencia de mayor racionalidad o se pretenden encontrar rasgos para defender o destruir el programa. Estas razones, de naturaleza estratégica no suelen reconocerse en el contexto de la evaluación.

Vedung (1.997, pág. 143) se refiere a la lista de "abusos evaluativos" realizada por Suchman (1.967 y 1.972)<sup>13</sup>. En ese listado de abusos aparecen los intentos de utilizar la evaluación como un gesto de racionalidad que dote de objetividad científica a la acción pública. Igualmente, el aplazamiento de la evaluación se utiliza como elemento tranquilizador. De esta forma se nombraría a un equipo de evaluación para retrasar una decisión inminente con la intención de que, a medida que transcurre el tiempo, la sensibilización social por la cuestión irá perdiendo fuerza.

Otro abuso evaluativo se traduciría en la adulación que implicaría un intento de justificar un programa débil mediante la elección deliberada en la evaluación de los aspectos que, *a priori*, parecen contar con éxito, evitando de esta forma los aspectos aparentemente defectuosos.

Vedung añade a la lista de Suchman la utilización de la evaluación como forma de evadir las responsabilidades. De esta forma, los equipos encargados de realizar la evaluación pueden nombrarse para obligar a los oponentes a compartir responsabilidades por acciones impopulares. Para conseguir esto la evaluación debe estar organizada con la participación normalmente de los partidos de la oposición.

A su vez, los responsables de tomar una decisión pueden encargarse de un proceso evaluador para evitar toda clase de responsabilidad, pretendiendo encontrar pruebas imparciales y no sesgadas en las que justificar su posición.

La utilidad del proceso evaluador debe permitir incluir la racionalidad económica en los procesos de decisión presupuestaria en aras de una mejora en la gestión pública. Puede afirmarse que la preocupación por la evaluación y el control de las acciones públicas que implican la afectación de recursos económicos a sus actividades, ha superado la vigencia actual de reformas presupuestarias como el PPBS de cuya filosofía formaba una parte esencial. La progresiva pérdida de interés por las reformas presupuestarias analizadas en el Capí-

<sup>13</sup> Vid. Suchman, E. (1.967): *Evaluative research: Principles and practise in public service and social action programs*. Nueva York: Russell Sage.

-(1.972): ¿Acción para qué?. Crítica de la investigación evaluativa, en Carol H. Weiss (editor). *Evaluating action programs*, Boston: Allyn & Bacon.



tulo I no ha conllevado un mismo proceso para las actividades de control y evaluación que, antes por el contrario, han sido receptoras de notables partidas presupuestarias.

En opinión de Vedung (1.997, pág. 44) las investigaciones contemporáneas relativas a la evaluación pública, constituyen inequívocamente parte de un movimiento racionalista en el campo de la política y la Administración. El impulso filosófico inicial de esa corriente era transformar la política en una empresa con un carácter más racional e incluso científico. La tendencia racionalista a la que Vedung se refiere llegando a calificarla de tecnocrática, cobró su máxima vigencia tras la II Guerra Mundial y más concretamente, en los años sesenta y en la primera mitad de la década siguiente.

Con esa filosofía racionalista se pretendía evitar que las decisiones políticas fuesen constantemente cambiantes, inestables y estudiadas con escasa fundamentación; junto a ello se pretendía que las intervenciones del gobierno fuesen sólidas, razonadas y eficientes.

La evaluación participa de la filosofía racionalista aplicada al sector público aunque tal y como se ha definido aquí se aparta considerablemente de lo que Wittrock y Lindström llamaron "*racionalismo radical*"<sup>14</sup>. Sea cual sea el nivel de racionalismo que el proceso evaluador incorpora, tras la actividad evaluadora, ha de ser posible:

- La priorización entre las diferentes alternativas de gasto que se plantean a los responsables del diseño de los programas.
- El orientar la ejecución de los programas por los centros responsables hacia la consecución de los resultados.

---

<sup>14</sup> Wittrock y Lindström afirman que en Estados Unidos el racionalismo radical se remonta en su origen a las investigaciones llevadas a cabo en la "*Rand Corporation*", y fue difundido desde el Departamento de Defensa que dirigía Robert McNamara, implantándose progresivamente hasta las unidades de planificación y análisis en el conjunto de la Administración Federal norteamericana. Refiriéndose al caso sueco, estos autores afirman que la difusión de la filosofía del "*racionalismo radical*" fue obra de analistas de sistemas y medidas políticas pertenecientes al Instituto de Investigación para la Defensa Nacional, la Agencia para el Desarrollo Administrativo y la Oficina Nacional de Auditoría.

Vedung (1.997, pág. 46) afirma que la creencia del "*racionalismo radical*" de que los resultados se producen como consecuencia de la planificación humana, se parece a lo que Popper y Hayyer denominaron "*racionalismo ingenuo*" a diferencia del "*racionalismo crítico*" que acepta la aparición de efectos colaterales inesperados, efectos contrarios, así como otras limitaciones a los programas y decisiones racionalmente planificadas.

Como ya se ha comentado, el paso del tiempo ha disminuido gradualmente la confianza depositada en la planificación central de lo que hemos venido denominando con Wittrock y Lindström, "*racionalismo radical*".

Cfr. Vedung (1.997) pág. 44. La obra de Wittrock y Lindström a la que se refiere Vedung es la que publicada en 1.984, lleva por título: "La hora de los grandes programas. Investigación y energía en la política sueca". Estocolmo: Akademilitteratur.

- Permitir tener información relevante y a tiempo sobre el nivel de ejecución del programa así como juzgar la continuidad y pertinencia de los objetivos y prioridades determinadas.
- Asignar los recursos en función de las prioridades y los resultados alcanzados. La mejora de la eficiencia, eficacia y economía con la que la Administración Pública gestiona sus recursos pasa necesariamente por la evaluación continua de sus decisiones. Tanto el Tribunal de Cuentas –estudiado en el Capítulo II– como la IGAE –objeto de estudio del presente Capítulo– son los órganos máximos responsables de esa evaluación.

Analizamos ahora la forma en la que las actividades de evaluación y control han tomado cuerpo en el derecho positivo español. Tras el repaso a la normativa vigente, presentaremos resumidamente el proceso evaluador y comentaremos las posibles vías en el futuro.

## 4. LAS AUDITORÍAS COMO MECANISMO DE EVALUACIÓN.

### 4.1 Concepto y tipos de auditorías.

Parte inequívocamente importante en la evaluación de la gestión pública es la que se realiza en forma de auditorías. Para una primera clasificación de las mismas podemos seguir a García y Calzado (1.996, pág 199) quienes atendiendo al criterio de la *General Accounting Office* de los Estados Unidos, establecen los siguientes tipos de auditorías:

1. Auditorías Financieras.
2. Auditorías de Gestión, que incluyen:
  - 2.1. Auditorías de Economía y Eficiencia.
  - 2.2. Auditorías de Programas.

Desde el punto de vista de su contribución a la mejora de la gestión pública interesa detenernos en las auditorías de gestión, pues inciden sobre cuestiones centrales como la economía y la eficiencia. Así del Barco (1.996, pág. 173) señala para el caso español que

*“El control de eficacia se erige como un elemento interno de regulación, instrumento de transparencia, objetividad y garantía, que suministra información relevante y oportuna con objeto de facilitar la adopción de criterios de conducta que se adaptasen a los postulados que señala la Constitución”.*

Dentro de estas auditorías de gestión, según el criterio de la INTOSAI –*International Organizations Supreme Audit Institutions*–, hay que referirse a la auditoría operativa la cual abarca las auditorías de eficacia, eficiencia y economía, tratando a su vez de cubrir los siguientes aspectos:

- a) Sustituir el valor indiciario que la cuenta de resultados tiene para las empresas privadas.
- b) Mejorar la rendición de cuentas.
- c) Introducir sistemas de planificación, incrementando así la gestión competitiva y motivada.
- d) Determinar los puntos fuertes y débiles de la gestión.
- e) Facilitar el control del gasto público evitando el despilfarro de recursos.
- f) Controlar de manera más exhaustiva los recursos de cualquier naturaleza en la entidad.
- g) Descubrir fallos derivados de inadecuadas gestiones.
- h) Evaluar la eficiencia del Sector Público.
- i) Delimitación y clarificación de los objetivos perseguidos por la Administración Pública, así como evaluar el grado de cumplimiento de los mismos.
- j) Mejorar la programación de los medios y permitir la óptima argumentación de la asignación presupuestaria.
- k) Incrementar la motivación del funcionariado, especialmente los gestores encargados de evaluar la eficacia y eficiencia de sus trabajos.

Por otra parte en relación a lo que García y Calzado denominan auditorías de programas, entendemos que se trata de un proceso evaluador más amplio que comprende la totalidad de un conjunto coherente de actividades que integran el conjunto del programa público, y que se ajusta perfectamente a los presupuestos elaborados por programas.

Por su semejanza de planteamientos entenderemos análogas las auditorías operativas y las auditorías de gestión. Para conocer con más detalle en qué consisten seguiremos el manual editado por la Intervención General de la Administración del Estado para la realización de este tipo de auditorías. Posteriormente, nos referiremos a un concepto de auditoría probablemente más amplio y que comprende el conjunto de las actuaciones de los órganos implicados en la realización de un procedimiento administrativo; es la denominada auditoría de procedimiento. Finalmente, y ya en el Capítulo IV, presentaremos el especial proceso evaluador al que se encuentran sometidos determinados programas públicos en España, señalando los criterios seguidos para su selección, la normativa sobre la que se sustenta su particular seguimiento y la forma en la que éste se lleva a cabo.

#### 4.2. El proceso de auditoría operativa según la Intervención General de la Administración del Estado.

El máximo órgano de control interno –la IGAE– cuyos antecedentes históricos y regulación actual han sido tratados en este Capítulo, es el responsable –sin carácter excluyente<sup>15</sup>– de mayor número de auditorías operativas en España.

---

<sup>15</sup> No sólo el Tribunal de Cuentas puede realizar auditorías en el desarrollo de su función fiscalizadora sino también pueden emprenderlas otros órganos de control interno.

El desarrollo de las auditorías operativas coincide en España con la mayor preocupación por la calidad de la gestión pública. La IGAE comenzó a practicar las auditorías desde el principio de los años ochenta. En 1.983 emitió las primeras normas de auditoría pioneras en nuestro país no sólo en el sector público, sino también en el sector privado.

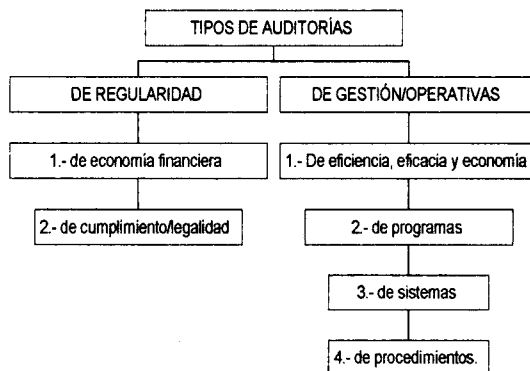
Según se señala en un documento de la propia IGAE (1.997, pág 12) se hacía preciso que la Intervención General tras trece años de experiencia y en función también de los cambios institucionales, jurídicos y fácticos acaecidos en este ámbito en España, efectuase una revisión de las anteriores normas corrigiéndolas y sobre todo ampliándolas, a fin de adaptarse a la nueva realidad y a los nuevos métodos.

Varios son los puntos a destacar en las nuevas normas de auditoría si bien, a nuestro juicio, podrían subrayarse los siguientes:

1. Su finalidad de dotar de mayor homogeneidad a los métodos y procedimientos, así como a la formulación de los resultados.
2. Su vocación de universalidad. Se pretendía que su ámbito de aplicación lo constituyese la totalidad del sector público estatal.
3. La continuidad con las normas anteriores.
4. La mayor atención a la auditoría operativa en sus diversas formas y modalidades: De economía y eficiencia, de programas y objetivos, de sistemas y procedimientos, etc.

Los tipos de auditorías definidas según sus objetivos, se clasificaron a los efectos de estas normas técnicas, en auditorías de regularidad y auditorías operativas<sup>16</sup>.

Sintetizando las opiniones de García y Calzado (1.996) y la de la propia IGAE (1.997) podemos llegar a la Figura 3.2.



Fuente: García y Calzado (1.996) e IGAE (1.997). Elaboración propia.

FIGURA 3.2

<sup>16</sup> Vid. IGAE (1.997, pág. 19).

Las auditorías de regularidad incluyen auditorías de economía financiera y las auditorías de cumplimiento de la legalidad, mientras que las operativas incluyen auditorías de economía y eficiencia, auditorías de programas y auditorías de sistemas y procedimientos.

La auditoría financiera pretende obtener una seguridad razonable acerca de si la contabilidad en general y las cuentas anuales y demás estados financieros, expresan fielmente el resultado de la gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las formas y principios contables generalmente aceptados.

La auditoría de cumplimiento o de legalidad trata de verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación a la ejecución de programas y, en general, a la administración de recursos públicos.

Por su parte, una auditoría operativa o de gestión puede definirse como una

*“Revisión sistemática de las actividades de una entidad efectuada por personal cualificado con el propósito de valorar la eficacia, eficiencia y economía alcanzadas en la gestión de los recursos públicos adscritos a las mismas para el cumplimiento de sus objetivos”<sup>17</sup>.*

La auditoría operativa constituye un examen sistemático y objetivo a fin de proporcionar una valoración independiente de las operaciones de una organización, programa, actividad o función pública. Su finalidad es la de evaluar el nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado por ésta en la utilización de los recursos disponibles, detectar sus posibles diferencias y proponer a la dirección las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquellas. Todo lo anterior se realiza de acuerdo con los principios generales de la buena gestión, facilitando la toma de decisiones a las personas con responsabilidades de vigilancia o capacidad de emprender acciones correctivas.

Dentro de las auditorías operativas o de gestión, las auditorías de economía y eficiencia tratan de determinar:

- a) Si la entidad está adquiriendo, manteniendo y empleando recursos tales como personas, propiedades, instalaciones, etcétera, de forma económica y eficiente.
- b) Las causas de ineficiencia, si las hubiera y de las prácticas antieconómicas.
- c) Si la entidad está cumpliendo con las leyes y demás normas sobre economía y eficiencia.

Reforzando la idea y la necesidad del control de eficacia, del Barco (1.996, pág. 173) afirma que este tipo de control,

---

<sup>17</sup> Vid. IGAE (1.996, pág. 11).

*“se erige como un elemento interno de regulación, instrumento de transparencia, objetividad y garantía, que suministra información relevante y oportuna con objeto de facilitar la adopción de criterios de conducta que se adapten a los postulados que señala la Constitución”.*

Por su parte, las auditorías de programas tratan de determinar:

- a) En qué medida se alcanzan los resultados u objetivos establecidos por los legisladores o por los órganos que autorizan los programas públicos.
- b) La eficacia de organizaciones, programas, actividades o funciones.
- c) Si la entidad ha cumplido las leyes y demás normas en aquellos aspectos relevantes para el programa.

También dentro de las auditorías de gestión u operativas, las auditorías de sistemas y procedimientos consisten en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de proporcionar su descripción completa, detectar sus posibles deficiencias o, en su caso, su obsolescencia, y proponer las medidas correctoras pertinentes o la sustitución del procedimiento de acuerdo con los principios generales de buena gestión. Estas auditorías tratan de determinar:

- a) El procedimiento administrativo utilizado en la realidad por el órgano gestor en el desarrollo de sus competencias para conseguir la finalidad perseguida.
- b) Las causas de la ineficiencia, si las hubiere, y si éstas son debidas a los procedimientos utilizados o a una deficiente organización de los recursos disponibles.
- c) Si el órgano gestor está actuando de acuerdo con las mismas normas, principios y directrices vigentes y en particular, con los principios generales de la buena gestión financiera.

Por su naturaleza, las auditorías de sistemas y procedimientos son de utilización fundamental en los sujetos y organismos que forman parte del sistema público administrativo, cuyo funcionamiento se regula por las normas de Derecho público y administrativo y en los que los procedimientos de actuación adquieren una especial relevancia en orden a asegurar las exigencias de objetividad, transparencia y legalidad.

Siguiendo a Alcalde y Jurado-Centurión (1.996, pág. 114), se podría definir la Auditoría de Sistemas y Procedimientos como

*“aquella que tiene por objeto la revisión sistemática de un procedimiento de gestión, a fin de proporcionar su análisis descriptivo, detectar e indicar sus posibles debilidades, de regulación o de aplicación, y proponer las recomendaciones que puedan considerarse adecuadas para su perfeccionamiento”.*

Analizados los diversos tipos de auditorías recogidos en la Figura 3.2, es inmediato entender que para los propósitos de este libro son las auditorías operativas o de gestión las que concentran nuestra atención. En los siguientes apartados estudiaremos con detenimiento algunas de las partes relevantes de las auditorías mencionadas si bien conviene tener una visión global de su estructura. Si nos basamos en el enfoque seguido por el Manual de Auditoría Operativa de la IGAE, en él se señala que las auditorías operativas llevadas a cabo, han de tener las siguientes fases:

1. Estudio preliminar.
2. Análisis detallado.
3. Emisión del informe.

El estudio preliminar tiene las características de un diagnóstico ya que de él se derivan las áreas y cuestiones en que se ha de centrar el trabajo. Una vez completado el estudio preliminar, deben quedar claramente planteados en una memoria los objetivos de la auditoría que se pretenden desarrollar en profundidad en la fase del análisis detallado.

El citado análisis constituye la segunda fase de la auditoría operativa y es el resultado consecuente del estudio preliminar. Su finalidad principal es la valoración de aquellas áreas operativas o aspectos de las mismas que hubieran sido identificados con posibilidades de mejora y que, por su complejidad operativa, hubieran requerido la aplicación de guías específicas o de programas especiales para evaluar objetivos concretos de auditoría.

Esta diferenciación entre estudio preliminar y análisis detallado, no excluye que entre ambas fases exista una serie de tareas comunes que incluso puedan solaparse en el tiempo. Finalizadas las dos primeras fases, el órgano responsable de la auditoría emitirá el correspondiente informe.

Para el correcto desarrollo de las fases anteriores, la IGAE recomienda que el equipo que desempeñe la auditoría ha de contar con las siguientes características:

1. Experiencia práctica en técnicas de comunicación y facilidad para el desarrollo y mantenimiento de entrevistas.
2. Habilidad para relacionar el sistema de organización formal y los procedimientos establecidos por la entidad con su realidad operativa y de objetivos (de carácter estratégico o de funcionamiento).
3. Capacidad para analizar y entender la interrelación existente entre la *causa-input* y aquellos otros factores que puedan influir en el proceso de conversión o transformación del *input* en producción de bienes o prestación de servicios.

De las tres fases entorno a las que se estructura la auditoría operativa o de gestión, la primera de ellas –la fase preliminar– tiene una importancia fundamental; por esa razón le dedicamos el apartado siguiente.

### 4.3. El estudio preliminar como fase esencial de la auditoría operativa.

#### 4.3.1. Objetivos y contenido.

El alcance de una auditoría operativa normalmente se limita a la realización de la auditoría de una parte o segmento determinado: una división, factoría, departamento o una función concreta como compras, producción, comercialización, personal o informática.

El alcance de la auditoría operativa vendrá determinado por las conclusiones a las que se haya llegado al finalizar el trabajo relativo al estudio preliminar. Este estudio debe permitir conocer:

- ¿Qué hace la entidad?
- ¿De dónde proviene su autoridad para hacerlo?
- ¿Quién dirige la entidad?
- ¿Qué trata de lograr la entidad?
- ¿Cuáles son sus principales metas u objetivos?
- ¿De dónde obtiene sus recursos y cuál es su magnitud?
- ¿Cuáles son sus principales pautas operativas?
- ¿Cuáles son sus principales áreas críticas y problemas?

A partir de lo anterior y como resultado del estudio preliminar, deberá prepararse una memoria en la que se haga constar:

- a) Las conclusiones sobre los hechos o situaciones identificados como susceptibles de ser o no auditados.
- b) Los objetivos de la auditoría y la planificación de la misma.

El estudio preliminar, por sus propias características, tratará de señalar:

1. La naturaleza y alcance de las actividades desarrolladas por el ente a auditar, las dificultades previsible para la auditoría, las áreas clave que afectan los resultados, el contexto de la auditoría, particularmente las líneas de responsabilidad y las interrelaciones que existen.
2. Los resultados financieros y operativos.
3. El enfoque del proceso de gestión y su relevancia en la utilización eficaz, eficiente y económica de los recursos: cómo se definen los objetivos y se fijan las metas, cómo se organiza y se supervisa el trabajo, cómo se toman las decisiones, cómo se usan los sistemas de información y control.
4. Asimismo, la IGAE ha decidido que forma parte del estudio preliminar un análisis básico del cumplimiento de la legalidad y del control económico-financiero.



Una vez completado el estudio preliminar deben quedar claramente planteadas las cuestiones clave que han de ser abordadas en la auditoría. Para poder indentificar adecuadamente las unidades a ser auditadas<sup>18</sup> el informe preliminar debe incluir los siguientes componentes:

1. Estudio analítico de la información financiera y estadística disponible en la organización y fuera de ella, para identificar tendencias inusuales o fluctuaciones no justificadas que pudieran indicar la existencia de problemas operativos.
2. Estudio de las políticas y procedimientos escritos que establecen las pautas y métodos de funcionamiento.
3. Estudio de los planes y previsiones tales como presupuestos, planes de inversión, previsiones de tesorería y planes de plantilla, para determinar su grado de cumplimiento en el pasado y su contenido y adecuación para la planificación hacia el futuro.
4. Estudio del grado de cumplimiento de la legislación básica y del control económico-financiero para determinar deficiencias graves que pudieran denotar áreas o funciones que deban ser incluidas en el trabajo de auditoría operativa.
5. Entrevistas con la dirección y personal superior, para obtener sus puntos de vista sobre los resultados que persiguen en sus funciones; sus opiniones sobre el logro de estos resultados; sobre los puntos fuertes y débiles de su área de responsabilidad; sobre los sistemas para la planificación y control, y la forma en que se utilizan.
6. Desarrollo de los criterios a ser usados en la evaluación de actuación y resultados, basados en pautas tanto internas como externas a la organización.

#### 4.3.2. Apoyo metodológico para el estudio preliminar.

Para los casos en los que la diversidad y magnitud de las operaciones o autonomía de gestión del ente auditado hagan aconsejable una orientación más concreta y detallada para el auditor, la IGAE ha elaborado una guía para el estudio preliminar cuyo contenido incluye trece áreas especialmente importantes a la hora de planificar la evaluación del ente. Dentro de cada una de estas áreas se establecen los aspectos más relevantes sobre los que la auditoría prestará una especial atención. Las áreas más importantes según se establece en el Manual de Auditoría Operativa de la IGAE, se recogen en el Anexo I de este Capítulo.

---

<sup>18</sup> Para identificar las áreas que revisten interés para ser auditadas pueden utilizarse los siguientes indicadores:

1. Costes operativos importantes.
2. Controles aparentemente débiles.
3. Desviaciones importantes con respecto a pautas normales de actuación (bien sean de carácter histórico o sectorial).
4. Deficiencias significativas de control interno o de cumplimiento de la legalidad.

## ANEXO I

CONTENIDO RECOMENDADO PARA LAS AUDITORÍAS OPERATIVAS SEGÚN  
EL MANUAL DE LA IGAE (1.996).

## A. Entorno de dirección.

## Información general:

1. ¿Cuál es el propósito del ente auditado? ¿Cuáles son sus productos y/o servicios, y cómo se obtienen y suministran?  
¿Cuáles son las principales localizaciones geográficas?

## Objetivos:

2. ¿Existen objetivos claros y medibles para el ente auditado? ¿Cuáles son a corto plazo y a más largo plazo?
3. ¿Considera la Dirección que se están cumpliendo los objetivos? Si no es así, ¿cuáles son los problemas?

## Políticas.

4. ¿Cómo se formulan las políticas?
5. ¿Cuáles son las políticas vigentes?
6. ¿Cómo se divulgan las políticas en la organización?
7. ¿Son coherentes las políticas con los objetivos de la organización?
8. ¿Cuál es el mecanismo para convertir las políticas en planes operativos, programas y metas financieras, de producción y de prestación de servicios?

## B. Organización y personal.

## Estructura organizativa.

1. Obtener organigramas detallados.
2. ¿Cuáles son los límites de responsabilidad y autoridad?
3. ¿Cuáles son las líneas de dependencia? ¿Son lógicas, o presentan anomalías?
4. ¿Facilita la estructura organizativa el logro de los objetivos del ente auditado?

5. ¿Se producen demoras en las decisiones por razones burocráticas innecesarias? ¿Es inadecuada la comunicación entre individuos y entre áreas dentro de la organización? ¿Están deficientemente definidas las responsabilidades?

Personal:

6. ¿Existen descripciones de funciones y puestos?
7. ¿Conoce el personal sus obligaciones y los límites de su responsabilidad?
8. ¿Son coherentes los niveles y clasificaciones salariales con los niveles de responsabilidad?
9. Respecto a los dos aspectos contemplados en el punto anterior ¿cuál es la situación del ente auditado en relación con su entorno sectorial?
10. ¿Son aplicables los mismos derechos, obligaciones y beneficios a todo el personal, según su condición laboral?
11. ¿Existen puestos clave vacantes? ¿Por qué?
12. ¿Es alta o baja la rotación de personal? ¿Es esto aceptable?
13. ¿Asegura el proceso de contratación de personal que los puestos son cubiertos rápidamente y con personas adecuadas?
14. ¿Cómo se desarrolla la capacidad del personal? ¿Existe un programa concreto de formación?
15. ¿Cómo se sigue y evalúa la capacidad del personal?
16. ¿Cómo se evalúa la capacidad de los cargos responsables por la gestión?
17. ¿Qué planes y programas de incentivos existen?
18. ¿Es significativa la actividad e influencia sindical? ¿Resultan de esto restricciones operativas importantes?

Administración Central y Organismos Autónomos.

19. Respecto de la Relación de Puestos aprobada:
- a) ¿Qué opinión le merece la relación a la Dirección?
  - b) ¿Son coherentes las jerarquías de los puestos con las funciones asignadas y los niveles salariales?
  - c) ¿Cuál es la situación del ente auditado en relación con su entorno sectorial en lo referente al punto anterior?
  - d) ¿Existen necesidades de personal no previstas en la relación de puestos de trabajo? ¿Qué gestiones se están realizando al respecto?
  - e) ¿Existen puestos de la relación que estén vacantes? ¿Qué hace la Dirección para cubrirlos? ¿Qué dificultades tiene para conseguirlo?
  - f) ¿Qué posibilidades de promoción existen, en la práctica, dentro del sistema establecido para el personal funcionario?

20. Respecto de la rotación del personal:
  - a) ¿Qué rotación hay?
  - b) ¿Se puede establecer por niveles o tipos de personal (escalas o cuerpos, áreas o departamentos específicos, etc)?
  - c) ¿Es alta la rotación en el personal directivo?
21. Respecto del personal contratado, eventual, interino, etc.
  - a) ¿Existe este tipo de personal?
  - b) ¿Está justificada su necesidad?
  - c) ¿Cuál ha sido su evolución?
  - d) ¿Se controlan adecuadamente los plazos de los contratos eventuales?
  - e) ¿Existen criterios predeterminados por el organismo para la conversión de este personal en personal fijo?
  - f) ¿Es frecuente la conversión en personal fijo por decisión judicial?
22. ¿Presenta problemas para el organismo la movilidad interna del personal?
23. ¿Existen criterios objetivos para la distribución del complemento de productividad? ¿Cuáles son? Si no los hay ¿qué sistema se sigue?
24. ¿Es frecuente la concesión de gratificaciones por trabajos específicos? ¿En qué área o actividad? ¿A quién se gratifica?
25. ¿Existen dentro del propio organismo convenios colectivos diferentes para colectivos distintos? Si es así, ¿se producen diferencias laborales entre trabajos similares de estos colectivos?

### C. Planificación, estándares y controles.

#### Planificación:

1. ¿Es la planificación una actividad regular, o se hace solamente *"cuando hay tiempo"*?
2. ¿Se planifica la gestión de recursos financieros?
3. ¿Participan en la planificación todos los niveles de gestión? ¿Quién fija las metas a alcanzar?
4. ¿Cómo es el proceso de planificación?
5. ¿Se cuenta con información suficiente para formular planes? ¿Están las metas basadas en una valoración realista de logros anteriores?
6. ¿Son los planes y presupuestos suficientemente integrables y completos como para permitir un control eficaz?
7. ¿Cómo se comunican los planes y presupuestos a los responsables por su ejecución?

Estándares y controles.

8. ¿Se hace un seguimiento de ejecución de los planes y presupuestos?
9. ¿Cómo se realizan los informes de comparación de los resultados reales con los planes y presupuestos? ¿Son útiles los informes?
10. ¿Se investigan con prontitud las variaciones sobre planes y presupuestos?
11. ¿Se modifican los planes y presupuestos durante el año?
12. ¿Tienen los responsables de la ejecución del presupuesto autoridad para controlar las áreas presupuestadas?
13. ¿Con qué frecuencia se reconsideran y modifican las hipótesis o supuestos en que se basa la medición de resultados y actuación?
14. ¿Se efectúan comparaciones con fuentes externas de información? Si es así, ¿cuáles?

Presupuesto por programas.

15. ¿Se ha modificado, desde su instauración, los objetivos e indicadores de los programas presupuestarios? Si es así, ¿cuáles han sido las causas?
16. En opinión de la Dirección, ¿responden los objetivos fijados a los fines del ente?
17. ¿Son claramente identificables y medibles los indicadores utilizados?
18. ¿Se reajustan los objetivos e indicadores frente a:
  - a) Modificaciones del presupuesto inicial aprobado con respecto al propuesto por la Dirección.
  - b) Modificaciones posteriores al presupuesto inicial aprobado?

Créditos de mantenimiento y reparaciones:

19. ¿Se prevén consignaciones presupuestarias para gastos de mantenimiento y reparación de las inversiones en cuantías necesarias para asegurar su perfecto funcionamiento y permitirles alcanzar su vida útil? ¿Han resultado dichos créditos suficientes en la realidad?

D. Información de gestión.

Informes.

1. ¿Produce el sistema de información de gestión informes idóneos en cuanto a exactitud, prontitud, relevancia y fiabilidad?
2. ¿Qué informes se elaboran para ayudar a la toma de decisiones? ¿Con qué frecuencia? ¿Por quién?

3. ¿Requieren los informes alguna elaboración adicional para poder ser utilizados?
4. ¿Se utilizan los informes? ¿Les merece a los usuarios confianza la información que reciben?
5. ¿Qué informes se han de remitir a diversos entes de la Administración (Tribunal de Cuentas, IGAE, DG Presupuestos, etc.)?
  - a) ¿Con qué periodicidad?
  - b) ¿Es adecuado el sistema de información para producir los informes requeridos en tiempo útil, con exactitud y de forma sistemática?

Reuniones de personal de gestión.

6. ¿Se realizan regularmente reuniones del personal responsable de la gestión?
7. ¿Se documentan las decisiones tomadas y la responsabilidad de su seguimiento?
8. ¿Permanecen en la agenda de reunión los problemas antiguos que no han sido resueltos?
9. ¿Se comunican con prontitud las decisiones tomadas a aquellos a quienes afectan?

General.

10. ¿Considera el personal de gestión que la información que recibe es la necesaria para controlar el desarrollo de la gestión y para tomar decisiones? ¿Se recibe demasiada información? ¿O ésta es insuficiente?
11. ¿Son abiertos y fluidos los canales de comunicación interna?
12. ¿Se utiliza el principio de “información por excepción”?

E. Proceso de datos.

General.

1. ¿De quién depende orgánica y funcionalmente el Departamento de informática? ¿Es adecuada esta dependencia?
2. ¿Cuándo se inició la actividad informática?
  - a) ¿Cómo se desarrollaron las necesidades de información?
  - b) ¿Están ya implantados los sistemas inicialmente contemplados o están aún pendientes algunos de los considerados importantes?
3. ¿Se utilizan todos los equipos informáticos con que se cuenta? ¿Son compatibles entre sí?

4. ¿Existe una movilidad tal en el personal de informática que pudiera hacer peligrar el desarrollo de los sistemas, sobre todo si no están adecuadamente documentados?
5. ¿Es adecuada la cualificación del personal para los equipos informáticos existentes?
6. ¿Existe algún área o dependencia que necesitaría servicios informáticos y no los recibe?
7. ¿De qué forma está integrado el SICAI en el tratamiento informático del organismo?
8. ¿Qué aplicaciones hay en explotación?
9. ¿Cómo se carga el coste de servicios informáticos a los diversos usuarios?
10. ¿Cómo se mide la eficacia operativa y la utilización de los sistemas informáticos existentes?
11. ¿Mantienen los usuarios un adecuado control sobre la información que entregan para su proceso y sobre los resultados que reciben del mismo?
12. ¿Es adecuado el soporte informático que reciben los usuarios? ¿El soporte incluye aspectos tales como controles de lote, formato y presentación de resultados, listado de actividad y transacciones?

#### Procedimientos de la actividad informática.

13. ¿Hay un sólo responsable para toda la actividad informática? ¿Qué documentación existe para los sistemas y para los programas y para la reconstrucción de archivos en caso de pérdida de la información?
14. ¿Se obtienen automáticamente copias de seguridad, a intervalos apropiados, de los archivos maestros y de transacciones, y de los programas? ¿Se conservan dichas copias en un lugar físico distinto y bajo medidas de seguridad?
15. ¿Existe un procedimiento para emergencias bien documentado? ¿Cuándo fue puesto a prueba por última vez?
16. ¿Existe una adecuada cobertura de seguros sobre las instalaciones, equipos y registros?
17. ¿Está la instalación informática adecuadamente protegida contra acceso de persona no autorizado? ¿Está protegida contra el fuego y contra daños intencionados?
18. ¿Es adecuada la segregación de funciones entre el desarrollo de sistemas, programación y explotación?
19. ¿Existe verificación regular e independiente de los controles de funcionamiento que automáticamente imprime el ordenador, para asegurar su debida utilización?

#### Desarrollo informático:

20. ¿Cómo se mantiene informada la dirección sobre las oportunidades que ofrecen las nuevas tecnologías?

21. ¿Se efectúan las evaluaciones formales y estudios de viabilidad para la selección de nuevos equipos informáticos?
22. ¿Existe algún grupo (comité, comisión) responsable del desarrollo informático?  
¿Cuál es su papel?
23. ¿Quién autoriza desarrollos adicionales propuestos al sistema informático existente?
24. ¿Existen problemas de proceso de datos pendientes de resolver?

#### F. Gestión de tesorería.

##### Previsiones de tesorería.

1. ¿Se elaboran previsiones de tesorería? Si es así ¿con qué frecuencia y con qué horizonte temporal?
2. ¿Las previsiones de tesorería se recogen en el sistema presupuestario?
3. ¿Qué grado de precisión tienen las previsiones? Efectuar su comparación con disponibilidades reales.
4. ¿Se incluyen todos los movimientos de fondos?

##### Inversiones y control de fondos.

5. ¿Existe una política de inversiones que sirva para orientar eficazmente la gestión de tesorería?
6. ¿Se invierten los excedentes de fondos? ¿Están las inversiones debidamente salvaguardadas?
7. ¿Se utilizan de la mejor forma posible los descubiertos bancarios y las operaciones de mercado de dinero? ¿Se revisan sistemáticamente los cargos bancarios?
8. ¿Cómo se programan los pagos y qué se toma en cuenta para ello?
9. ¿Se cargan intereses sobre cuentas a cobrar?
10. ¿Son adecuados los fondos fijos de caja, suficientes pero no excesivos?
11. ¿Es adecuado el nivel de los fondos de maniobra para las transacciones corrientes? ¿Se recogen y consolidan eficazmente los fondos generados en sucursales/delegaciones? ¿Se invierte rápidamente?
12. ¿Existe un adecuado control sobre las garantías recibidas?

#### G. Inversiones de capital.

##### Planificación.

1. ¿Existe un presupuesto de inversiones de capital? ¿Qué periodo cubre?



2. ¿Contempla el presupuesto de inversiones solamente proyectos específicos o existen partidas discrecionales?
3. ¿Quién fija el presupuesto de inversiones? ¿Cómo se hace?
4. ¿Se toman las decisiones de inversión de forma tal que se cuente con tiempo suficiente para la planificación detallada de la inversión?
5. ¿Se evalúa adecuadamente la inversión antes de aprobarla? ¿Son las inversiones coherentes con los objetivos estratégicos de la empresa? ¿Qué información es requerida? ¿Qué precisión se requiere en la información? ¿Incluye cálculos del flujo de fondos y del plazo de recuperación de la inversión? ¿Se consideran otras opciones? ¿Se realiza un análisis de sensibilidad de los supuestos utilizados? ¿Se comparan los costes y el desarrollo temporal con los de otros proyectos similares?

#### Ejecución.

6. ¿Quién aprueba las inversiones de capital?
7. ¿Está claramente definida la responsabilidad de la inversión?
8. ¿Qué controles existen durante la ejecución de un proyecto para proteger los intereses del organismo?
  - a) ¿Se controla el cumplimiento de los plazos de los contratos?
  - b) ¿Se aplican las cláusulas respectivas si existen demoras?
9. ¿Qué procedimiento se sigue para autorizar un adicional a la inversión, si ello es necesario?

¿Se producen frecuentemente modificaciones y adicionales en los contratos de obra?
10. ¿Cómo se incorporan los requerimientos de fondos a la previsión de tesorería y cómo se efectúa su seguimiento?
11. ¿Se utilizan exclusivamente proveedores y contratistas específicamente aprobados y homologados? ¿Qué procedimientos se siguen para ello?
12. ¿Están adecuadamente asegurados los activos fijos? ¿Existe una evaluación integral de los riesgos?
13. ¿Se hace uso de todas las ventajas fiscales y económicas que ofrece la legislación existente?
14. ¿Se realiza una evaluación a posteriori para verificar la validez de los supuestos en que se fundamentó la inversión?
15. ¿Existen bienes fuera de servicio que hayan sido adquiridos en los últimos años o antes de concluir su vida útil estimada? ¿Por qué razón?

#### H. Existencias y trabajo en curso.

##### Existencias.

1. ¿Quién es responsable de la salvaguardia de los almacenes?

2. ¿Es adecuada la seguridad de los almacenes?
3. ¿Es apropiado el diseño y la distribución de los almacenes, para los tipos de existencias que contienen? ¿Son mínimos los movimientos que se requieren para el manejo de los materiales?
4. ¿Se utilizan eficazmente ayudas mecánicas para mover las existencias?
5. ¿Indican claramente los registros del almacén la ubicación de las existencias?
6. ¿Están los almacenes y las existencias adecuadamente asegurados?

#### Control de existencias.

7. ¿Es adecuada la segregación de funciones entre la custodia de existencias y el acceso a los registros de control?
8. ¿Con qué frecuencia se realizan inventarios físicos? ¿Qué procedimientos se siguen para ello?
9. ¿Cómo se identifican las existencias obsoletas o de lento movimiento, y cómo se informa de ello a efectos del ajuste de la valoración correspondiente?
10. ¿Cómo se controlan las existencias para asegurar que se mantienen a un nivel económico adecuado? ¿Quién determina los niveles de reposición? ¿Con qué frecuencia se producen faltas de existencias?
11. ¿Se reciben y entregan todas las existencias por un responsable de almacén contra autorización debidamente documentada? ¿Existe verificación?
12. ¿Se planifica adecuadamente la disposición de existencias sobrantes?

#### I. Compras.

##### Políticas de compras.

1. ¿Las compras están centralizadas o descentralizadas? ¿Cuál es el argumento que soporta la práctica actual?
2. ¿Se compran productos genéricos con preferencia a los de marcas comerciales más caros?
3. ¿Están normalizados los requerimientos de compra para reducir al mínimo el número de productos en almacén y para obtener descuentos por mayor volumen de compra?
4. ¿Existe una lista de proveedores homologados? ¿Cuál es el procedimiento de homologación? ¿Con qué frecuencia se revisa la lista?

##### Procedimientos de compra.

5. ¿Se obtienen varias ofertas cuando ello es posible y práctico?

6. ¿Están documentados los procedimientos de compra y han sido comunicados a quienes están involucrados?
7. ¿Está adecuadamente segregada la función de compra de la recepción de mercancías?
8. ¿Quién aprueba las órdenes de compra? ¿Qué procedimientos existen para asegurar que se emiten justificadamente? ¿Cómo se vigilan los niveles de reposición de existencias?
9. ¿Existen controles que aseguren que sólo se pague por compras recibidas, contra facturas verificadas, que no se duplican pagos y que se obtienen los descuentos disponibles?
10. ¿Se encuentran físicamente identificados los bienes muebles a efectos de control?

#### J. Ingresos.

1. ¿Cómo se asegura que se reciben todos los ingresos a que se tiene derecho?
2. ¿Son correctos los nombres y direcciones a los que se envían las facturas? ¿Cuál es el nivel de facturas devueltas?
3. ¿Se emiten notas de abono sólo con la debida autorización y después de haber verificado su legitimidad?
4. ¿De qué forma se reciben los ingresos? ¿Qué controles existen sobre fondos recibidos directamente (no por transferencia bancaria)?
5. ¿Qué procedimientos existen para materializar el cobro de deudas?
6. ¿Se cancelan las deudas por incobrables sólo con la debida autorización y después de haber utilizado todas las vías posibles para su cobro?

#### K. Nóminas.

1. ¿Cuántos tipos diferentes de nóminas se producen mensualmente? ¿Es el proceso mecanizado o manual? ¿Cuántas personas intervienen en el proceso? ¿Cuántas nóminas de incidencias se producen anualmente?
2. ¿Se detectan con frecuencia errores en las nóminas? ¿En qué momento? ¿Qué procedimientos se siguen para subsanarlas?
3. ¿Cómo se asegura que sólo se paga a empleados de la entidad?
4. ¿Se autorizan debidamente los pagos por horas extraordinarias, primas u otros conceptos discrecionales, y se informa de estos pagos a la dirección?
5. ¿Produce el sistema de nóminas informes de gestión que muestren los costes de personal por áreas y actividades, con detalle suficiente para permitir su control? ¿Se incluyen detalles en los casos de planes más económicos que la Dirección debería considerar?

## L. Cumplimiento de la legalidad.

## Aspectos de contabilidad general y presupuestaria.

1. ¿Se preparan los presupuestos en tiempo y forma, de acuerdo con la Orden Ministerial correspondiente?
2. ¿Se ha producido durante el ejercicio algún tipo de modificación presupuestaria? En caso afirmativo, indicar su cuantía así como tipo y causas de la misma.
3. ¿Se tramitan las modificaciones presupuestarias según lo establecido en la Ley General Presupuestaria, Orden de 22 de Febrero de 1.982 y Leyes de Presupuestos anuales?
4. ¿Se presenta, en tiempo y forma, la cuenta de liquidación del presupuesto y de operaciones extrapresupuestarias, según lo establecido en la Ley General Presupuestaria y demás disposiciones legales?
5. ¿Se ajustan los registros y libros de contabilidad a lo establecido en las instrucciones de Contabilidad emitidas por la IGAE?

## Tesorerías e inversiones.

6. ¿Se efectúa la apertura de cuentas de ingresos y pagos una vez obtenida la preceptiva autorización de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera?
7. ¿Se efectúa la recaudación de los ingresos a través de cuentas restringidas del Tesoro abiertas al efecto en establecimientos bancarios? ¿Se transfieren los fondos automáticamente en las fechas establecidas, a la cuenta del organismo en el Banco de España?
8. ¿Se exige el cumplimiento de lo establecido en el Real Decreto 640/1.987, de 8 de Marzo, con relación a la apertura y disposición de fondos?
9. ¿Se requiere que las inversiones de tesorería cumplan con los requisitos de solvencia, liquidez y rentabilidad exigidos por la legislación en vigor?
10. ¿Se ajustan los pagos a justificar a través de habilitados a la normativa establecida en cuanto a finalidad determinada y plazo para la justificación?

## Compras.

11. ¿Se ajustan los arrendamientos (incluidos los arrendamientos financieros) a la normativa legal al respecto en cuanto a cuantías y autorizaciones?
12. ¿Se ajustan las compras, tanto de bienes corrientes como de inversión, a lo estipulado en la Ley y Reglamento de Contratos del Estado en cuanto a convocatoria, forma de adjudicación y formación contractual?

Bienes patrimoniales.

13. ¿Se efectúan las ventas de bienes de naturaleza patrimonial así como la cesión gratuita o permuta de los mismos con sujeción a la Ley y Reglamento de Patrimonio del Estado y demás legislación que sea aplicable al caso?

Aspectos fiscales y de Seguridad Social.

14. ¿Se efectúan las retenciones e ingresos a la Hacienda Pública y Seguridad Social, en tiempo y forma, de acuerdo a lo estipulado por la legislación vigente?

Contratación de personal.

15. ¿Se ajustan las plantillas (en número y categorías profesionales o laborales) a lo indicado en la relación aprobada por el Organismo? ¿Se cubren las plazas con sujeción a la oferta pública de empleo y lo establecido en la Ley 30/1.984?
16. ¿Se corresponden las retribuciones devengadas por el personal funcionario y laboral con lo establecido en las Leyes de Presupuestos Anuales y convenios colectivos? ¿Existen conceptos retributivos distintos de los señalados en estas normas?

Otros aspectos generales.

17. ¿Se están utilizando las subvenciones recibidas para los fines para los que fueron concedidas? ¿Se contempla la devolución de las subvenciones no utilizadas?
18. ¿Se efectúa la recaudación y liquidación de ingresos y tasas, en su cuantía, tiempo y forma, de acuerdo con lo estipulado en la legislación aplicable al efecto?
19. ¿Está la falta de recaudación por mora del deudor considerada según lo estipulado en el Reglamento General de recaudación?
20. ¿Se prepara y envía, en tiempo y forma, el plan anual de inversiones y financiación (PAIF) y demás documentación exigida por la legislación (Ley General Presupuestaria) o por los centros directivos que tengan competencias al respecto?

M. Control económico-financiero básico.

Aspectos generales.

1. ¿Es la jerarquía del jefe del departamento económico-financiero la adecuada para permitirle tener la autoridad e independencia necesarias para desarrollar eficazmente sus responsabilidades?

2. ¿Existe una definición clara de las competencias del departamento y de sus relaciones con otros departamentos?
3. ¿Están claramente definidas y suficientemente divulgadas las responsabilidades de cada persona dentro del propio departamento?

#### Movimientos de fondos.

4. ¿Existen las medidas de control necesarias para que los ingresos se contabilicen de forma íntegra e inmediata en el punto donde se establezca el control contable?
5. Analizar el sistema de control interno relativo a desembolsos, determinando si existe una segregación mínima de funciones.
  - a) ¿Se separa la preparación de los medios de pago del control de los mismos una vez firmados, así como de su envío al proveedor/acreedor?
  - b) ¿Existen firmas solidarias y la firma de los instrumentos de pago se hace a la vista de los documentos soporte del mismo, previamente marcados con un sello que señale forma y día del pago?
  - c) ¿Se lleva a cabo la recepción de los extractos bancarios y la reconciliación de éstos con los registros contables oportunamente y por persona independiente?
6. ¿Existe un fondo fijo de caja y es adecuado a su funcionamiento en cuanto a rendición de gastos y reembolso de éstos? ¿Se ajusta su funcionamiento a lo establecido en el Real Decreto 640/1.984, de 8 de Mayo, en cuanto a los pagos ajustificar?
7. ¿Hay una adecuada cobertura de seguro contra robo o malversación de fondos?

#### Ingresos y cuentas a cobrar.

8. ¿Existe un sistema de control sobre las fuentes que originan la facturación a clientes que minimice el riesgo de salidas no facturadas? ¿Existen procedimientos adicionales cuando este hecho significa la contabilización de intereses?
9. ¿Se efectúa adecuadamente, en tiempo y modo, el pase de las facturas a las fichas individuales de los clientes?
10. ¿Existen procedimientos de control y autorización de transacciones atípicas (abonos, cancelación de saldos, etc)?
11. ¿Existen procedimientos de control relativos a la creación y seguimiento de cuentas a cobrar distintas que clientes (anticipos a empleados, depósitos y fianzas, etc)?

#### Gastos y cuentas a pagar.

12. ¿Son adecuados los procedimientos de control existentes para la recepción de bienes o servicios y la contabilización de la correspondiente cuenta a pagar? ¿Existen controles adicionales cuando éste hecho implica contabilización de intereses?

13. ¿Son adecuados los procedimientos de control relativos a la aprobación final de facturas? ¿Son éstos procedimientos tales que permitan tomar en consideración hechos como notas de abono/cargo pendientes, rappels, etc., antes de proceder al pago de las facturas?
14. ¿Hay políticas contables y procedimientos de control relativos a la aplicación del principio del devengo y previsión de gastos? ¿Son adecuados?

#### Nóminas.

15. ¿Se utiliza principalmente información independiente como base para la preparación de la nómina?
16. ¿El sistema establecido es el adecuado para asegurar que no existen posibilidades de desvío en el pago o alteración de las variables que determinan el importe de la nómina a pagar?

#### Proceso contable.

17. ¿La estructura global del plan de cuentas y de los registros contables (mayor, diario, registros auxiliares, etc) es adecuada como base para la preparación de los estados y demás informes de carácter económico-financiero?
18. ¿Es adecuado el nivel de mecanización de los procesos contables con respecto al coste operativo de los mismos y con respecto a errores, irregularidades y nivel de servicio prestado a usuarios?
19. ¿Puede considerarse que los informes preparados por el departamento económico-financiero son adecuados en términos de suficiencia, corrección y temporalidad de la información contenida en los mismos?

## EL SEGUIMIENTO ESPECIAL DE PROGRAMAS EN ESPAÑA Y LAS EXIGENCIAS DE LA UNIÓN EUROPEA.

### 1. LOS PROGRAMAS SOMETIDOS A SEGUIMIENTO ESPECIAL EN LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES.

#### 1.1. Introducción.

El Capítulo I nos permitió constatar dos realidades que ahora retomamos. En primer lugar lo que definimos como filosofía racionalista aplicada a la gestión pública, tuvo una de sus más importantes manifestaciones en las reformas presupuestarias desarrolladas durante el siglo XX. De estas reformas, la que probablemente haya tenido un mejor y más permanente resultado ha sido la presupuestación por programas. La mayoría de los países desarrollados elaboran sus presupuestos asignando los recursos públicos a los distintos programas. El grado en el que la ejecución de estos programas se acerca o separa de la buena gestión pública lo muestran las auditorías de programas desarrolladas por los órganos de control externos o internos, según se vio en el Capítulo III.

También tuvimos oportunidad de conocer en el Capítulo I algunas experiencias internacionales en la reforma de las administraciones públicas orientadas a la mejor gestión de sus recursos. Algunos de los éxitos más notables se han conseguido con estrategias de reforma gradualistas antes que con reformas asociadas a grandes cambios estructurales. La primera parte del presente capítulo analiza la aplicación a la Administración Pública Española de una iniciativa de reforma gradualista basada en la presupuestación por programas: los programas públicos sometidos a seguimiento especial.

Dentro de este marco general de interés por la correcta ejecución de los programas públicos, la Ley de Presupuestos para 1.989 estableció una serie de programas públicos para los que se establecía un sistema especial de seguimiento. Este sistema se ha mantenido hasta nuestros días y ha supuesto el mayor esfuerzo en el intento de generalizar la evaluación de programas. En lo que esta iniciativa participa de la estrategia gradualista, el objetivo que se persigue es detectar conductas o decisiones ineficientes, ineficaces y/o antieconómicas que puedan ser comunes al resto de programas no sometidos a este sistema de seguimiento. Además de extrapolar sus resultados y, sobre todo las soluciones, la iniciativa emprendida en 1989 pretendía englobar a un número creciente de programas públicos.



La segunda parte de este Capítulo muestra el impulso que la incorporación de España a la Comunidad Europea ha supuesto para la fiscalización de programas públicos en general, y para la fiscalización de los que reciben ayuda financiera comunitaria en particular.

La gran cantidad de programas que se benefician de fondos comunitarios, nos ha obligado a limitar nuestro estudio a los Programas Operativos Territoriales de Andalucía que fueron aprobados en el denominado primer Marco Comunitario de Apoyo.

## 1.2. El sistema definido en la Ley de Presupuestos Generales de 1.989.

El carácter dinámico que implica una buena gestión pública exige un sistema de seguimiento que facilite el proceso de adopción de decisiones. En este sentido, no sólo es necesario disponer de información sobre los resultados alcanzados y las desviaciones observadas en un determinado periodo de tiempo, sino que además se requiere de un sistema que informe sobre las posibles perturbaciones o variaciones no previstas y que puedan afectar al adecuado funcionamiento de la organización, de forma que se posibilite el reexamen y la adaptación de las líneas de actuación.

En definitiva, la adecuada gestión pública requiere un sistema de autocontrol que sea simultáneamente preventivo, detector y corrector. Es decir, que actúe lo antes posible en el proceso de gestión identificando las desviaciones producidas, reduciendo su incidencia en el resultado y, finalmente, asegurando que se adoptan las medidas correctoras necesarias.

La disposición adicional decimosexta de la Ley 37 de 1.988 de 28 de Diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1.989<sup>1</sup>, facultó al Ministerio de Economía y Hacienda para dictar y establecer los procedimientos al objeto de introducir un sistema normalizado de seguimiento del grado de realización de los objetivos definidos en las Memorias de Programas Públicos. La disposición señalaba como destinatarios preferentes de este sistema de seguimiento de objetivos a los programas relacionados en el Anexo I de este Capítulo. Posteriormente, las sucesivas leyes de presupuesto han ido incluyendo los programas sometidos a este sistema para cada ejercicio presupuestario. Como ejemplo, el Cuadro 4.1 recoge los programas para el ejercicio de 1.998.

---

<sup>1</sup> BOE nº 312 de 29 de Diciembre.

## PROGRAMAS SOMETIDOS A SEGUIMIENTO ESPECIAL EN 1.998.

Centros e instituciones penitenciarias.  
 Tribunales de Justicia y Ministerio Fiscal.  
 Seguridad vial.  
 Atención especializada, INSALUD, gestión directa.  
 Atención primaria de salud, INSALUD, gestión directa.  
 Gestión e infraestructura de recursos hidráulicos.  
 Infraestructura del transporte ferroviario.  
 Creación de infraestructura de carreteras.  
 Mejora de la infraestructura agraria.  
 Investigación científica.  
 Investigación técnica.  
 Investigación y desarrollo tecnológico. Escuelas taller y casa de oficio.  
 También será de aplicación el sistema de seguimiento especial a los objetivos establecidos en los Planes de Actuaciones de los entes públicos Puertos del Estado, Autoridades Portuarias y Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea.

Fuente: Boletín Oficial del Estado.

## CUADRO 4.1

La línea que se inicia en 1.989 integra como elementos compatibles y complementarios los procesos de planificación, presupuestación, gestión y control, fases del ciclo presupuestario tradicionalmente inconexas como se ha visto.

La implantación del sistema de seguimiento habría de vencer las reticencias que desde el seno de la propia Administración se planteaban y que podemos resumir de la siguiente forma<sup>2</sup>:

1. Por parte de los órganos gestores es frecuente considerar el sistema de seguimiento como un sistema exclusivamente al servicio de la asignación y, en consecuencia, de utilidad restringida al ámbito del Ministerio de Economía y Hacienda.
2. Algunos agentes entienden que la aplicación del tema de seguimiento supone un aumento de la burocracia en áreas en las que el principal objetivo está directamente relacionado con la prestación de bienes y servicios públicos, lo que implica un incremento de costes sin contrapartida cierta en los resultados.
3. Se considera por algunos sectores que el proceso de rendición de cuentas implica pérdidas innecesarias de actividad, además de suponer una grave dispersión en la

<sup>2</sup> Cfr. IGAE (1.997, págs. 14 y 15).

atención a los problemas que realmente tienen incidencia en la gestión diaria de los programas.

Muchos de los objetivos establecidos en el nuevo sistema de seguimiento nos recuerdan a las recomendaciones de la “nueva gestión pública” recogidas en el Capítulo I así, por ejemplo, el sistema de seguimiento pretendía:

- I. Introducir mecanismos que impidan la dilución de responsabilidades.
- II. Desarrollar cambios que faciliten la transparencia en la gestión y la rendición de cuentas en términos de resultados.
- III. Mejorar los procedimientos de asignación de recursos.

Para alcanzar los objetivos anteriores el sistema debía cumplir una serie de funciones que ya nos resultan familiares y que de forma resumida son<sup>3</sup>:

- A. Mejorar la confianza de los ciudadanos en la capacidad de los gestores públicos.
- B. Ayudar a mejorar la eficacia, la eficiencia y la responsabilidad de gestión.
- C. Ayudar a los gestores a utilizar mejor los recursos disponibles.
- D. Facilitar la motivación, estableciendo incentivos relacionados con los resultados.
- E. Permitir a los responsables de la gestión rendir cuentas sobre la utilización de los recursos y los resultados alcanzados.
- F. Mejorar la toma de decisiones presupuestarias del Parlamento, proporcionando información objetiva sobre la relación entre resultados y costes.

El propósito último de la reforma que supone la introducción del sistema de seguimiento es definir y aplicar un modelo de gestión que se caracteriza por las siguientes pautas de comportamiento<sup>4</sup>:

1. Priorizar las diferentes alternativas de gasto en que se concretan los programas y planes de actuación, identificando y definiendo los objetivos encaminados a su satisfacción.
2. Orientar y disciplinar la gestión hacia la consecución de resultados.
3. Informar sobre el nivel de realización y sobre la continuidad y pertinencia de objetivos y prioridades.
4. Asignar los recursos en función de las indicadas prioridades y los resultados alcanzados.

---

<sup>3</sup> Cfr. IGAE (1.997, pág. 23).

<sup>4</sup> Cfr. IGAE (1.997, pág. 26).

De esta forma, el sistema se convierte en un instrumento al servicio de la buena gestión pública, integrando como se ha dicho, las fases de planificación, presupuestación, ejecución y control.

### 1.3. La estructura del sistema de seguimiento especial.

El sistema de seguimiento especial de programas establecido en los Presupuestos Generales del Estado para 1.989 bascula sobre los siguientes pilares:

1. Los planes estratégicos.
2. Los planes anuales de ejecución o planes operativos.
3. Los informes de ejecución anual.

La planificación estratégica proyecta hacia el futuro el funcionamiento de una determinada organización, indicando dónde, cómo y cuándo se quiere llegar. Con carácter general su dimensión temporal es de cinco años.

El plan estratégico incluye la definición de la misión del Departamento, organismo o programa, es decir, establecer cuál es su propósito o si se quiere, concretar su política general. Para especificar la misión de la organización pueden buscarse respuestas a preguntas del siguiente tipo:

- ¿Cuál es el propósito de la organización?.
- ¿Cuál será el propósito de la organización en el futuro?.
- ¿Qué es lo que la organización debería alcanzar?.
- ¿Qué es lo que la organización puede alcanzar?.
- ¿Qué es lo que la organización tiene que alcanzar?.

Respondidas estas preguntas, el contenido del plan estratégico puede estar constituido por<sup>5</sup>:

1. La descripción comprensiva de la misión que abarque las funciones y operaciones principales de la organización.
2. Las metas y objetivos generales o estratégicos para las principales funciones y operaciones de la organización.
3. La descripción de las líneas de actuación que se van a seguir para alcanzar las metas y objetivos.

---

<sup>5</sup> Cfr. IGAE (1.997, pág. 60).

4. La identificación de aquellos factores externos clave para la organización y que están fuera de su control, que podrían afectar significativamente al logro de las metas generales y objetivos.
5. La descripción de las evaluaciones del programa utilizadas para establecer o revisar las metas generales y los objetivos.

Por su parte, los planes operativos fijan las metas de ejecución anuales de acuerdo con las distintas líneas de responsabilidad y en términos de eficacia, eficiencia, economía y calidad, vinculados a un nivel de actividad. Estos planes proporcionan la unión directa entre las metas a largo plazo, establecidas en el plan estratégico, y las fijadas en el presupuesto que constituyen la referencia para medir el grado de ejecución anual. El ámbito a que se refiere el plan operativo suele abarcar un año y es recomendable su actualización periódica.

Los planes de ejecución anual no sólo incluyen las metas definidas para las diferentes actividades del programa, sino que también recogen los indicadores que se utilizarán en la evaluación y control para determinar en qué medida se están alcanzando los objetivos establecidos.

A partir de lo anterior, la IGAE recomienda como contenido del plan operativo las siguientes actuaciones<sup>6</sup>:

1. Establecer los objetivos operativos para definir el nivel de ejecución a alcanzar por la actividad del programa.
2. Expresar tales metas de forma objetiva, cuantificable y medible.
3. Descripción de cómo las metas anuales u objetivos operativos se relacionarán con las metas generales del plan estratégico.
4. Establecer los indicadores a utilizar en la medida o en la valoración de productos relevantes, niveles de servicio y resultados de cada actividad del programa.
5. Proporcionar unas bases para comparar los resultados alcanzados por el programa con las metas de ejecución establecidas.
6. Describir los métodos a utilizar para verificar y validar las medidas obtenidas.

Entre los planes estratégicos y operativos está el presupuesto a modo de nexo de unión. El presupuesto se articula a través de un proceso que relaciona sistemáticamente los gastos e ingresos con la consecución de objetivos, transformando la gestión tradicional en un proceso integrado de racionalización de decisiones de asignación de medios, de gestión por objetivos y control de resultados.

---

<sup>6</sup> Cfr. IGAE (1.997, pág. 63).

Finalmente la rendición de cuentas por los órganos responsables y los procesos de control constituyen los elementos de referencia que permiten la retroalimentación del sistema en sus distintas vertientes, estratégica, presupuestaria y operativa, por tanto, el objeto de estos informes es proporcionar información retroactiva sobre cuál ha sido el resultado realmente alcanzado con los recursos asignados. En cuanto a su periodicidad, se debe adaptar a las necesidades de la gestión, debiendo elaborarse, al menos, un informe de gestión anual.

El contenido del informe de resultados, sobre el que abundaremos más adelante ha de mostrar:

1. El nivel de realización de los objetivos.
2. Los costes en que se ha incurrido en su realización.
3. Las desviaciones físicas y financieras más significativas, respecto a las previsiones de sus indicadores.
4. La exposición y análisis de las causas de las desviaciones detectadas, clasificándolas en internas o externas, según deriven de circunstancias propias o ajenas a la gestión.
5. La expresión de las medidas correctoras que se adoptarán o que se proponen, según el caso.

#### 1.4. Los agentes participantes.

La mecánica de funcionamiento del sistema de gestión por objetivos se establece a través de una serie de etapas que vienen a coincidir con el ciclo presupuestario. Los agentes que participan en el sistema son:

1. El órgano gestor del programa o plan de actuación.
2. La Dirección General de Presupuestos.
3. La IGAE.
4. La Comisión de Análisis de Programas.

La Comisión de Análisis se superpone a los tres agentes anteriores y funciona como órgano colegiado que cierra el circuito de información y garantiza la coordinación de actuaciones. El objetivo es superar la desconexión entre las decisiones de planificación de los órganos gestores y las que se desarrollan en el ámbito del Ministerio de Economía y Hacienda. De esta forma, también la Dirección General de Presupuestos actúa como órgano de coordinación en la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado al estar incluida entre los agentes implicados. Así, se facilita al menos para los programas sometidos a este sistema de evaluación, que las directrices del gobierno trasladadas a comienzos de año a cada Departamento de gasto, informen todo el proceso de decisión presupuestaria.

## 1.5. La normativa reguladora del seguimiento especial de programas.

### 1.5.1. La Orden Ministerial de 11 de Abril de 1.989.

Mediante esta Orden Ministerial<sup>7</sup>, el Ministerio de Economía y Hacienda desarrolló el sistema de seguimiento de programas. Según la citada Orden, recaía en los Centros Gestores de los respectivos programas, establecer un procedimiento que permitiese el seguimiento de objetivos atendiendo a las necesidades propias de la gestión del programa.

Para hacer efectivo el seguimiento de los programas, los órganos gestores con carácter previo al proceso de seguimiento venían obligados a elaborar, según las normas de la Dirección General de Presupuestos, los estados informativos que estableciesen:

- a) Los objetivos del programa.
- b) Los indicadores que se utilizarían en la evaluación.
- c) Las actividades asociadas al desarrollo del programa.
- d) Los costes y créditos asociados a los programas.

La información facilitada debía permitir establecer las unidades de medida y la cuantificación de los indicadores que intervienen en la evaluación de cada objetivo, así como los costes y créditos asociados a indicadores y objetivos.

Anualmente los órganos gestores habrán de presentar un informe, al que más adelante nos referiremos a partir de lo dispuesto en la normativa vigente.

### 1.5.2. La Orden de 14 de Julio de 1.992.

Esta Orden del Ministerio de Economía y Hacienda derogó a la de 11 de Abril de 1.989 y regula actualmente el sistema de seguimiento por programas. La nueva Orden Ministerial es más precisa a la hora de establecer las exigencias en la definición de objetivos e indicadores.

Desde el punto de vista operativo el grado de realización de objetivos, esto es, el nivel de eficacia, se medirá en virtud de indicadores que permitan tanto a los centros gestores como a los usuarios de la información presupuestaria, conocer los resultados obtenidos en el desarrollo del programa. Los indicadores habrán de ser variables representativas de la naturaleza del objetivo, de su cuantificación, de su valoración desagregada por capítulos y de la fecha en que se prevea su consecución. Mediante indicadores complementarios podrán

---

<sup>7</sup> BOE n° 88 de 13 de Abril.

analizarse aspectos como la calidad de resultados, rendimientos de procesos y medios utilizados, entorno sobre el que el programa se aplica, impacto sobre el mismo, así como cualquier atributo que contribuya a una mayor información sobre el resultado del programa o actuación.

La estructura de objetivos e indicadores, así como los niveles de ejecución en función de los recursos asignados a cada programa o actuación, serán objeto de análisis y reajuste durante el proceso de discusión presupuestaria y se integrará, mediante estados informativos adecuados, en las correspondientes memorias.

La Orden obliga a los órganos gestores a establecer un sistema de seguimiento de objetivos adaptado a las necesidades propias de su gestión. El resultado que la norma pretende es generar la información suficiente para evaluar el cumplimiento de unos objetivos que han servido de base para la asignación de los recursos<sup>8</sup>. En particular, los centros gestores vendrán obligados a la elaboración de los estados previsionales y los informes y balances de resultados, los cuales se detallan en los dos siguientes apartados.

#### 1.5.2.1. La elaboración de los estados previsionales.

El órgano u órganos responsables de la gestión de un determinado programa objeto de seguimiento especial, diseñará una estructura de objetivos que tendrán que cumplir una serie de requisitos. En concreto:

- a) Habrán de seleccionar los aspectos más relevantes de la actividad.
- b) Habrán de ser poco numerosos, coordinados y compatibles.
- c) Habrán de estar expresados en términos precisos, cifrados y fechados.
- d) Deberán estar acompañados de un sistema de medida de las realizaciones, a fin de evaluar las eventuales desviaciones que pudieran producirse.

---

<sup>8</sup> En definitiva, se requiere un sistema de seguimiento estructurado en dos niveles (Cfr. ICAGE (1.997, pág. 186)):

Así, la Orden de 14 de Julio de 1.992, configura como un primer nivel, que los órganos gestores de cada uno de los programas o planes de actuación del sector público establezcan un sistema de seguimiento, adaptado a las necesidades propias de su gestión. Esta orientación se refuerza con lo dispuesto en el artículo 2 del RD 2.188/95 de 28 de diciembre, por el que se desarrolla un régimen de control inter-no ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

En un segundo nivel, se desarrolla un control financiero de programas ejercido por un órgano de control con competencias sobre la totalidad del sector público. El objeto de este control es el examen, análisis y evaluación de los sistemas y procedimientos aplicados por los órganos gestores, así como de cuantos documentos y antecedentes resulten necesarios para determinar el grado de fiabilidad de los datos contenidos en los balances e informes rendidos por los responsables de la ejecución de los programas.



Para medir el grado de eficacia o realización de los objetivos se utilizarán indicadores que permitan a centros gestores y usuarios obtener información sobre la ejecución del programa. Las características de estos indicadores son: ser variables representativas de la naturaleza del objetivo, de su cuantificación, de su valoración desagregada por capítulos y de la fecha en la que se prevea su consecución.

Los estados previsionales recogerán la estimación que el centro gestor efectúe de las variables representativas de los indicadores que definen y acotan el objetivo, que se establecerá en función de los recursos efectivamente asignados<sup>9</sup>.

La Orden Ministerial vigente establece las reglas a las que habrán de acomodarse la información contenida en los estados previsionales; así lo hace para los proyectos de inversión, para los programas plurianuales y para las cualidades que han de respetar los indicadores físicos.

Relacionado con este contexto, el problema de la causalidad es una de las cuestiones más graves que menoscaban la utilidad de la información proporcionada por los indicadores en la evaluación de los programas públicos. En el ámbito de las Ciencias Sociales la causalidad lineal según la cual todo efecto es el resultado de una causa, es difícil de constatar de tal forma que lo habitual es tener que enfrentarse al problema de evaluar la o las causas que provocan un determinado efecto. Para resolver estos problemas de causalidad, la Orden Ministerial establece<sup>10</sup>:

1. En el caso de que un mismo objetivo sea perseguido por más de un programa público, se indicará para cada uno de ellos su participación en los correspondientes indicadores que definen, valoran y fechan el objetivo al que pertenecen.

---

<sup>9</sup> La O.M. de 17 de Abril de 1.997 por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 1.998, establece que en la documentación a cumplimentar por los órganos gestores, el nivel de realización de los objetivos y la correlativa dotación financiera deberán mantener una relación consistente.

<sup>10</sup> El informe del Tribunal de Cuentas del ejercicio de 1.993, en referencia al Programa de "Seguridad vial" establece que *"A falta de una contabilidad de costes que permita una distribución racional de los gastos realizados entre los indicadores de los distintos objetivos, la Jefatura Central de Tráfico ha utilizado, a efectos de dicha distribución, los siguientes criterios, que se consideran aceptables:*

*a) Los gastos de personal se aplican a cada indicador multiplicando el número de personas, que previamente se le ha asignado, por el gasto medio por persona (obligaciones reconocidas del capítulo 1/plantilla real a 31/12/93).*

*b) Los gastos en bienes corrientes y servicios que tienen una relación directa con un indicador determinado se imputan al mismo, aplicándose al objetivo número 4 los correspondientes a expedientes que no tienen relación directa con ningún indicador.*

*c) Los gastos de inversión se imputan al indicador al que se está asociado el proyecto de inversión correspondiente. A estos efectos, hay que señalar que, en concreto, todos los indicadores del objetivo número 1, que representan más de 52 % de las inversiones del Organismo, tienen un determinado proyecto de inversión asociado."*

2. Cuando la relación entre de un lado, los recursos presupuestarios asignados, y objetivos e indicadores de otro, no sea directa, deberán proponerse los correspondientes criterios de imputación que permitan asignar correctamente los recursos a los indicadores y objetivos adecuados.

#### 1.5.2.2. Informes y balances de resultados.

Evaluación y mejora de la gestión pública son conceptos complementarios en el sentido de que la primera es una herramienta necesaria al servicio de la segunda. En el sistema de seguimiento especial de programas, una vez establecidos los objetivos e indicadores en los estados previsionales, los centros gestores deben evaluar los resultados obtenidos. El resultado de esa evaluación se recoge en el informe y en el balance de resultados.

Las obligaciones de los gestores responsables de ejecutar los programas sometidos a seguimiento especial en esta materia son:

1. Actualizar a 30 de Junio de cada año las estimaciones de los indicadores correspondientes a los objetivos establecidos para dicho año. La información será enviada a la Dirección General de Presupuestos y a la Oficina de la Intervención Delegada de la IGAE en un plazo de treinta días, viniendo acompañada de un avance de los resultados en el que se refleje el grado de realización de los objetivos y los recursos efectivamente utilizados.
2. Presentar una vez finalizado el ejercicio, un balance de resultados recogiendo la situación en relación con los objetivos previstos y sus indicadores de seguimiento, acompañándolo de un informe de gestión que habrá de considerar como mínimo los siguientes aspectos:
  - a) Nivel de realización de los objetivos precisando las desviaciones más relevantes con respecto a los valores previstos.
  - b) Exposición y análisis de las causas de las desviaciones detectadas diferenciando entre las que han estado provocadas por la propia gestión de las que no son imputables a la misma.

Los informes de gestión y balance de resultados se habrán de elaborar con anterioridad al 15 de Febrero siguiente a la terminación del ejercicio presupuestario, con el objeto de que formen parte de la documentación para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado. Los informes habrán de ser enviados al Ministro Jefe del Departamento del que dependa el o los órganos gestores y a la Dirección General de Presupuestos. El objetivo de que los informes de gestión y balance de resultados formen parte de la documentación utilizada en la elaboración de los presupuestos generales del Estado del año siguiente, es el de integrar las fases del

ciclo presupuestario. De esta forma, los resultados de la evaluación deben informar la fase de programación del presupuesto siguiente en aras de mejorar la gestión pública.

## 1.6. El control financiero<sup>11</sup>.

### 1.6.1. Concepto.

Como se señaló en el Capítulo III, el control financiero es ejercido por la IGAE, normalmente a través de las intervenciones delegadas que la IGAE tiene en los órganos gestores de los programas sujetos a seguimiento de objetivos. El control financiero es también una evaluación; su objetivo es el análisis y fiscalización de los sistemas y procedimientos de seguimiento de objetivos aplicados por los órganos gestores de los programas, así como de cuantos documentos y antecedentes resulten necesarios para determinar el grado de fiabilidad de los datos contenidos en los balances e informes rendidos por el gestor, en cumplimiento de la normativa sobre seguimiento especial de programas. De esta forma, la IGAE como órgano administrativo funcionalmente independiente del centro sobre el que se ejerce el control, evalúa la veracidad del control que éste último hace su propia gestión.

El objetivo fundamental del control financiero de programas es evaluar desde la perspectiva de la eficacia, eficiencia y economía, la gestión de los recursos públicos, es decir, el sistema de planificación, ejecución, control y evaluación de los objetivos y las actividades, y de los recursos tanto humanos como financieros disponibles. La auditoría a la que se someten estos programas tiene tres fines globales:

1. El examen, análisis y evaluación de los sistemas y procedimientos establecidos por el gestor para el seguimiento de los objetivos.
2. El examen, análisis y evaluación de los documentos y antecedentes que sean necesarios para determinar el grado de confianza que merecen los datos contenidos en los balances e informes rendidos por los órganos gestores.
3. Determinar el grado de realización de los objetivos previstos, identificando las causas internas o externas a la gestión que han influido en los resultados.

De manera particular, el control financiero de programas debe centrar su atención en la verificación de los datos por el órgano gestor referentes a objetivos e indicadores, lo que

---

<sup>11</sup> A pesar de su denominación "*control financiero*", de la que pudiera derivarse que el control se limita a las corrientes de ingresos y gastos, el control ejercido por la IGAE se centra en el análisis de la eficiencia, eficacia y economía con la que se ejecutan los programas analizados. En este sentido las auditorías de regularidad que fiscalizan la actividad financiera (tal como se expuso esquemáticamente en el Capítulo III) no coinciden en sus objetivos con el control financiero como acabamos de describir.

limita notablemente la amplitud inicial del objetivo genérico de evaluar la gestión de un programa.

De manera similar al contenido de las auditorías estudiadas en el Capítulo III, la estructura del control financiero de programas es la siguiente:

1. Estudio Preliminar.
2. Análisis de la gestión del programa.
3. Informe.

El resultado del control financiero realizado por la Intervención General será la emisión de un dictamen en que se exprese su opinión sobre:

- a) Grado de realización de los objetivos y de su adecuación a la realidad de los programas.
- b) Costes en los que se ha incurrido.
- c) Desviaciones físicas y financieras que se hubieran producido en la realización de los objetivos e indicadores.
- d) Causas de las desviaciones físicas y financieras, distinguiendo entre las exógenas y endógenas a la gestión.

El proceso de seguimiento de objetivos se cierra cuando las comisiones de análisis de programas valoran, de acuerdo a criterios de racionalidad económica y a través de los informes antes citados, el grado de cumplimiento de los objetivos y la causa de las desviaciones detectadas, proponiendo, en consecuencia, las adaptaciones y reasignaciones de recursos presupuestarios que resulten aconsejables.

#### 1.6.2. El estudio preliminar como parte de la estructura del control financiero.

El estudio preliminar se realiza en tres etapas esenciales: El estudio del órgano gestor, el análisis previo de objetivos e indicadores y el análisis del sistema de seguimiento establecido por el gestor.

El encargado del trabajo deberá identificar el/los órgano/s gestor/es responsable/s de la ejecución del programa y obtener una visión genérica de todos los aspectos relativos a su actividad y de la realidad con que opera, para fijar de esta manera el marco general dentro del que han de desarrollarse las tareas del equipo auditor.

Para identificar lo anterior, se deberá recopilar la siguiente documentación:

- a) Las normas por las que se rige el órgano gestor y en las que se definen sus funciones y competencias.

- b) Las circulares e instrucciones en las que se fijan las líneas fundamentales de la política inversora.
- c) Cualquier otra disposición normativa por la que se regulan las actividades del órgano gestor y su ejercicio.
- d) Las memorias de las actividades realizadas en años anteriores.
- e) Los planes de actuación a medio plazo, en la medida en que definan actividades, objetivos a cubrir, relaciones con otras administraciones, con el sector público, etc., o delimiten el marco de actuación general del órgano gestor.

## 1.7. El informe.

### 1.7.1. Las circulares 1/1.995 y 2/1.996 de control financiero posterior a la función interventora.

El informe ha de ser el documento en el que se sustancie el nexo entre la evaluación y la nueva fase de presupuestación. La IGAE en las Circulares 1/1.995 y 2/1.996 de la IGAE, ha puesto de manifiesto la necesidad de avanzar en la concepción integral del control y en la profundización del contenido de los informes de la IGAE.

Uno de los objetivos de estas circulares es conseguir que el informe abarque no sólo la supervisión del cumplimiento de la legalidad financiera sino también, que incluya propuestas relativas a la utilización más eficiente de los recursos públicos, para ello, la circular dicta una serie de instrucciones.

Así, la Circular de 1995 regula el ejercicio del control financiero de gastos establecido en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 29 de Julio de 1.994, que constituye la actividad comprobatoria posterior a la que se refiere el artículo 95.6 del TRLGP. De esta forma, el control financiero de los gastos tendrá por objeto analizar la actuación económico-financiera de los Servicios u Organismos de la Administración, para comprobar si su actuación se ha ajustado a la legalidad vigente, así como la adecuación en su funcionamiento económico-financiero a los principios de eficiencia y buena gestión tan importantes para el buen funcionamiento del sector público.

Los resultados del control financiero serán recogidos en un informe escrito, firmado y rubricado en todas sus páginas, por los funcionarios que los emitan y por el interventor delegado actuante.

### 1.7.2. Estructura del informe.

De acuerdo con la normativa citada, los informes adoptan la siguiente estructura:

#### I. *Dictamen*, que incluye:

##### I.1. Introducción.

- I.2. Objeto, alcance y limitaciones de la evaluación.
  - I.3. Opinión. Se hará constar expresamente opinión sobre los aspectos que se recogen en el apartado 5.3 de la O.M. de 14 de julio de 1.992, reguladora del sistema de seguimiento de programas.
  - I.4. Conclusiones y recomendaciones.
- II. *Análisis del programa*, que comprende:
- II.1. Objetivos e indicadores.
  - II.2. Sistema interno de seguimiento.
  - II.3. Áreas de gestión.
  - II.4. Verificación de la información del balance de resultados e informe de gestión.
- III. *Alegaciones*.
- IV. *Anexos*.

#### 1.7.3. Los informes provisional, definitivo, de actuación y anual.

La finalidad de la evaluación o seguimiento hace que las conclusiones que se van obteniendo en el proceso de fiscalización se vayan concretando en unos documentos denominados informes que, en función de la finalidad perseguida reciben la denominación de provisional, definitivo, de actuación y anual. El Decreto 2188/1.995 establece la tipología de informes aplicables a esta modalidad de control y sus destinatarios. En la Circular 2/1.996 se detallan las instrucciones del Interventor General para su adecuado cumplimiento. De acuerdo con lo anterior, la tipología y régimen de los informes es la que se describe a continuación:

##### 1. Informe provisional.

Como resultado del trabajo realizado, el órgano que haya desarrollado el control debe emitir un informe provisional en el plazo de dos meses desde rendición por parte del órgano gestor, del balance de resultados y del informe de gestión a que se refiere el apartado cuatro de la O.M. de 14 de julio de 1.992.

Los informes provisionales se remitirán por el órgano que haya efectuado el control al gestor directo de la actividad controlada para que, en el plazo máximo de 15 días desde la recepción del informe formule las alegaciones que estime oportunas.

##### 2. Informe definitivo.

Con base en el informe provisional y en las alegaciones recibidas, el órgano que haya desarrollado el control o evaluación emitirá el informe definitivo.

En el caso de que el órgano gestor efectúe alegaciones al informe provisional<sup>12</sup>, una vez analizadas éstas, el Subdirector General de Control Financiero de Programas o Interventor Delegado competente debe promover, al nivel de dirección que considere más adecuado, las reuniones de discusión que estime oportuno a fin de armonizar posturas y favorecer la acogida de conclusiones y recomendaciones.

En relación con las deficiencias detectadas y admitidas por el órgano gestor, éste debe indicar las medidas y el calendario previsto para solucionarlas.

Los informes definitivos de control financiero de programas serán remitidos al gestor responsable del programa presupuestario o del plan de actuación y a la Intervención General de la Administración del Estado y ésta remitirá los informes definitivos al:

- Ministro del Departamento del que dependa el gestor directo del programa.
- Director o Presidente del Servicio, Organismo Autónomo, Ente Público o Sociedad Estatal en que se integra la Sociedad Estatal que desarrolle el programa o plan de actuación sujeto a seguimiento;
- Secretario de Estado de Hacienda;
- Presidente de la Comisión de Análisis de Programas;
- Director General de Presupuestos.

### 3. Informe de actuación.

La Intervención General de la Administración del Estado emitirá un informe de actuación dirigido al Ministro del Departamento del que dependa el órgano gestor del programa o plan de actuación, en relación con los aspectos relevantes deducidos de la auditoría, en los siguientes casos:

- Cuando los titulares de la gestión del programa no hayan realizado alegaciones.
- Cuando manifiesten discrepancias con las conclusiones y recomendaciones no compartidas por el órgano de control.
- Cuando no se adopten medidas para solucionar las deficiencias puestas de manifiesto en el informe.

El titular del departamento manifestará al Ministro de Economía y Hacienda su conformidad o disconformidad con el contenido de ese informe en el plazo máximo de dos meses. En el caso de disconformidad, el Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado, someterá las actuaciones al Consejo de Ministros.

---

<sup>12</sup> Si no se hubieran recibido alegaciones en el plazo de 15 días el informe provisional se elevará a definitivo.

#### 4. Informe anual.

Este informe se elabora anualmente por la Intervención General de la Administración del Estado con los resultados del control financiero efectuado durante el ejercicio, incluyendo los aspectos más significativos derivados de la aplicación del control financiero de programas. Este informe se elevará al Consejo de Ministros de Economía y Hacienda. Serán las conclusiones globales de este informe las que deberán informar las más importantes reformas en materia de gestión pública y presupuestación.

## 2. EL CONTROL EJERCIDO POR LA IGAE EN LOS PROGRAMAS SOMETIDOS A SEGUIMIENTO ESPECIAL.

De la amplia tipología de informes que incluye la Circular 1/1.995 de la IGAE únicamente se hacen públicos a modo de memorias anuales, unos escuetos resúmenes que limitan considerablemente el estudio de cualquier observador externo. Con estas importantes limitaciones, resumimos a continuación los aspectos más relevantes de los programas sometidos a seguimiento especial descritos a comienzo de este Capítulo.

Para el ejercicio de 1.990, la memoria de la IGAE señala que la disposición adicional decimosexta de la Ley 37/1.988 de los Presupuestos Generales del Estado para 1.989, establecía un modelo integral y coherente de seguimiento en el que quedaban vinculados tres agentes: los órganos gestores como responsables de la ejecución del programa, la Dirección General de Presupuestos como centro competente en la elaboración del presupuesto por programas y la IGAE como órgano de control. La memoria de la IGAE solamente presenta un cuadro (el nº 29) en el que relaciona los programas que se encuentran sometidos a este sistema especial de seguimiento y en el que detalla la situación del control al que han sido sometidos, distinguiendo entre los que han emitido su informe y los que tienen pendiente el inicio del mismo. Según la información presentada en la citada memoria, los programas sometidos a seguimiento de objetivos habían derivado en el preceptivo informe salvo los programas: 142.A Tribunales de Justicia, 541.A Investigación científica, 542.A Investigación técnica y el 542.E Investigación y desarrollo tecnológico cuyos informes estaban pendientes de inicio.

Para 1.991 la memoria señala que el control financiero de programas supone una aplicación específica por parte de la IGAE del control de eficacia contemplado en el artículo 17.2 del TRLGP, en cuanto se dirige directamente a la verificación *“del cumplimiento de los objetivos correspondientes del programa”*. El informe recoge que la Ley de Presupuestos para 1.991 amplió los ocho programas iniciales añadiendo cinco más. La memoria presenta resumidos en un cuadro (el cuadro nº 33), tanto los departamentos responsables de la ejecución de los programas, así como éstos. Asimismo, señala que a 31 de Diciembre se habían emitido todos los informes referidos a los programas.



En lo referente a 1.992, la memoria señala la aprobación de la OM de 14 de Julio, destacando de entre sus innovaciones la extensión del sistema de seguimiento a las actuaciones de las Sociedades Estatales y Entes Públicos, y el establecimiento de las características básicas de objetivos e indicadores. Igualmente, señala la utilización por las intervenciones delegadas de la Guía de Control Financiero de Programas, a la que nos hemos referido en el presente trabajo. La memoria especifica que en la mayoría de los casos, los objetivos reflejan adecuadamente la realidad de los programas, si bien presentan deficiencias, tales como amplitud o generalidad en la definición, o falta de cuantificación. Asimismo, en el conjunto de los informes emitidos por las intervenciones delegadas, se coincide en las deficiencias que afectan al sistema de seguimiento de programas y al Informe Anual de Gestión y Balance de Resultados aunque no precisa más.

Finalmente, las memorias de los años 1.993, 1.994 y 1.995 se limitan a presentar en unos cuadros los programas sometidos a seguimiento especial, los órganos gestores de los mismos y el crédito total asignado a cada uno de ellos<sup>13</sup>.

### 3. LAS ACTUACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN LOS PROGRAMAS SOMETIDOS A SEGUIMIENTO ESPECIAL.

La responsabilidad fundamental de la IGAE en la evaluación de programas públicos sometidos a seguimiento especial no impide que el máximo órgano de control externo, el Tribunal de Cuentas, participe en la evaluación mediante la fiscalización de alguno de los programas que audita la IGAE. En estos casos existe, lógicamente, una doble evaluación. Hasta el momento, la actuación más importante del Tribunal de Cuentas en lo referente a la fiscalización de los programas sometidos a seguimiento especial, ha sido la fiscalización del programa 222 b "*Seguridad vial*". A continuación presentamos las conclusiones más importantes.

La correspondiente memoria del Tribunal de Cuentas señala que el objetivo de la fiscalización ha sido:

*"Comprobar si el sistema de seguimiento establecido por los Órganos gestores se realiza de acuerdo con la normativa existente y si la gestión de los recursos asignados al mismo se aplica con criterios de eficacia y eficiencia".*

El grado de ejecución presupuestaria conjunto del programa es del 94 %, alcanzando el 100 % en la Dirección General de la Guardia Civil, mientras que en la Jefatura Central de Tráfico (JCT) el programa se ejecuta en un 91 %.

---

<sup>13</sup> Para 1.993 es el cuadro nº 32, para 1.994 el nº 15 y para 1.995, el nº 10.

En cuanto a la evaluación de la eficacia, el conjunto de actividades que conforman la ejecución del programa de seguridad vial se han agrupado en torno a los cuatro objetivos que se relacionan a continuación:

1. Mejorar la fluidez y seguridad de la circulación a través de medidas de gestión (regulación y señalización dinámica).
2. Elevar el grado de seguridad vial mediante la vigilancia y asistencia de la circulación y del transporte por carretera.
3. Mejorar la formación técnica y educación vial de los elementos humanos relacionados con la conducción de vehículos.
4. Realizar y agilizar la tramitación burocrática de expedientes de la competencia del organismo<sup>14</sup>.

Por lo que se refiere a la calidad de los indicadores asociados a los objetivos anteriores, el informe del Tribunal de Cuentas establece que, en general, las magnitudes de medida son adecuadas sin embargo,

- a) Existen seis indicadores en los que dichas magnitudes están expresadas exclusivamente en unidades monetarias, cuando por la naturaleza de aquellos serían susceptibles de ser medidos en unidades físicas. En estos casos, la falta de referente físico impide extraer conclusiones, tanto sobre la eficacia en la consecución de los objetivos como sobre la eficiencia en la gestión de los recursos financieros aplicados.
- b) En algunos indicadores en los que se utilizan dos o más tipos de magnitudes, la aplicación de éstas da lugar a la obtención de valores no homogéneos.
- c) Hay, finalmente, tres indicadores del objetivo 1 (actuaciones de Barcelona 92, Sevilla 92 y Madrid 92) cuya falta de concreción les priva de toda validez a efectos de la evaluación del programa.

En cuanto a la incidencia de las modificaciones de crédito en los objetivos e indicadores el informe señala que:

*“Se observa que el efecto de las modificaciones sobre los indicadores afectados, en total doce relativos a tres objetivos, ha sido tenido en cuenta en la elaboración de los estados informativos (...) úni-*

---

<sup>14</sup> El grado de realización de los objetivos se mide a través de los indicadores asociados y la información sobre los mismos se obtiene de los estados informativos “P”, “R”, “A” que elabora la JCT de acuerdo con lo previsto en la Resolución de la Dirección General de Presupuestos de 29 de Junio de 1.989, por la que se aprueban los modelos de documentos relativos al sistema de seguimiento de programas y de los datos contenidos en la Cuenta General del Estado.

*camente respecto a la cuantía prevista en unidades monetarias, cuando también deberían haberse variado, en algunos casos, el número de unidades físicas que se preveían realizar en aquellos indicadores que utilizan este tipo de magnitud de medida (...)*".

Además se subraya que se han producido una serie de transferencias internas entre distintos proyectos de inversión que no se han tenido en cuenta en la elaboración de los estados informativos.

Finalmente, valorando la eficacia y la eficiencia con la que se ha ejecutado el programa, el informe del Tribunal de Cuentas concluye, por lo que hace referencia a la eficacia que de la gestión del mismo, afirmando que se ha ejecutado de forma eficaz debido al alto porcentaje de realización de cada uno de los cuatro objetivos que lo componen. No obstante, al evaluar la eficiencia afirma que:

*"Al no disponer de datos relativos a actividades similares públicas o privadas con los que poder comparar los costes, se han utilizado los gastos presupuestados como referencia obligada para el cálculo de las desviaciones"*.

El informe añade que:

*"(...) las comprobaciones efectuadas en los trabajos de fiscalización han puesto de manifiesto que la falta de una verdadera contabilidad de costes no permite aceptar totalmente como correcta la distribución efectuada de los gastos entre los distintos indicadores"*.

En los Cuadros 4.2, 4.3, 4.4 y 4.5 se muestran para los cuatro objetivos atribuidos al programa, los indicadores definidos para el seguimiento de los mismos, la naturaleza –física o financiera– de los indicadores, el porcentaje de su ejecución con respecto a los valores establecidos en los estados previsionales, y los niveles de desviación que representan los valores finales de los indicadores con respecto a los previstos.

**OBJETIVO 1; INDICADORES, MAGNITUDES, PORCENTAJE DE EJECUCIÓN  
Y DEMARCACIÓN.**

	INDICADORES:	MAGNITUD	% EJECUCIÓN	(*)DESVIACIÓN
OBJETIVO 1: Mejorar la fluidez y seguridad de la circulación a través de medidas de gestión (regulación y señalización dinámica).	1. Estaciones de toma de datos.	Financiera	51'17	-40'06
	2. Sistemas de señalización dinámica.	Financiera.	53'39	-17'53
	3. Comunicaciones.	Financiera.	20'71	-78'75
	4. Postes de auxilio instalados/Kms. asistidos.	Ratio. Financiero.	215'38 223'68	-131'16
	5. Helicópteros.	Horas de vuelo. Unidades. Financiero.	92'48 200'00 94'59	-9'98
	6. Accesos a grandes ciudades.	Número. Financiero.	100'00 73'24	-23'67
	7. Colaboración, Diputación y CC.AA. en Seguridad vial.	Número. Financiero.	75'00 43'7	-62'59
	8. Ayuntamientos afectados (Plan de regulación de travesías).	Número. Financiero.	145'12 76'66	-18'16
	9. Colaboración con Ayuntamientos en materia de Seguridad vial.	Número. Financiero.	66'67 65'68	-34'93
	10. Acondicionamiento y mejora de tramos.	Financiero.	120'36	-7'25
	11. Actuaciones Barcelona 92.	Número. Financiero.	100'00 63'1	-38'03
	12. Actuaciones Sevilla 92.	Número. Financiero.	100'00 125'43	-18'83
	13. Actuaciones Madrid 92.	Número. Financiero.	100'00 88'96	-16'18

(\*) El porcentaje de ejecución compara el valor previsto para el mismo con el valor realizado.

CUADRO 4.2

OBJETIVO 2; INDICADORES, MAGNITUDES, PORCENTAJE DE EJECUCIÓN Y DEMARCACIÓN.

	INDICADORES:	MAGNITUD	% EJECUCIÓN	(*)DESVIACIÓN
OBJETIVO 2: Elevar el grado de seguridad vial mediante la vigilancia y asistencia de la circulación y del transporte por carretera.	1. Número de horas de vigilancia/número de kms. vigilados en miles.	Ratio.	101'71	-0'72
	2. Adquisiciones de automóviles ATGC.	Número.	156'15	66'92.
		Financiero.	167'37	
	3. Material de transmisiones y equipos especiales.	Financiero.	80'83	-16'73
	4. Locales FF.VV.	Financiero.	103'94	7'40
	5. Pruebas de alcoholemia.	Número.	138'66	-56'92
	6. Denuncias formuladas.	Número en miles.	96'65	220'00
7. Informaciones requeridas por los usuarios de las vías interurbanas a los centros de gestión de tráfico y asistencia.	Número en miles.	111'13	-52'84	

Fuente: Resolución de la Comisión mixta Congreso-Senado de relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el ejercicio de 1.992. Boletín Oficial del Estado.

CUADRO 4.3

**OBJETIVO 3; INDICADORES, MAGNITUDES, PORCENTAJE DE EJECUCIÓN  
Y DEMARCACIÓN.**

	INDICADORES:	MAGNITUD	% EJECUCIÓN	(*)DESVIACIÓN
Objetivo 3: Mejorar la formación técnica y educación vial de los elementos humanos relacionados con la conducción de vehículos	1. Certámenes y concursos sobre educación vial escolar.	Número.	100'00	12'12
	2. Cursos de educación vial impartidos en FAS y Policías municipales.	Número.	91'67	57'69
	3. Campañas de divulgación.	Número.	120'00	-4'13
	4. Libros y folletos periódicos publicados. Tirada anual.	Número. Número en miles	104'76 43'84	70'59
	5. Cursos de mercancías peligrosas.	Número.	256'15	-40'00
	6. Cursos de perfeccionamiento de examinadores	Número.	40	33'75
	7. Cursos para profesores y directores en autoescuelas.	Número.	220	163'46
	8. Creación de material para educación y formación vial. Unidades didácticas. Tirada anual.	Número. Número en miles	100'00 17'5	6'15
	9. Cursos en el Centro Superior de Educación. vial.	Número.	120	3'37
	10. Exámenes de conducción:			
	A. Teóricos.	Número en miles.	89'71	-45'38
B. de Circulación.	Número en miles.	87'02	-47'05	
11. Proyectos de investigación.	Número. Financiero.	100'00 61'11	100'53	

Fuentes: Resolución de la Comisión mixta Congreso-Senado de relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el ejercicio de 1.992. Boletín Oficial del Estado.

CUADRO 4.4

OBJETIVO 2; INDICADORES, MAGNITUDES, PORCENTAJE DE EJECUCIÓN Y DEMARCACIÓN.

	INDICADORES:	MAGNITUD	% EJECUCIÓN	(*)DESVIACIÓN
Objetivo 4: Racionalizar y agilizar la tramitación burocrática de expedientes de la competencia del organismo.	1. Vehículos matriculados.	Financiero.	81'68	-17'24
	2. Vehículos transferidos.	Financiero.	108'46	9'15
	3. Permisos de conducción expedidos.	Financiero.	91'06	-8'9
	4. Revisiones y duplicados.	Financiero.	108'55	8'92
	5. Otros trámites.	Financiero.	83'18	-17'65
	6. Notificaciones de denuncias.	Financiero.	88'59	-10'65
	7. Notificaciones de resoluciones sancionadoras.	Financiero.	91'57	-8'11
	8. Apremios enviados a recaudación.	Financiero.	85'22	-14'20

Fuentes: Resolución de la Comisión mixta Congreso-Senado de relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el ejercicio de 1.992. Boletín Oficial del Estado.

CUADRO 4.5

4. LA VALORACIÓN DEL SISTEMA DE SEGUIMIENTO ESPECIAL DE PROGRAMAS.

Es incuestionable la importancia del sistema de seguimiento especial de programas como iniciativa para mejorar la gestión pública. Queda ahora por valorar el alcance efectivo de esta iniciativa.

La propia IGAE, parte esencial en el sistema de seguimiento de programas, señala como decálogo de características que debe poseer un sistema de seguimiento las siguientes<sup>15</sup>:

1. Que sea participativo: En su configuración y aplicación se debe contar con todo el personal implicado en la gestión del programa.
2. Que tenga la cualidad de ser adaptable: El sistema de seguimiento debe ser suficientemente flexible para ajustarse a nuevas circunstancias del entorno del sistema.

<sup>15</sup> Cfr. IGAE (1.997, págs. 195 y 196).

3. Que se muestre eficaz y eficiente: El sistema de seguimiento es eficaz cuando responde a las expectativas de los usuarios y eficiente cuando sus resultados justifican lo que cuesta.
4. Que sea continuo: El seguimiento debe ejercerse de forma permanente, sin perjuicio de su adaptación continua a las necesidades propias de cada gestión.
5. Que muestre un carácter objetivo: Debe diseñarse de forma imparcial, buscando lo mensurable y evitando lo subjetivo.
6. Que resulte adecuado: El sistema de seguimiento debe adaptarse a las necesidades propias de la gestión, de acuerdo con las técnicas y criterios más idóneos para la misma.
7. Que sea oportuno: La información debe proporcionarse en el momento preciso según los requerimientos de los distintos usuarios.
8. Que tenga carácter dinámico: Continua búsqueda de ratios significativos y estándares para conocer mejor la realidad de la organización y encaminada más certeramente hacia sus objetivos.
9. Que se presente de forma integrada o coordinada: El sistema debe contemplarse dentro de la estructura de la organización para ver las repercusiones de cada problema en el conjunto.
10. Que contribuya al impulso de la acción: Debe alertar al directivo posibilitándole la anticipación sobre los riesgos, facilitándole la toma de decisiones sobre los aspectos negativos detectados e impulsando las acciones correctivas adecuadas.

La correcta definición del sistema con arreglo al decálogo señalado, debería sortear las dificultades que su aplicación práctica debe afrontar y a las que aludíamos al comienzo de este Capítulo. Sin embargo, pese a los esfuerzos realizados y al interés despertado por el diseño de esta "herramienta" de gestión pública, los resultados no parecen ser del todo satisfactorios.

Valorando la experiencia española en el seguimiento de programas públicos, Fernández (1.998, pág. 178) señala que pese al periodo transcurrido desde la implantación del sistema en 1.989 no se observan avances considerables en la utilización del sistema de seguimiento dentro de la filosofía general de la presupuestación por programas. Esta autora subraya que tanto el número de programas como su importancia cuantitativa dentro del presupuesto no han experimentado aumentos significativos. Adicionalmente Fernández (1.998) señala que los programas se concretan básicamente en cuatro secciones presupuestarias u organismos autónomos de ellas dependientes.

El Cuadro 4.6 muestra para el periodo considerado, la importancia cuantitativa que los programas sometidos a seguimiento especial representan en términos de dotaciones presupuestarias. Igualmente, el Cuadro muestra cómo, en términos porcentuales referidos al conjunto de los presupuestos generales y con la excepción del aumento del porcentaje en 1.990



y 1.991, para ejercicios presupuestarios sucesivos, el citado valor se ha mantenido constante en el 8%, poniendo de manifiesto que, pese al interés inicial despertado por esta iniciativa, el deseo de incorporar progresivamente a más programas en este sistema de seguimiento ha quedado estancado a la luz de los datos de los que hemos dispuesto.

### LOS PROGRAMAS SOMETIDOS A SEGUIMIENTO ESPECIAL

	1.989	1.990	1.991	1.992	1.993	1.994 <sup>16</sup>
Montante presupuestario sujeto al sistema de seguimiento de objetivos (en bill. De ptas.)	1	1'045 (*)	1'8	2'3	2'4	2'5
Porcentaje sobre el total del presupuesto	6'96	9'19	9'95	8	8	8

(\*) Cantidad calculada a partir de unos gastos totales de 11'377 bill.

Fuente: Memorias anuales de la IGAE. Elaboración propia.

### CUADRO 4.6

Fernández (1.998, págs. 178 y 179) señala como problemas en la implantación y desarrollo del sistema los ya conocidos de incorrección en la definición de objetivos e indicadores, junto a la difícil cooperación entre los miembros de la Administración.

Con la intención de superar los problemas tradicionales que de manera recurrente aparecen en la aplicación de sistemas de gestión pública, la IGAE ha desarrollado una aplicación informática —el programa *Cprox*— donde se ofrece a los gestores públicos orientaciones sobre los requisitos a cumplir por los objetivos, las características que han de tener los indicadores utilizados, así como la posibilidad de realizar simulaciones con los valores que pueden tomar los indicadores ante escenarios diferentes. La contribución que esta aplicación informática realizará a la gestión pública en España habrá de ser analizada a la luz de los resultados objetivos en los ejercicios presupuestarios venideros.

<sup>16</sup> La Resolución de la Comisión mixta Congreso-Senado de relaciones con el Tribunal de Cuentas, publicada en el Boletín Oficial del Estado de fecha 24 de Junio de 1.997, en relación al Informe presentado por este Tribunal sobre el ejercicio presupuestario de 1.993, establece que los programas sometidos a seguimiento especial, no han experimentado un aumento significativo ni en su número ni en la importancia de los créditos a ellos destinados respecto al total de los aprobados por las respectivas leyes de presupuestos.

## 5. LAS EXIGENCIAS COMUNITARIAS EN EL IMPULSO DE LA EVALUACIÓN DE PROGRAMAS PÚBLICOS EN ESPAÑA.

### 5.1. Introducción.

Como se ha señalado, el presente Capítulo tiene dos partes diferenciadas. En la primera de ellas hemos analizado la experiencia de los programas sometidos a seguimiento especial. En la segunda parte valoramos el impacto que la incorporación española a la UE ha tenido en la búsqueda de una mejor gestión pública especialmente a través de la evaluación de programas públicos cofinanciados por fondos de la UE.

Junto al intento de implantar en España la presupuestación por programas a través de las leyes presupuestarias ya mencionadas en el Capítulo I, el impulso del proceso evaluador ha venido en nuestro país de la mano de las exigencias de la Unión Europea.

La participación española en los fondos estructurales se ha desarrollado de forma paralela a las demandas de las autoridades comunitarias de garantizar una adecuada gestión de los citados fondos. De esta forma desde el año 1.988, la Comisión Europea ha regulado la evaluación de los programas con participación de sus fondos estructurales -FSE, FEDER y FEOGA-<sup>17</sup>.

En nuestro libro hemos querido mostrar un ejemplo concreto de la manera en la que la legislación comunitaria se ha plasmado en la evaluación de programas públicos; en concreto hemos realizado un estudio particular del caso de los programas incluidos en los Marcos Comunitarios de Apoyo de Andalucía.

### 5.2. El caso de los programas operativos territoriales en el primer MCA para el caso de Andalucía.

El proceso de integración nacional en el marco de la Unión Europea, ha supuesto para España un doble impulso a un proceso evaluador de la gestión del dinero público que siempre es difícil. Veamos esos dos impulsos:

En primer lugar, la vocación de los últimos gobiernos nacionales de cumplir las exigencias del Tratado de Maastricht e integrarse en la III fase la Unión Monetaria, ha impulsado la evaluación de programas públicos por cuanto la reducción de los niveles de gasto que puedan conseguirse por la mejora de la gestión, redundan en una liberación de recursos públicos que puede coadyuvar al cumplimiento de al menos dos de los objetivos de la convergencia nominal, esto es, el déficit público a corto plazo y la deuda viva a medio plazo.

---

<sup>17</sup> En particular, véase el Reglamento de coordinación de los fondos nº 4.253/88, reforzándose la exigencia de la evaluación por el Consejo Europeo en 1.993 a través del Reglamento 2.081/93.

En segundo lugar, la reforma en 1.989 del funcionamiento del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER), catalogó a la mayor parte de las regiones españolas como zonas Objetivo nº 1, con lo que se las hacía receptoras de un volumen de ayudas establecidas en los marcos comunitarios de apoyo, en cuya buena administración estarían interesados los países miembros. Así quedó recogido en el articulado del Reglamento de coordinación de fondos aprobado por la Comisión en 1.988<sup>18</sup>.

En este apartado nos vamos a circunscribir al periodo 1.988-93, que coincide con la vigencia temporal del primer Marco Comunitario de Apoyo y dentro de los instrumentos de ejecución del mismo, nos detendremos en la evaluación de los Programas Operativos Territoriales.

### 5.3. El caso del Fondo Europeo de Desarrollo Regional.

En 1.975 mediante el Reglamento 724/75 la Comisión Europea aprobó la creación del Fondo Europeo para el Desarrollo Regional (FEDER), con el objeto de contribuir a la corrección de los principales desequilibrios regionales, fomentar el desarrollo y el ajuste estructural de las regiones poco desarrolladas y la reconversión de las regiones industriales en declive de los estados miembros.

Tras las reformas de 1.984 y 1.989, el FEDER se ha convertido en el instrumento más importante de la Política Regional Comunitaria.

Desde 1.989, los tres fondos estructurales existentes en la Comunidad –FEDER, Fondo Social Europeo (FSE) y Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrario (FEOGA)– se utilizan de manera coordinada para conseguir los siguientes objetivos que acabarán determinando una configuración del mapa comunitario en función de la adscripción de las regiones a los mismos<sup>19</sup>:

1. Fomentar el desarrollo y el ajuste estructural de las regiones menos desarrolladas.
2. Reconvertir las regiones gravemente amenazadas por el declive industrial.
3. Combatir el paro de larga duración.
4. Facilitar la inserción profesional de los jóvenes.
5. En la perspectiva de la Política Agrícola Común:
  - a) Acelerar la adaptación de las estructuras agrarias.
  - b) Fomentar el desarrollo de las zonas rurales.

---

<sup>18</sup> Reglamento nº 4.253/88.

<sup>19</sup> Estos objetivos están fijados en el artículo 1 del Reglamento 2.052/85.

6. La solución de los problemas específicos de la dispersión poblacional en las regiones de los países nórdicos<sup>20</sup>.

La práctica totalidad del territorio nacional y desde luego la región andaluza, se incluye como sabemos, en la lista de regiones de Objetivo nº 1.

La reforma de 1.989 establecía la forma de distribución de los fondos estructurales a través de los marcos comunitarios de apoyo (MCA) aprobados para cada uno de los países miembros.

El MCA es una figura de planificación plurianual que recoge agrupadas en 7 ejes y subejos, las inversiones a financiar con fondos estructurales a lo largo de un determinado periodo de tiempo implicando además en la cofinanciación de esas actuaciones, a los países miembros en virtud del principio de adicionalidad. Estos marcos comunitarios de apoyo se encuentran divididos en dos bloques:

- El Submarco Pluriregional, gestionado por la Administración Central, y que engloba la financiación de proyectos de los ministerios, las empresas públicas de la Administración Central y las Administraciones Locales.
- El Submarco Regional, donde se recoge la financiación de cada una de las Comunidades Autónomas.

El primer MCA ha comprendido el periodo 1.989-1.993 y sus inversiones, para el Submarco Regional de Andalucía, se han diseñado sobre siete ejes:

- Eje 1: Integración y articulación territorial.
- Eje 2: Industria, artesanía y servicios.
- Eje 3: Turismo.
- Eje 4: Agricultura y desarrollo rural.
- Eje 5: Infraestructura de apoyo a las actividades económicas.
- Eje 6: Valorización de Recursos Humanos.
- Eje 7: Asistencia técnica.

A continuación nos referimos a los diferentes tipos de intervención en la ejecución del MCA para después centrarnos en la evaluación de los Programas Operativos Territoriales.

#### 5.4. Programas Operativos Territoriales.

Han sido un total de seis Programas Operativos Territoriales; a continuación los detallamos brevemente:

---

<sup>20</sup> Este requisito fue introducido tras la reforma de 1.993.

1. *El Plan Nacional de Interés Comunitario (PNIC) Almería-Levante*. Este programa operativo fue el primero en aprobarse en el MCA (1.989-93). Fue presentado a la Comisión el 21 de Diciembre de 1.988 y aprobado por Decisión c(89)1.805 de 25 de Octubre de 1.989. El gasto público total ha sido de 65.160'61 millones de pesetas cofinanciado por el FEDER, la Administración Autonómica a través del Submarco Regional y las Administraciones Central y Local dentro del Submarco Pluriregional (este último Submarco ha soportado la mayor carga financiera).
2. *Programa Operativo de Málaga y su Area de Influencia*. Presentado a la Comisión el 19 de Diciembre de 1.990 y aprobado por Decisión nº c(91) 1.989. El coste total fue de 33.927'4 millones de pesetas, de los que 6.000 millones fueron aportaciones de capital privado. El FEDER aportó 14.824'1 millones, la Junta de Andalucía 19.315'4 millones, corriendo el resto de la financiación pública con cargo a los presupuestos de la Administración Central, Local y de las empresas públicas adscritas a la Administración Central.
3. *Plan Operativo del sur y este de Jaén y Norte de Granada*. Fue presentado a la Comisión de las Comunidades Europeas el 18 de Enero de 1.991, aprobándose el 16 de Diciembre del mismo año por la Decisión c(91) 3004/2. Su coste total ascendió a 17.518 millones de pesetas, de los que 3.175'4 correspondieron a aportaciones de capital privado. Como dato relevante podemos decir que el 0'1 % de los recursos, esto es, más de 17'5 millones de pesetas se destinaban a la asistencia técnica y al seguimiento del Programa.
4. *Plan Operativo de la Comarca del Bajo Guadalquivir*. Se presentó a la Comisión de las Comunidades, el 16 de Enero de 1.991 y fue aprobado por Decisión (92) 101 de 30 de Enero de 1.992. Para ejecutar el Plan se invirtieron un total de 24.779'4 millones de pesetas; 24.419'4 es gasto público y 360 capital aportado por el sector privado.
5. *Plan Operativo del Norte de Huelva*. Este Plan no fue presentado a la Comisión hasta el 18 de Septiembre de 1.992, siendo aprobado por Decisión (93) 544 de fecha 24 de Marzo de 1.993. Sus recursos financieros sumaron un total de 11.447'3 millones de pesetas, 9.711'3 de carácter público y 1.736 de procedencia del sector privado.
6. *Plan de Desarrollo Sostenible del Entorno de Doñana (1ª fase)*<sup>21</sup>. En 1.993 fue aprobada la primera fase de este Plan Operativo con cargo al MCA 89-93, según la Decisión c(93) 3635 de 9 de Diciembre de 1.993 de la Comisión. Su coste total fue de 1.679'5 millones de pesetas financiados por la Junta de Andalucía.

---

<sup>21</sup> El contenido de este Programa Operativo no ha sido publicado por el Servicio Técnico y de Publicaciones de la Consejería de Economía de la Junta de Andalucía.

Los Programas Operativos Territoriales como instrumentos de ejecución del Marco Comunitario de Apoyo para el periodo 1.989-93, han absorbido un total de 154.512'21 millones de pesetas; la mayor parte de los cuales son financiación pública, la cual se ha recibido bien a través del Submarco Regional de Andalucía, bien a través del Pluriregional.

Todos los programas operativos destinan una parte de su dotación a hacer cumplir el Eje 7 del Submarco Regional de Andalucía, esto es, a la asistencia técnica, publicidad, evaluación y seguimiento, actividad directamente relacionada con el tema del presente trabajo.

La importancia de la magnitud financiera junto con la disponibilidad del contenido de dichos programas operativos, nos ha hecho elegir este tipo de intervención estructural (siguiendo la terminología utilizada por los reglamentos de la Comisión), para detenernos en la forma en la que se desarrolla su evaluación por parte de los organismos responsables de su ejecución.

#### 5.5. La normativa comunitaria sobre evaluación de fondos estructurales.

Como ya afirmábamos, la participación española en los fondos estructurales se ha desarrollado de forma paralela a las exigencias de las autoridades comunitarias de garantizar una adecuada gestión de los citados fondos.

La legislación comunitaria en esta materia se encuentra en el Reglamento nº 2.052/88 del Consejo y en los reglamentos que lo desarrollan (nº 4.253/88, nº 4.254/88, nº 4.255/88 y nº 4.256/88), así como en el Reglamento nº 2.081/93 de 20 de Julio que modifica el Reglamento nº 4.252/88, y los reglamentos que lo desarrollaban (nº 2.082/93, nº 2.083/93, nº 2.084/93 y nº 2.085/93).

#### 5.6. Los límites de la evaluación de programas: El programa MEANS.

La Comisión ha contribuido al avance y difusión de las técnicas de evaluación de programas públicos mediante la edición de manuales y orientaciones. Especialmente importante ha sido el programa MEANS (*Methods for Evaluating Actions of Structural Nature*) con vigencia para el período 1995-97 (Pazos, 1.995, págs. 11 y 12).

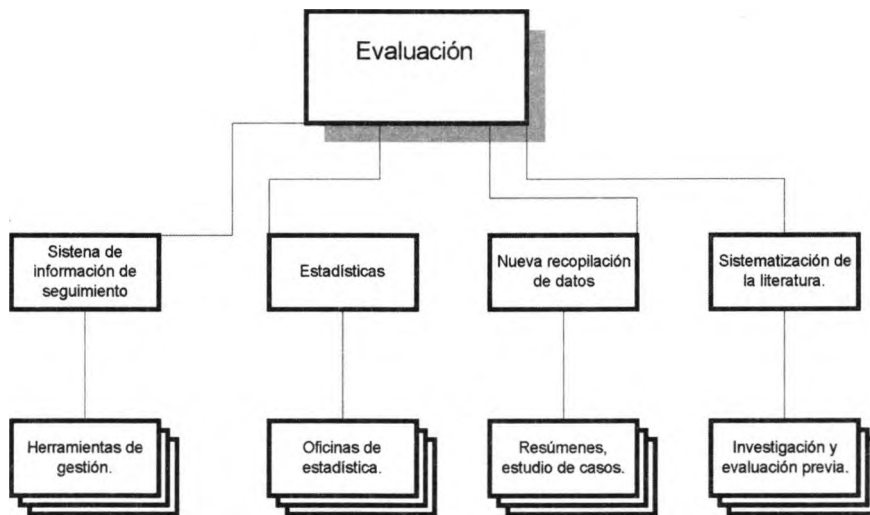
Este programa es parte de un conjunto mayor de actividades llevadas a cabo por la Comisión. Concretamente, es parte de la iniciativa "SEM-2.000" (*Sound and Efficient Management*) mediante la cual, ésta institución comunitaria pretende definir una estrategia común entre las autoridades europeas y las de los países miembros. La primera fase del MEANS se realizó en 1.995 y en 1.996 la segunda.

El avance de las técnicas de evaluación parece haber sido más rápido en las evaluaciones globales de programas, desde una perspectiva agregada, que en el análisis del impacto de un programa individual. En estos casos, las conclusiones de la evaluación a menudo están

basadas en una única fuente de información (los datos recogidos por los gestores del programa, por ejemplo), lo que provoca una inevitable sobrestimación de los impactos cuando se pretende volver a solicitar fondos.

Los evaluadores han de diversificar las fuentes de información pese a que la información estadística no siempre está disponible. En estos casos, los indicadores concretos tienen que estimarse mediante interpolación. Finalmente, la medición de impactos resulta mucho más adecuada cuando los datos recogidos de las fuentes de información diversificadas se incorporan dentro de un modelo correcto de análisis causal. Esta recomendación puede esquematizarse según se muestra en la Figura 4.1.

### RECOGIDA DE DATOS A PARTIR DE FUENTES ADECUADAS



Fuente: Comisión Europea 1.996.

FIGURA 4.1

El desarrollo de la evaluación comunitaria de los programas se ha caracterizado por tres importantes actuaciones con notables implicaciones en términos del método utilizado:

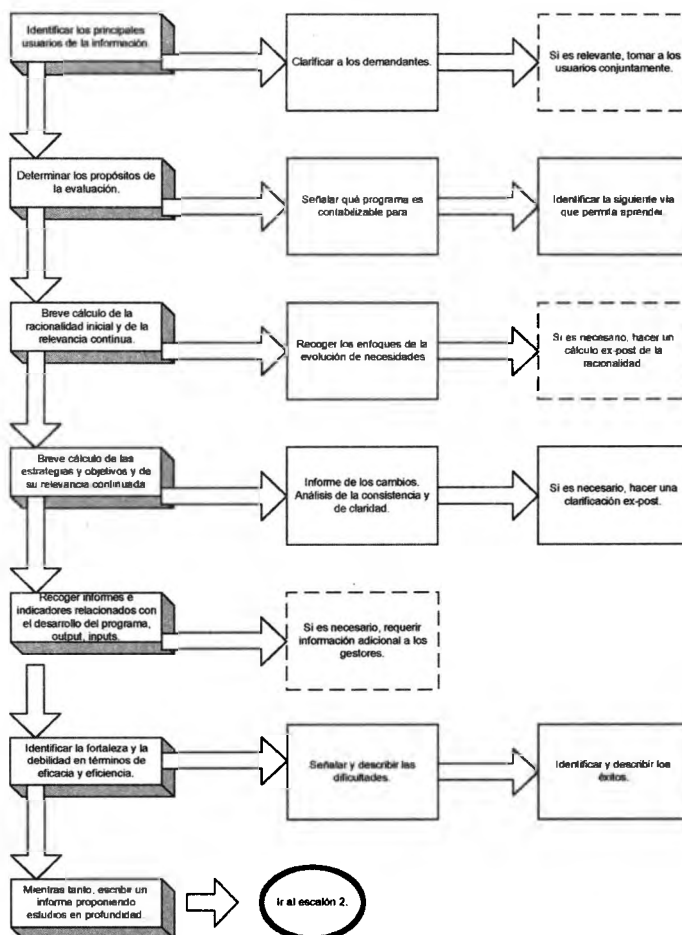
1. El comienzo sistemático de la evaluación intermedia de los programas operativos.
2. La descentralización de la evaluación al nivel de comités de seguimiento.
3. El establecimiento de una corresponsabilidad entre los representantes de las administraciones que cofinancian el programa.

La existencia de múltiples autoridades implicadas en la evaluación de programas supuso la confrontación de una disparidad de criterios metodológicos en la realización de la evaluación.

Para superar este problema, el programa MEANS recomendó limitar el número de indicadores utilizados y la diversificación de las fuentes de información, haciendo un mayor uso de la información estadística. En este sentido, el programa MEANS ha intentado desarrollar un vocabulario técnico común entre los Estados miembros a la hora de realizar las evaluaciones.

En otro orden de cosas, el programa MEANS ha desarrollado una metodología para la evaluación del impacto de los programas mediante la definición de una evaluación *ex-post* cuya estructura puede resumirse esquematizada en los dos escalones, que muestran las Figuras 4.2 y 4.3:

## EVALUACIÓN EXPOST

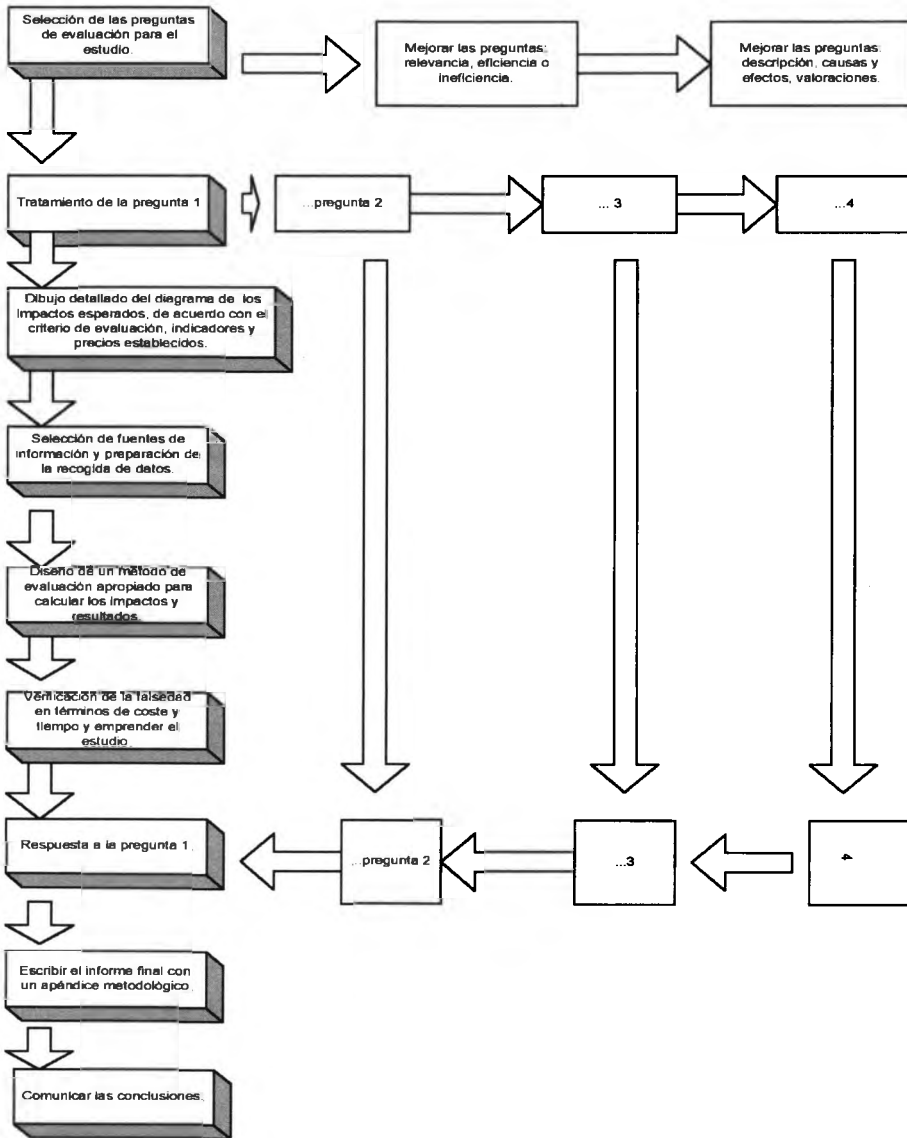


Fuente: Comisión Europea. 1.996.

FIGURA 4.2



### EVALUACIÓN EXPOST DE PROGRAMAS. ESCALÓN 2.



Fuente: Comisión Europea. 1.996.

FIGURA 4.3

## 5.7. La evaluación de los programas operativos territoriales.

### 5.7.1. La exclusividad del control de legalidad.

En España la tradicional y exclusiva preocupación de la administración por el control de legalidad quedaba refrendada, según Montaña (1.984), por el contenido de dos leyes:

1. Ley de Administración y Contabilidad de 1 de Julio de 1.911.
2. Ley de Entidades Estatales Autónomas de 26 de Diciembre de 1.958.

La legislación comunitaria viene a intentar paliar este déficit. En concreto en el Eje 7 del Submarco Regional: *“Asistencia Técnica, acompañamiento e información”* se contempla el proceso evaluador más allá del control legal. El citado eje incluye como acciones la publicidad, el seguimiento y la evaluación del programa objetivo.

Este proceso evaluador utiliza el análisis multicriteria. En particular, se hace uso del método de *“Análisis de las correspondencias”*, de cuya aplicación se obtiene una *“Matriz de Interacciones”*, a partir de la cual se realiza una clasificación de las acciones incluidas en el programa operativo según su prioridad.

Esta priorización toma en cuenta las sinergias positivas de las diferentes acciones contempladas, esto es, el efecto que cada una de ellas tiene en el desarrollo de las restantes, ya que técnicamente ningún Subprograma, Medida o Acción es independiente de los demás sino que, antes al contrario, existen entre ellos interrelaciones funcionales. Por su importancia como instrumento de la evaluación de programas, más adelante nos detenemos en el estudio de la *“Matriz de Interacciones”* o *“Matriz de Sinergias”*.

### 5.7.2. La evaluación por las autoridades corresponsables. El control interno del gasto.

En lo referente a la regulación de la evaluación de las intervenciones realizadas con cargo a los fondos estructurales -intervenciones estructurales-, el artículo 6 del Reglamento nº 2.081/93 establece la apreciación previa, seguimiento y evaluación posterior de las intervenciones estructurales. Todas las disposiciones referentes a esta materia, han de ser fijadas por el Consejo en virtud del artículo 130 E del Tratado de la Unión Europea.

Por su parte, el artículo 23 del Reglamento nº 2.082/93, regula la forma general en la que se establecerá el control financiero de las intervenciones estructurales. Concretamente, el control financiero debe:

1. Verificar regularmente que las acciones financiadas por la Comunidad se han realizado correctamente.
2. Prevenir y perseguir las irregularidades.

### 3. Recuperar los fondos perdidos por abusos o negligencia

El seguimiento de las intervenciones estructurales se regula en el artículo 25 del mismo Reglamento, donde se establece que;

- I. Se realizará conjuntamente por la Comisión y los estados miembros, mediante procedimientos aprobados de común acuerdo, control por sondeo y comités creados al efecto.
- II. Se realizará mediante indicadores físicos y financieros definidos en la decisión de la Comisión. Los indicadores deberán permitir conocer:
  - a) El estado de avance de la operación, así como los objetivos que se deben alcanzar en un plazo determinado.
  - b) Los progresos realizados en la gestión y los posibles problemas conexos.

Finalmente, el artículo 26.4 del Reglamento al que estamos haciendo referencia, cuando alude al sistema de apreciación y evaluación de las intervenciones estructurales, establece que *"El principio y las modalidades de apreciación y evaluación se precisarán en los marcos comunitarios de apoyo"*.

Junto a la normativa comunitaria referida y a las leyes nacionales relevantes (señaladas en los tres capítulos anteriores), el ámbito regional de los Planes Operativos Territoriales los somete a la regulación legal de la Administración Autonómica de Andalucía. Las leyes de Hacienda Pública de las Comunidades Autónomas transcriben genéricamente las normas que sobre control interno establece la Ley General Presupuestaria siendo ésta, en todo caso, supletoria de aquellas. Por ello, las modalidades de control aplicadas por los órganos correspondientes en cada Comunidad Autónoma, según los distintos centros inversores, son análogas a las de la Administración Central.

En el caso concreto de la Junta de Andalucía se diferencia entre la normativa aplicable a las Consejerías y Organismos Autónomos, empresas públicas y empresas privadas y otros. Centrándonos en el primer caso, la normativa aplicable es:

- Función interventora*: Artículos 77, 78, 80 y 81 de la Ley General de la Hacienda Pública de Andalucía (Ley 5/83 de 19 de Julio, reformada por la Ley 9/87 de 9 de Diciembre), artículos 1 a 3 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía (D. 149/88 de 5 de Abril).
- Control financiero*: artículo 85 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y artículos 49 a 57 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía.
- Control de eficacia*: Artículos 54 y 56 del D. 149/88 de 5 de Abril.

## 5.8. Valoraciones previas.

El artículo 54.2 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía permite que, cuando no sea posible llevar a cabo una auditoría exclusivamente con los medios propios de la Intervención General y previo informe del Interventor General, el Consejero de Economía y Hacienda, podrá autorizar la contratación de la evaluación con empresas privadas especializadas. Este ha sido el caso de los programas operativos a los que hemos hecho referencia.

Las autoridades responsables de la ejecución del programa, están obligadas a difundir entre los ciudadanos, el papel desarrollado por las Comunidades Europeas a través de los fondos estructurales. Esa obligación se traduce, entre otras acciones, en la exigencia comunitaria de colocación de vallas informativas visibles, en las que se reconozca la contribución de la Comunidad Europea a la financiación del programa concreto. Este tipo de actuaciones contribuyen a mejorar la visibilidad fiscal en la medida en que los ciudadanos atisban a ver parte del destino de sus contribuciones impositivas.

A continuación presentamos resumidamente en el Cuadro 4.7, los indicadores utilizados para los diferentes ejes de actuaciones que se han seguido en los Planes Operativos Territoriales.

#### PLANES OPERATIVOS TERRITORIALES. RESUMEN DE LOS INDICADORES DE SEGUIMIENTO Y EVALUACIÓN SEGÚN SUBPROGRAMAS.

Subprograma 1: Integración y articulación territorial.	Indicadores de seguimiento y evaluación: a) Kms. de carretera construidos/mejorados con las especificaciones técnicas del proyecto. b) Kms. construidos y certificaciones de obra realizadas. c) Atraques de embarcaciones construidos. d) Tipo de firme y grado de curvatura.
Subprograma 2: Industria, artesanía y servicios a las empresas.	a) Ayudas prestadas para el desarrollo de las empresas. b) Ayudas concedidas. c) Proyectos aprobados, inversión arrastrada, empleos generados. d) Ediciones de catálogos de las actividades beneficiadas de las acciones.
Subprograma 3: Turismo.	a) Ayudas concedidas a nuevos establecimientos hoteleros y mejora de los existentes.
Subprograma 5: Infraestructuras de apoyo a las actividades económicas (agua, protección y mejora del medio ambiente).	a) Urbanización de terrenos adquiridos para la construcción de parques tecnológicos y centros de empres. b) (Abastecimiento de aguas). Kms. de construcción de desdoblamientos. c) Capacidad en m <sup>3</sup> de los depósitos reguladores del abastecimiento.

PLANES OPERATIVOS TERRITORIALES. RESUMEN DE LOS INDICADORES DE SEGUIMIENTO Y EVALUACIÓN SEGÚN SUBPROGRAMAS.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>d) Seguimiento y evaluación según las prescripciones técnicas del proyecto.</li> <li>e) Población abastecida/dotación de litros/habs./día.</li> <li>f) Construcción de colectores y número de depuradoras.</li> <li>g) Población saneada.</li> <li>h) Carga contaminante.</li> <li>i) "Se controla el desarrollo de la acción mediante informes económicos elaborados trimestralmente.</li> <li>j) Se utiliza el "Plan de trabajo" contenido en el proyecto correspondiente.</li> </ul>
Subprograma 6. Valoración de los recursos humanos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Construcción de centros de formación.</li> <li>b) Número de matriculados.</li> <li>c) Dotación de equipamientos de formación.</li> </ul>
Subprograma 7. Asistencia técnica, acompañamiento y seguimiento e información.	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Informes anuales, jornadas de difusión, etc.</li> <li>b) Edición de libros, folletos, carteles, población alcanzada por la difusión.</li> </ul>

CUADRO 4.7

5.9. Una valoración de la iniciativa comunitaria.

El éxito de las reformas administrativas de carácter gradualista depende de la posibilidad de extrapolar los resultados obtenidos en las actuaciones específicas, al conjunto de la administración pública. Son muchos los aspectos a tener en cuenta para que la extrapolación o generalización anterior sea eficaz. Ni que decir tiene que estos aspectos relevantes son mucho mayores cuando la amplitud de la reforma o iniciativa es, como en el caso de la UE, de tan amplia aplicación.

Probablemente los aspectos más importantes que condicionan el éxito de la reforma administrativa orientada a la mejora de la gestión pública son, en el ámbito comunitario, lograr un mismo lenguaje entre los evaluadores y aplicar una misma metodología en la evaluación.

La evaluación de los Programas Operativos Territoriales ha utilizado el lenguaje recomendado por la UE a la hora de definir objetivos y asociarles indicadores. La metodología aplicada en la evaluación sólo se conocerá en la medida en que los resultados de esta se hagan públicos. En cualquier caso, las iniciativas de homogeneizar la evaluación de programas públicos, tanto la contenida en el seguimiento especial de programas como la que nace de la Comisión Europea, son medidas absolutamente necesarias para acercar la gestión pública a los principios de la eficiencia, eficacia y economía.

## Anexo I

PROGRAMAS SOMETIDOS A SEGUIMIENTO ESPECIAL:  
1.989-1.997

1.989 <sup>22</sup>
Programa 222.B: Seguridad vial. Programa 422.B: Educación General Básica. Programa 422.C: Enseñanzas medias. Programa 512.A: Gestión e infraestructura de recursos hidráulicos. Programa 513.D: Creación de infraestructura de Carreteras. Programa 515.B. Explotación del sistema de circulación aérea. Programa 531.A: Mejora de la infraestructura agraria.
1.990 <sup>23</sup>
Incluye a los programas de 1.989 más: Programa 142 A. Tribunales de Justicia. Programa 515 A. Infraestructura de aeropuertos. Programa 541 A. Investigación científica. Programa 542 E. Investigación y desarrollo tecnológico.
1.992 <sup>24</sup>
Creación de infraestructura de carreteras. Educación infantil y básica. Enseñanzas medias. Gestión e infraestructura de recursos hidráulicos. Infraestructura del transporte ferroviario.

<sup>22</sup> Como es sabido, los tres primeros dígitos que acompañan al programa, corresponden a la clasificación económica del gasto indicando el capítulo, el artículo y el concepto de que se trata, mientras que la letra siguiente indica el subconcepto. Esta especificación únicamente se ha incluido en las leyes de presupuestos de 1.989 y de 1.990, en las sucesivas sólo aparece el nombre del programa sometido a seguimiento especial.

<sup>23</sup> Por su parte, la Ley 4/1.990 de 29 de Junio de Presupuestos Generales del Estado para 1.990 (BOE nº 156 de 30 de Junio), añade en la disposición adicional decimoquinta, los que se incluyen en la tabla.

<sup>24</sup> La Ley 31/1.991 de 30 de Diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1.992 (BOE nº 313 de 31 de Diciembre), en su Disposición Adicional Segunda, establece que los programas y actuaciones

Investigación científica.  
Investigación y desarrollo tecnológico.  
Investigación técnica.  
Mejora de la infraestructura agraria.  
Seguridad vial.  
Tribunales de justicia.  
Formación profesional ocupacional.  
Atención primaria a la salud.

1.994<sup>25</sup>

Centros e Instituciones Penitenciarias.  
Tribunales de Justicia y Ministerio fiscal.  
Seguridad vial.  
Atención primaria a la salud, INSALUD gestión directa.  
Educación infantil y primaria.  
Educación secundaria, formación profesional y escuelas oficiales de idiomas.  
Gestión e infraestructura de recursos hidráulicos.  
Infraestructura del transporte ferroviario.  
Creación de infraestructura de carreteras.  
Mejora de la infraestructura agraria.  
Investigación científica.  
Investigación técnica.  
Investigación y desarrollo tecnológico.  
Escuelas taller y casas de oficios.  
Infraestructura de aeropuertos y de la circulación aérea.  
Infraestructura portuaria.  
Formación profesional ocupacional.

---

a los que será aplicado el sistema especial de seguimiento de objetivos, serán con independencia del agente del sector público que los ejecute, los relacionados en el Cuadro 3.2.

<sup>25</sup> La Ley 21/1.993 de 29 de Diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1.994 (BOE nº 312 de 30 de Diciembre), en su Disposición Adicional Primera establece los programas señalados a los que se someterá a seguimiento por objetivos.

Esta misma Disposición obliga al gobierno a informar a las Cortes Generales sobre los resultados del seguimiento de objetivos durante el segundo trimestre de 1.994 y 1.995.

1.995<sup>26</sup>

Centros e instituciones penitenciarias.  
 Tribunales de Justicia y Ministerio fiscal.  
 Atención primaria a la salud, INSALUD gestión directa.  
 Educación infantil y primaria.  
 Educación secundaria, formación profesional y escuelas oficiales de idiomas.  
 Gestión e infraestructura de recursos hidráulicos.  
 Infraestructura del transporte ferroviario.  
 Creación de infraestructura de carreteras.  
 Mejora de la infraestructura agraria.  
 Investigación científica.  
 Investigación técnica.  
 Investigación y desarrollo tecnológico.  
 Escuelas taller y casas de oficios.  
 Infraestructura de aeropuertos y de la circulación aérea.  
 Infraestructura portuaria.  
 Formación profesional ocupacional.  
 Promoción de la mujer.

1.997<sup>27</sup>

Centros e instituciones penitenciarias.  
 Tribunales de Justicia y Ministerio fiscal.  
 Seguridad vial.  
 Atención primaria a la salud, INSALUD gestión directa.  
 Atención especializada, INSALUD, gestión directa.  
 Educación infantil y primaria.  
 Educación secundaria, formación profesional y escuelas oficiales de idiomas.  
 Gestión e infraestructura de recursos hidráulicos.

<sup>26</sup> La Ley 41/1.994 de 30 de Diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1.995 (BOE nº 313 de 31 de Diciembre), hace lo propio con los programas sometidos a evaluación especial.

La Disposición no fija ninguna obligación de informar por el gobierno a las Cortes.

<sup>27</sup> La Ley 12/1.996 de 30 de Diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1.997 (BOE nº 315 de 31 de Diciembre).



Infraestructura del transporte ferroviario.  
Creación de infraestructura de carreteras.  
Mejora de la infraestructura agraria.  
Investigación científica.  
Investigación técnica.  
Investigación y desarrollo tecnológico.  
Escuelas taller y casas de oficios.  
Infraestructura de aeropuertos y de la circulación aérea.  
Infraestructura portuaria.  
Formación profesional ocupacional.  
Promoción de la mujer.

---

Esta Disposición tampoco establece nada con respecto a la obligación del Gobierno de informar a las Cortes.

## LA CONTABILIDAD PÚBLICA COMO INSTRUMENTO PARA LA MEJORA DE LA EFICIENCIA DE LA GESTIÓN PÚBLICA.

### 1. CONCEPTO Y UTILIDAD DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA.

La evaluación o control de la actividad financiera de las Administraciones Públicas se desarrolla en gran medida sobre el análisis de los documentos contables y, en general, sobre los soportes documentales de las operaciones realizadas con cargo a los fondos públicos. Gran parte del posible éxito de la evaluación pública depende del tratamiento contable que se le ha aplicado a la gestión pública. Consecuencia de lo anterior no es de extrañar que el desarrollo y perfeccionamiento de la Contabilidad Pública haya ido de la mano de las reformas administrativas orientadas a la mejora de la gestión. Por todas estas razones no podíamos concebir este libro sin, al menos, un capítulo monográfico dedicado a la Contabilidad Pública.

La Contabilidad Pública es un concepto de difícil definición pues como apuntan Pascual, Atienza y Blanco (1.986, pág. 7),

*“(...) para un importante sector doctrinal la Contabilidad Pública es una disciplina jurídica encuadrada dentro del más amplio campo del Derecho Financiero. Sabido es que dentro de éste se distinguen dos grandes ramas o grupos de normas: las que disciplinan los ingresos y las que disciplinan los gastos públicos. Pues bien, a este segundo grupo se denomina por la correspondiente doctrina a la que nos hemos referido Contabilidad Pública”.*

Para Benito (1.995, pág. 36) la Contabilidad Pública es una rama de la Contabilidad General si bien está estrechamente ligada al Derecho Presupuestario al ser su objeto de estudio las entidades sin fines de lucro y especialmente, las administraciones públicas. Este mismo autor afirma<sup>1</sup>:

*“la Contabilidad Pública puede definirse como aquella rama de la Contabilidad que se ocupa del análisis, medida y adecuada representación de la realidad económico-financiera de las entidades públicas sin fines de lucro y que, sirviéndose de un conjunto de normas, principios y técnicas contables, persigue la elaboración y suministro de la información óptima en la que se apoya el control y la gestión”.*

---

<sup>1</sup> Vid. Benito (1.995, págs. 37 y 38).

Como rasgo destacable en el proceso de evolución de la Contabilidad Pública, ha de subrayarse que el inicial control de legalidad sobre el que basculaba casi exclusivamente la Contabilidad Pública, ha ido dejando paso a una concepción más amplia del control a partir de los conceptos de economía, eficacia y eficiencia que vienen a suplir en el campo de lo público el papel que los beneficios juegan en la empresa privada. De esta manera al tiempo que la Contabilidad Pública ha dejado de ser exclusivamente una contabilidad del Presupuesto, el control de legalidad ha dejado paso al control de las denominadas 3Es (*eficiencia, eficacia y economía*), como mecanismo dirigido a mejorar la gestión de los recursos puestos a disposición de las instituciones públicas.

Así, y en lo que se refiere a la importancia de la figura del responsable de la gestión pública, Pou (1.985, pág. 166) señala que *“está presente en los sistemas más modernos; lo que básicamente difiere es la forma de enjuiciar la gestión realizada”*. De esta forma, señala el autor, que si tradicionalmente se ha juzgado al responsable según la honestidad con la que administraba los caudales públicos, con el paso del tiempo se ha tendido a juzgar su comportamiento según la buena gestión de sus funciones.

La Contabilidad Pública es, por tanto, una herramienta de extraordinaria utilidad en el logro de mayores niveles de eficiencia, eficacia y economía de las instituciones que integran el sector público. El tratamiento contable de las operaciones del sector público debe tener como resultado, una información no sólo rigurosa sino también accesible para que los gestores públicos puedan detectar cuantas acciones y procedimientos alejan a la administración pública de un comportamiento eficiente.

Las exigencias de equilibrio presupuestario realizadas por organismos internacionales como se señaló en el Capítulo I, junto a la cada vez más exigente actitud de los ciudadanos receptores de servicios públicos en cuanto a la calidad de los mismos y al grado de correspondencia con el esfuerzo fiscal que soportan, hace que las técnicas de gestión pública deban estar basadas en una información contable rigurosa. La mejora de la Contabilidad Pública forma parte del enfoque de la Nueva Gestión Pública y ha sido contemplada en los programas de reforma llevados a cabo en países como Nueva Zelanda, donde la Ley de Responsabilidad Fiscal de 1.994 estableció importantes exigencias a la forma en la que ha de presentarse la Contabilidad Pública.

## 2. LA REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN ESPAÑA.

Con la promulgación de la Ley General Presupuestaria de 1.977 se inicia la verdadera reforma de la Contabilidad Pública en España, reforma que queda posteriormente asumida por el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de 1.988. De esta forma, el sistema de cuentas públicas empezará a concebirse de manera más efectiva como un instrumento al servicio de los fines del Sector Público. Así lo establece en una primera declaración general,

el artículo 19 de la citada Ley, según el cual, la contabilidad tiene como finalidad reflejar toda clase de operaciones (y no sólo las referentes a la ejecución del Presupuesto) y resultados de la actividad de la Hacienda Pública, así como facilitar los datos e información que resulten necesarios para el cumplimiento de los fines de los entes que integran el Sector Público.

El artículo 125 de la Ley Presupuestaria de 1.977, reflejando la necesidad de una normalización contable para el Sector Público, disponía que entre las competencias de la IGAE estaba la de someter a la decisión del Ministerio de Economía y Hacienda la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública, al que se adaptarán las diferentes instituciones que integran el Sector Público, teniendo en cuenta sus características particulares. Para dar cumplimiento al citado mandato se aprobó con carácter provisional, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) mediante la Orden de 14 de Octubre de 1.981. El carácter provisional del PGCP finalizó con la aprobación de una versión nueva recogida en la Resolución de 11 de Noviembre de 1.983 de la IGAE. En resumen y siguiendo nuevamente a Pou (1.985, pág. 168), la aprobación de la Ley Presupuestaria de 1.977 supuso para la Contabilidad Pública:

1. Ampliar su campo de aplicación tanto objetivo como subjetivo. Desde el punto de vista subjetivo, la Contabilidad Pública pasaría de ser la contabilidad de los entes públicos administrativos a ser la contabilidad de los entes que integran el Sector Público. Desde el punto de vista objetivo, la Contabilidad Pública pasó de ser la contabilidad del Presupuesto a tener como finalidad el reflejo de toda clase de operaciones y resultados de la actividad de los entes públicos.
2. La gestión, en adelante, no sería enjuiciada únicamente desde la perspectiva de la legalidad sino que se basaría en criterios de economía, eficiencia y eficacia.
3. Finalmente, la Ley ponía de manifiesto la necesidad que para el gestor público suponía el disponer de la información adecuada para la toma de decisiones.

La aprobación por Real Decreto 1.643/1.990 de 20 de Diciembre del Nuevo Plan General de Contabilidad para la empresa, cuyo fin era conseguir armonizar la contabilidad empresarial española con la del resto de los países comunitarios, planteó la necesidad de completar el proceso interno de normalización en España, aprobando un nuevo Plan General de Contabilidad Pública. A partir de esa necesidad, en 1.992 se iniciaron los trabajos en el seno de la IGAE culminando en la aprobación de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de Mayo de de 1.994 del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública (NPGCP).

Por otra parte, en enero de 1.996 comenzó a aplicarse una versión nueva del Sistema de Información Contable (SIC)<sup>2</sup>. Este sistema, de igual manera que su antecesor, engloba el

---

<sup>2</sup> Según describe Fuentes Vega (1.996, pág. 69) el SIC comenzó a aplicarse después de diez años de funcionamiento del Sistema Integrado de Contabilidad de Organismos Públicos (SICOP).

equipo físico y los programas que lo soportan, así como las personas, las bases de datos, los manuales de trabajo, los ingresos, la documentación explicativa y los procedimientos que han de seguirse en cada situación.

En esta nueva versión el SIC puede ser clasificado en opinión de Fuentes Vega (1.996, pág. 71) atendiendo a sus características, como:

1. Un sistema completo.
2. Descentralizado.
3. Actualizado en tiempo real.
4. Flexible.
5. Seguro.

En opinión de este autor, el Sistema de Información Contable está configurado como un conjunto de sistemas relacionados entre sí y de entre los que cabría distinguir:

- a) Los subsistemas de información contable y de seguimiento y control presupuestario que pueden ser calificados de básicos.
- b) Los subsistemas que tratan la información general y que completan los anteriores estando diseñados para obtener un mejor conocimiento de la actividad del ente del que se trate, de tal forma que la información que suministre coadyuve a una mejor gestión.

Los subsistemas que Fuentes Vega (1.996) denomina básicos son los que a continuación relacionamos:

- I. Contabilidad financiera.
- II. Ejecución del presupuesto de gastos.
- III. Ejecución del presupuesto de ingresos.
- IV. Operaciones no presupuestarias.
- V. Operaciones comerciales.
- VI. Tesorería.
- VII. Interesados o terceros.
- VIII. Proyectos de gasto.
- IX. Gastos con financiación afectada.
- X. Control de los remanentes de crédito.

El resto de los subsistemas cumplirían la función de complementar a los anteriores permitiendo una mejora en la información y en la gestión del ente público. De entre estos sistemas complementarios, el autor citado destaca:

- Los justificantes de gasto.
- El inmovilizado no financiero.
- Los préstamos concedidos.
- El control y la gestión del endeudamiento.

### 3. EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA.

Basado en el plan contable empresarial, la Orden Ministerial que aprueba el NPGCP afirma que se aplicaría obligatoriamente a partir del 1 de Enero de 1.995 a las siguientes entidades:

- a) La Administración del Estado.
- b) Los organismos autónomos estatales: tanto los administrativos como los industriales, comerciales, financieros o análogos.
- c) Los entes públicos estatales a que se refiere el artículo 6.5 del TRLGP, de acuerdo con lo que se disponga en su normativa específica.

La razón por la que la Orden Ministerial no obliga de manera directa a las Comunidades Autónomas ni a las Entidades Locales se encuentra en el caso de las primeras, en tener competencias en materia de normativa contable, y con respecto a las segundas, se entiende que estarán obligadas a adaptar su normativa contable al nuevo plan en virtud del artículo 184.c) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>3</sup>.

#### 3.1. Estructura del NPGCP.

El NPGCP consta de cinco partes cuyo contenido exponemos a continuación de manera sucinta.

##### 3.1.1. Primera parte: Principios contables públicos.

A partir de 1.992 la IGAE elaboró una serie de documentos (un total de ocho) destinados a completar el proceso de normalización interna de la contabilidad nacional. El primero de esos documentos, denominado "*Principios contables públicos*", con algunas modificaciones, es el que da contenido a la primera parte del NPGCP. A su vez constituye un catálogo adecuado de los principios contables públicos, aunque el NPGCP ha introducido algunas modificaciones en tales principios con la intención de recoger las aportaciones doctrinales que se han venido realizando.

---

<sup>3</sup> La Ley 39/1.988 de 28 de Diciembre reguladora de las Haciendas Locales, establece que el Ministerio de Economía y Hacienda a propuesta de la IGAE, "*deberá aprobar el Plan General de Cuentas para las Entidades Locales, conforme al Plan General de Contabilidad Pública*".

El contenido del citado documento vino marcado por otro elaborado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), y denominado "*Principios y Normas de Contabilidad en España*". Siguiendo a Vela Bargues (1.992), Benito (1.995, pág. 179) afirma que los principios contables que se recogen tanto en el referido documento de la Intervención General, como en la parte primera del NPGCP, pueden agruparse en tres grandes categorías:

- a) Principios contables que no ofrecen diferencias sustanciales entre la forma en la que se aplica la Contabilidad Pública y la forma en que lo hace la Contabilidad Privada, y que serían: el principio de gestión continuada, el de uniformidad, el de registro, el del precio de adquisición, el de no compensación y el principio de prudencia valorativa.
- b) Aquellos principios contables que se aplican en la contabilidad de las empresas y cuya aplicación en el campo de la Contabilidad Pública, puede requerir la introducción de algunas matizaciones: principio de importancia relativa, principio del devengo<sup>4</sup> y principio de correlación de ingresos y gastos.
- c) Finalmente, principios contables que no están contemplados de forma explícita en la contabilidad empresarial y que, sin embargo, es necesario introducir en el ámbito de la Contabilidad Pública; así tendríamos, el principio de entidad y el de imputación de la transacción y desafectación.

### 3.1.2. Segunda parte.

Comprende un cuadro de cuentas que sigue la clasificación decimal; en el que se incluyen ocho grupos numerados del cero al siete. Los números 1 al 5 incluyen cuentas patrimoniales de balance, los números 6 y 7 se reservan para recoger las de gastos e ingresos; el grupo 0 recoge las cuentas de control presupuestario que reflejan las fases de ejecución del Presupuesto que no tienen un efecto patrimonial para la Entidad.

### 3.1.3. Tercera parte: Definiciones y relaciones contables.

Cada uno de los grupos, subgrupos, cuentas y subcuentas, en su caso, es objeto de una definición en la que se describen los elementos patrimoniales, gastos, ingresos y fases de ejecución presupuestaria que se reflejan en ellas.

---

<sup>4</sup> Por su especial importancia para el logro de la eficiencia de la gestión del gasto público, nos detendremos en el estudio del proceso de implantación del principio del devengo. Concretamente y tras repasar su significado, analizaremos la importancia que la introducción del citado principio contable tiene para la Contabilidad Pública, así como las experiencias internacionales llevadas a cabo recientemente y que han tenido una de sus manifestaciones en la introducción del citado principio en la totalidad o en parte, de la contabilización de las operaciones realizadas por las AA.PP.

### 3.1.4. Cuarta parte: Cuentas anuales.

En esta parte se distinguen de un lado las “normas de elaboración” y de otro, los “*modelos*” o descripción de contenidos de dichas cuentas.

### 3.1.5. Quinta parte: Normas de valoración.

Las normas de valoración han de entenderse como normas de desarrollo de los principios contables públicos incluidos en la primera parte

Pasemos ahora repaso a la normativa aplicable a los diferentes elementos del Sector Público.

## 3.2. Normas relativas a la Administración General del Estado.

La estructura organizativa en que se apoya el sistema de información contable para el logro de sus fines se basa en una organización contable descentralizada e integrada por las siguientes oficinas contables:

1. Intervención General de la Administración del Estado, que actúa como central contable a través de la Subdirección General de Gestión Contable.
2. Las oficinas de contabilidad de las intervenciones delegadas en los Departamentos Ministeriales de carácter civil y la Subdirección General de Contabilidad del Ministerio de Defensa.
3. La oficina de contabilidad de la intervención delegada en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
4. Las intervenciones territoriales de las delegaciones de Hacienda.

Como consecuencia de la entrada en funcionamiento a partir de 1.992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, han surgido dos entidades contables independientes entre sí:

- La contabilidad de los tributos.
- La contabilidad de la administración financiera.

La primera de esas contabilidades se aplicará por la Agencia con total separación de la contabilidad de gestión del Presupuesto.

Es importante subrayar aquí que esta estructura de la información contable es lo suficientemente flexible como para plantearse su adaptación a un proceso de cambio en la dimensión de las agencias del sector público, de acuerdo con algunos de los postulados de la Nueva Gestión Pública<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Básicamente nos referimos a los procesos de creación de agencias autónomas de las Administraciones Centrales, con competencias específicas y con un marco de funcionamiento adecuado a sus propias funciones.



### 3.3. La aplicación del principio del devengo en la Contabilidad Pública.

Como es sabido, la aplicación del principio del devengo supone que la imputación temporal de los gastos y de los ingresos ha de hacerse en función del momento en que se produce la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en el que se produce la corriente monetaria derivada de los gastos y de los ingresos. La corriente real de bienes y de servicios se produce cuando se generen los correlativos derechos y obligaciones. Adicionalmente, cuando los citados derechos y obligaciones son derivados de la ejecución del Presupuesto de ingresos y gastos, respectivamente, su reconocimiento queda subordinado a la normativa que rige el quehacer de las AA.PP.<sup>6</sup>

Analizando las implicaciones que para la eficiencia del gasto público tiene la aplicación del principio del devengo habrá que tener en cuenta que tradicionalmente, las bases para el reconocimiento de los ingresos y gastos en general, y en el campo público en particular, han sido:

1. La base de caja.
2. La base de acumulación o de devengo.
3. La base de acumulación modificada.

Como se ha ocupado de señalar la literatura<sup>7</sup>, la mayor desventaja del principio de caja radica en su incapacidad para poner de manifiesto la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados obtenidos por el nivel u organismo de la Administración considerado. Como consecuencia de lo anterior, el criterio de caja resulta no ser adecuado para la correcta evaluación de la eficiencia mostrada por el centro de responsabilidad analizado. Junto a ello, el citado criterio tampoco permite la adecuada rendición de cuentas, con arreglo a la información que de ello se demanda con el fin de mejorar la gestión.

En cambio, el criterio de acumulación o de devengo -aceptado de manera universal en el sector privado-, consiste en registrar como hemos señalado, los ingresos y gastos según la corriente real de los bienes y servicios que los mismos representan, todo ello de forma independiente del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de los citados ingresos y gastos. La aplicación de este criterio permite registrar además de las operaciones que implican entradas y salidas de efectivo, aquellas operaciones que originan cuentas de activo o pasivo.

---

<sup>6</sup> Vid. Benito (1.995, pág. 183).

<sup>7</sup> Véanse en este sentido diversas colaboraciones recogidas en la Revista Presupuesto y Gasto Público, nº 20, 1.997.

En España, la Intervención General de la Administración del Estado, institución inequívocamente ligada a la evaluación de la eficiencia, eficacia y economía del sector público, se ha manifestado partidaria de la aplicación del criterio del devengo.

Como se ha señalado anteriormente, existe la posibilidad de que la Contabilidad Pública aplique un criterio de acumulación o devengo modificado. Según este criterio los ingresos se contabilizarían cuando sean medibles y estén disponibles, lo cual quiere decir que los ingresos deben ser conocidos en su cuantía, han de ser medibles y han de estar recaudados en el momento de cierre del ejercicio o ser recaudados en un corto espacio de tiempo desde que el cierre se ha realizado. En cuanto a los gastos deben contabilizarse cuando la transacción sea medible y, en general, cuando se contrae la obligación.

En referencia a su inclusión en la Contabilidad Pública, para Montesinos (1.997, pág. 61) el criterio o base del devengo completo o puro, consiste en incluir en el balance de situación de las entidades públicas todos los recursos de los que dispone, tanto monetarios como no monetarios, y en cuanto a estos últimos, incluso los que no resultan realizables por su carácter de bienes destinados a uso general. En opinión de este autor si se dejan fuera del sistema de información, todos los activos diferentes de la tesorería y sus variaciones, se limita de manera sustancial la eficacia del propio sistema de información de forma que sólo de manera incompleta puede ayudar a la toma de decisiones económicas, así como permitir una rendición adecuada de cuentas que reflejen la gestión llevada a cabo con los recursos puestos a disposición de los gestores/decisiones.

Para Montesinos ha llegado el momento de cambiar el enfoque global del modelo informativo contable desde el principio de caja al criterio del devengo. Este cambio supondría, según su opinión, por una parte una más adecuada información para la toma de decisiones de gestión a nivel microeconómico en el seno de las entidades públicas y, por otra parte, se consigue homologar los principios contables públicos con los principios contables generalmente aceptados y aplicados por las empresas del sector privado.

En su aplicación a la Contabilidad Pública española, Montesinos (1.997) considera que comparativamente con el marco internacional, España es uno de los países más avanzados en lo referente a la aplicación del principio o criterio del devengo. Sin embargo, este principio sólo se aplica en la elaboración de los estados contables económico-patrimoniales como el balance de situación y la cuenta de resultados, empleándose en estos casos un devengo modificado según se representa en el Cuadro 5.1.

ACTIVOS QUE SE RECONOCEN EN EL MODELO CONTABLE SEGÚN LAS BASES O CRITERIOS UTILIZADOS

CAJA	CAJA Y DERECHOS DE COBRO RECONOCIDOS A C/P	ACTIVOS MONETARIOS	ACTIVOS MONETARIOS Y NO MONETARIOS <sup>8</sup>	ACTIVOS TOTALES
(1) Criterio de Caja pura	(*)			
(2) Criterio de Caja modificada				
(3) Criterio monetario	(*)	(*)		
(4) Criterio de devengo modificado	(*)	(*)	(*)	
(5) Criterio de devengo puro	(*)	(*)	(*)	(*)

Fuente: Montesinos (1.997, pág. 62).

CUADRO 5.1

No obstante lo anterior, en el presupuesto se aplica un criterio de caja modificado con lo cual existe una dualidad en el modelo contable y en la aplicación práctica de los principios contables<sup>9</sup>.

En otro orden de cosas este autor señala que la aprobación en 1.995 del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales (SEC), cuya entrada en vigor fue 1.999, supondrá dos novedades importantes con respecto al sistema aún vigente; concretamente:

1. La inclusión de los estados de situación, incorporando los saldos iniciales y finales representativos del patrimonio neto, así como las variaciones del ejercicio; y
2. La inclusión en las cuentas de acumulación, de cambios en activos que no derivan de transacciones y las revalorizaciones de activos y pasivos derivadas de variaciones en sus precios.

Estas variaciones supondrán indudablemente la introducción del principio del devengo en la Contabilidad Nacional.

<sup>8</sup> Excluidas infraestructuras y determinados ajustes por periodificación.

<sup>9</sup> Vid. Montesinos (1.997, pág. 64).

### 3.4. La implantación del devengo en el marco de la Nueva Gestión Pública: Una perspectiva internacional.

La implantación en la Nueva Gestión Pública del principio del devengo es un avance de extraordinaria importancia para que la información contable permita mejorar la gestión pública. A nivel internacional, la incidencia de los nuevos planteamientos de la gestión pública en la homologación de los principios contables generalmente aceptados, incluido el de devengo, ha sido muy desigual si se toman como referencia los países integrantes de la OCDE. A partir de ese conjunto de experiencias nacionales podemos extraer los siguientes ejemplos significativos<sup>10</sup>.

- Las administraciones centrales del Reino Unido y Alemania utilizan un sistema asimilable al de caja pura. No obstante y en el caso de Gran Bretaña, a partir de 1.997 estaba previsto un cambio importante que implicaba la puesta en práctica selectiva en algunos departamentos ministeriales, del *“modelo de contabilidad y presupuesto de recursos”*.
- En el caso de Canadá, a nivel federal se aplica un sistema de caja modificado que incorpora un balance de situación que incluye gran parte de los derechos frente a terceros.
- En Dinamarca a pesar de tener un sistema contable basado fundamentalmente en el criterio de caja, se incorporan al balance las cuentas a cobrar y a pagar, así como una parte de los activos físicos. Los casos de Holanda y Suecia son parecidos al caso danés.
- Por su parte, las instituciones de la Unión Europea utilizan un sistema contable que incluye el principio de devengo modificado, incorporándose a la cuenta de resultados algunos ingresos y gastos no monetarios.
- El sistema seguido en Francia a nivel de la administración central, es similar al de la UE, aplicando el criterio del devengo modificado. No obstante lo dicho para la administración central, la administración municipal francesa ha introducido como experiencia novedosa, la elaboración de los presupuestos municipales según el criterio del devengo.
- En EE.UU. a nivel federal y desde el punto de vista legal se exige la aplicación del principio del devengo; no obstante, su aplicación ha sido parcial y fragmentada.
- La aplicación del principio del devengo completo es una realidad en Australia y Nueva Zelanda. Una característica importante de las reformas llevadas a cabo en Nueva Zelanda consiste en que la forma en la que se presenta la información financiera no ha sido reformada a partir, únicamente, de las recomendaciones de la teoría

---

<sup>10</sup> Para un análisis de las implicaciones de la introducción del principio del devengo en la elaboración de los presupuestos, puede consultarse el trabajo de Pina (1.997).

contable sino más exactamente, ha sido contemplada dentro de un programa amplio de reformas de la gestión del sector público.

–Finalmente, en España, la práctica consiste en aplicar un criterio de devengo modificado que supone la no inclusión de todas las obligaciones devengadas ni una parte significativa de los activos físicos, ni tampoco existen dotaciones a amortizaciones para inmovilizados depreciables.

#### 4. OBJETIVOS Y REQUISITOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA.

En esta materia seguimos a los autores que opinan que para fijar estos objetivos hay que conocer las necesidades de información de los agentes a quienes se destina la información contable<sup>11</sup>. Basándose en los informes emitidos por la *American Accounting Association* a principios de los años setenta, Benito (1.995, pág. 73) señala dos tipos potenciales de usuarios a partir de lo cual elaboramos el siguiente cuadro:

##### USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

INTERNOS	EXTERNOS
<ul style="list-style-type: none"> <li>–Agencias gubernamentales.</li> <li>–Departamentos ministeriales.</li> <li>–Gestores.</li> <li>–Auditores internos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>–Legisladores.</li> <li>–Público en general.</li> <li>–Agencias reguladoras.</li> <li>–Auditores independientes.</li> <li>–Sindicatos.</li> <li>–Grupos de investigación.</li> </ul>

Fuente: Benito (1.995, pág. 73) y elaboración propia.

##### CUADRO 5.2

La diversidad de agentes interesados en conocer la realidad del Sector Público hace que cada uno de los agentes presente un perfil diferente de demanda de información. No es forzado pensar que cada agente o grupo estará dispuesto a que la institución en la que esté interesado, invierta más recursos en presentar una información más detallada sobre

<sup>11</sup> En este sentido Buendía (1.998, pág. 6) escribe que “*Como paso previo a la elaboración de un modelo de contabilidad (...) [hay] que delimitar cuestiones tales como ¿cuáles son los objetivos perseguidos con la implantación del modelo? o ¿quiénes van a ser los potenciales usuarios de la información generada?*”.

La evolución e importancia adquirida por la actividad financiera de las administraciones públicas justifica que en la actualidad se considere que “*entre los destinatarios de la información contable pública se abre una gama amplia de colectivos que prácticamente son todos los que componen el tejido político, económico y social de un país*” (Benito, 1.995, Pág.. 72).

aquellos aspectos que considera más relevantes y deje de hacerlo en aquellos otros que le resultan menos interesantes. Este planteamiento conduce inevitablemente al conflicto de intereses entre grupos con preferencias distintas. Sobre este particular, es interesante consultar dos trabajos que han tratado de identificar las necesidades de información de los diferentes grupos interesados en el funcionamiento de las Administraciones Públicas, estos trabajos son el de Anthony (1.979) y el de Drebin, Chan y Ferguson (1.981).

#### 4.1. Objetivos de la información contable según la IGAE.

El citado Documento número 1 de la IGAE sobre “*principios contables públicos*”, clasifica en tres grupos los fines que ha de desempeñar la información suministrada por la Contabilidad Pública.

##### a) Fines de gestión.

- 1º. Suministrar información para la toma de decisiones tanto en el ámbito político como en el de gestión.
- 2º. Mostrar la gestión desde el punto de vista presupuestario poniendo de manifiesto por lo que respecta al Presupuesto de gastos:
  - Los créditos autorizados.
  - Los gastos comprometidos.
  - Las obligaciones reconocidas.
  - Los pagos realizados.
- 3º. Suministrar los datos relativos a la gestión efectuada en su aspecto financiero, poniendo de manifiesto:
  - Los cobros y pagos.
  - El superávit o déficit de caja.
- 4º. Mostrar los aspectos económicos de la gestión señalando:
  - Los gastos e ingresos de explotación.
  - La inversión realizada.
- 5º. Determinar el coste y el rendimiento de los servicios públicos.
- 6º. Mostrar la situación patrimonial entendida ésta con visión totalizadora, posibilitando el inventario del inmovilizado y la obtención del Balance Integral.

##### b) Fines de control.

- 1º. Permitir la rendición de todo tipo de cuentas, estados y documentos que hayan de elaborarse y remitirse al Tribunal de Cuentas y demás órganos de control.

- 2º. Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad y financiero.
- 3º. Posibilitar el control de economía, entendida ésta como la adquisición de los medios utilizados para la producción de bienes y servicios en la cantidad y la calidad adecuadas y al menor coste.
- 4º. Posibilitar el control de eficiencia, entendida ésta como la organización coordinación y empleo de los medios que optimiza la relación entre los productos o servicios obtenidos y los medios utilizados para su consecución.
- 5º. Posibilitar el control de eficacia, entendida ésta como la consecución en forma satisfactoria de los objetivos y efectos previstos y asignados.

c) Fines de análisis y divulgación.

- 1º. Suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.
- 2º. Suministrar información para posibilitar el análisis de los efectos económicos y financieros de la actividad de los Entes Públicos.
- 3º. Suministrar información útil para otros destinatarios: asociaciones e instituciones, empresas, ciudadanos en general, etc.

Para el propósito de este libro es el segundo fin, el de “control” el más relevante de cuantos persigue la Contabilidad Pública. Tanto las auditorías del órgano de control interno –IGAE– como las del Tribunal de Cuentas, persiguen este fin.

#### 4.2. Requisitos de la información contable pública.

Benito (1.995, págs. 95 a 99) apoyándose en una serie de informes emitidos por instituciones de carácter internacional dedicadas al estudio de la Contabilidad Pública, señala como requisitos de este tipo de información contable los siguientes: oportunidad, totalidad, comprensión, comparabilidad, consistencia, relevancia, veracidad, objetividad, claridad, exactitud, neutralidad, materialidad, verificabilidad, identificabilidad y razonabilidad.

Muchas de estas exigencias también han de ser cumplidas por los diferentes indicadores utilizados en la evaluación de programas y actividades públicas, según veremos en el capítulo siguiente.

### 5. LA CONTABILIDAD ANALÍTICA.

Para alcanzar los objetivos de la Contabilidad Pública, el uso de la contabilidad analítica tiene una importancia determinante. La contabilidad analítica recibe indistintamen-

te, las denominaciones de contabilidad de costes, contabilidad de gestión y contabilidad interna<sup>12</sup>.

La contabilidad analítica no es indispensable para medir los logros en la consecución de los objetivos de los programas presupuestarios (control de eficacia), si bien la implantación de un sistema de contabilidad analítica que conozca los indicadores físicos puede facilitar la medición de este grado de eficacia.

Por el contrario, si lo que se demanda es la determinación de la eficiencia y economía, la implantación de modelos de contabilidad analítica resulta altamente necesaria.

### 5.1. El marco normativo en el que se encuadra actualmente la contabilidad analítica.

Los artículos del TRLGP que hacen referencia a la contabilidad analítica son el 17.2, el 124 y el 134.

El primero de ellos se refiere al control de eficacia, estableciendo que éste se *“ejercerá mediante el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios”*. De esta forma, la información contable puede decirnos en qué medida un determinado objetivo de coste incluido en los estados previsionales de un programa público, puede estar más o menos cerca del coste real. La magnitud de la desviación nos puede indicar el grado de eficacia con que se ha ejecutado el programa.

El artículo 124 por su parte establece como uno de los fines de la Contabilidad Pública, el *“rendir la información que sea necesaria para la toma de decisiones de gestión”*. Esta exigencia permite establecer un vínculo entre la contabilidad y la planificación de actividades y programas realizado por el gestor público.

Finalmente, el artículo 134 obliga a que la Cuenta General del Estado sea acompañada de dos memorias, una que justifique el coste y rendimiento de los servicios públicos y otra que demuestre el grado en el que se han cumplido los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados así como del coste de los mismos. Estas memorias son de extraordinario interés para las auditorías operativas a las que nos hemos referido en el Capítulo III.

Especialmente importante en esta materia resulta la Ley 8/1.989 de 13 de Abril de Tasas y Precios Públicos, de la que para nuestro propósito han de destacarse los artículos 7, 19 y 25.

El artículo 7 recoge como principio inspirador de la regulación de estas figuras de ingreso, el *“principio de equivalencia”* que se traduce en la exigencia de que *“las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad”*. De la misma aplicación de este principio, el artículo 19.1 establece que *“el importe de las tasas no podrá exceder del coste real o previsible”*, y en

---

<sup>12</sup> En el epígrafe matizaremos esta afirmación definiendo la contabilidad de gestión como un concepto más amplio que el de contabilidad analítica.



el punto 2 este mismo artículo regula el procedimiento de cálculo precisando que para la determinación de la cuantía o tarifa de la tasa, se tomarán en consideración los gastos directos o indirectos incluyendo en ese cálculo los que tengan naturaleza financiera, procedan de las operaciones de amortización del inmovilizado, etc. Para cerrar la referencia a esta Ley hemos de decir que su artículo 25 obliga a que la cuantía de los precios públicos cubra, como mínimo, los costes económicos originados en la prestación del servicio<sup>13</sup>.

Con menor rango legal que la Ley de Tasas, y con anterioridad a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de Mayo de 1.994 que aprueba el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública (NPGCP) al que luego aludiremos, el Real Decreto 1.124/1.978 de 12 de Mayo por el que se desarrollan las normas relativas a los servicios de Intervención y Control contenidos en la Ley Presupuestaria de 1.977, en su artículo 5 al referirse al control de eficacia encomienda a la IGAE “*el establecimiento y dirección, dentro de la Contabilidad Pública, de un sistema de Contabilidad Analítica*”.

Otro Real Decreto, el 324/1.986 de 10 de Febrero por el que se implanta un nuevo sistema de información contable en la Administración del Estado<sup>14</sup>, fija en su artículo 3 como uno de los objetivos de este sistema de información “*la implantación de la Contabilidad Analítica*”, atribuyendo su gestión a las oficinas presupuestarias de los departamentos ministeriales.

Especialmente importante es la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 20 de Septiembre de 1.983, por la que se aprueba el grupo 9 del NPGCP relativo a la contabilidad analítica. Veamos de forma sucinta, su contenido:

El modelo de contabilidad analítica se centra fundamentalmente en el “*coste de funcionamiento de los servicios públicos*”, y como consecuencia de ello en el cálculo de los costes no se incluyen las inversiones, las transferencias ni las subvenciones. Adicionalmente, la contabilidad analítica se presenta con el objetivo de servir de ayuda a la implantación de técnicas presupuestarias como el Presupuesto por Programas y el Presupuesto Base Cero, cuya incorporación a las normas presupuestarias para el primer caso y cuyos intentos de aplicación en España, en el segundo, han sido comentadas en este libro.

El ámbito de aplicación de la contabilidad analítica está integrado por los entes públicos de carácter administrativo. Las características que han de tener este tipo de entes según establece el modelo, son:

1. El carácter inmaterial de sus productos/servicios, con la consiguiente dificultad de identificar los mismos destacando entre sus inputs, el uso del factor trabajo y desde el punto de vista contable, su cualidad de no inventariables.

---

<sup>13</sup> La Ley reguladora de las Haciendas Locales así como las respectivas leyes de tasas y precios públicos de las CC.AA., siguen los mismos principios que los establecidos en la Ley de 1.989.

<sup>14</sup> Este sistema de información es el conocido como SICOP (Sistema de Información Contable y Presupuestaria).

2. En lo referente a su financiación y dado el carácter indivisible de estos servicios, no es posible su venta en el mercado por lo que su financiación suele ser mediante impuestos.

Debido a la amplia divergencia de características entre los entes que integran el Sector Público, unida a la necesidad de extender en la medida de lo posible la aplicación de la contabilidad analítica, Pou (1.985, pág. 136) siguiendo el “Informe sobre la gestión económico-financiera del gasto público en España”, elaborado por la Secretaría de Estado de Economía, clasificó a los entes públicos en dos grandes agrupaciones:

- a) Unidades de diseño, asesoramiento y regulación.
- b) Unidades provisoras de bienes y servicios.

En el primer grupo de entes su producción no es susceptible de cuantificación económica, sí en cambio en el segundo grupo donde, a su vez, hay que distinguir entre aquellos entes que no operan en el mercado de los que sí lo hacen. Si bien resulta de interés la aplicación de la contabilidad analítica a todos los grupos citados, no se ve facilitada en los entes incluidos en el grupo b.

## 5.2. La experiencia en la aplicación de la contabilidad analítica en España.

### 5.2.1. Primera etapa: 1.984-1.986.

El impulso de la contabilidad analítica en esta etapa vino de la mano de la Resolución de la IGAE de 26 de Diciembre de 1.983 según la cual,

*“(...) la necesidad ampliamente sentida de mejorar la gestión de la actividad financiera, aconseja la determinación, de manera provisional y a título experimental, de los costes de funcionamiento de los servicios públicos que presta el Estado. Estos costes se determinarán en cada uno de los Departamentos Ministeriales a nivel de centros orgánicos y de programas a partir de 1.984”.*

Según recoge Pou en Arcos et al. (1.993, pág. 133), el Interventor General se dirigió a los subsecretarios de todos los departamentos ministeriales para que designaran cuál sería la unidad administrativa e integrantes a colaborar en esta experiencia. Adicionalmente la unidad administrativa que por parte de la IGAE, se encargaría del desarrollo y seguimiento de esta experiencia sería la Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad Pública.

Al requerimiento hecho por el Interventor General respondieron ocho ministerios, los cuales señalaron a sus respectivas oficinas presupuestarias como las unidades encargadas de llevar a cabo la peticiones de la IGAE.

De entre los trabajos que se realizaron, Pou (1.993) destaca el realizado por el Ministerio de Educación y Ciencia y el llevado a cabo en el Ministerio de Asuntos Exteriores. El primero de ellos ofrecía clasificados por Provincias y Comunidades Autónomas, datos por niveles educativos y datos medios referentes al coste por alumnos, profesores, etc. Por su parte, el Departamento de Asuntos Exteriores realizó un análisis de costes de consulados y representaciones diplomáticas establecidas en países extranjeros y en organismos internacionales. A pesar del reconocimiento de la calidad de los trabajos, éstos no se continuaron.

La conclusión a la que se llegó después de la experiencia descrita fue que la diversidad de actividades, estructuras y organizaciones de los entes integrantes del Sector Público, no aconsejaban en aquellos momentos el establecimiento de un único sistema de cálculo de costes.

#### 5.2.2. Segunda etapa: 1.987-1.994.

La estrategia seguida en esta etapa basculó sobre dos criterios:

1. Abandono del objetivo de implantación generalizada y actuación únicamente en aquellos servicios y organismos con interés manifiesto en contar con una contabilidad analítica<sup>15</sup> <sup>16</sup>.
2. Establecimiento de una actuación prioritaria sobre el subsector de organismos autónomos comerciales e industriales por la especial importancia que para su buena gestión reviste la contabilidad analítica.

Las fases metodológicas aplicadas en el sistema, fueron:

1. Elaboración y diseño de una memoria o esquema director.
2. Diseño conceptual del modelo.
3. Análisis funcional.
4. Desarrollo informático.
5. Implantación y puesta en marcha.

---

<sup>15</sup> Alguno de los entes donde se aplicó la Contabilidad Analítica fueron: El Ministerio de Economía y Hacienda, el Instituto Tecnológico Geominero de España, el Boletín Oficial del Estado, Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea, Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, las Universidades Públicas, las Confederaciones Hidrográficas, el Instituto Español de Meteorología, el Instituto de Turismo en España y el Instituto Nacional de Investigación y Tecnología Agraria y Alimentaria.

<sup>16</sup> Este planteamiento de introducción de la reforma contable en sólo determinadas instituciones del sector público recuerda al planteamiento de Rayner en el diseño de la reforma administrativa del Reino Unido. Vid. Capítulo I.

### 5.2.3.-Tercera etapa: el NPGCP.

Como hemos visto la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de Mayo de 1.994 aprobó el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública (NPGCP). Este Plan consta de ocho grupos de cuentas numerados del cero al siete. Con respecto al Plan anterior han quedado sin desarrollar los grupos 8, 9 y parte del 0.

La razón por la que el NPGCP no desarrolló el grupo 9 dedicado a la contabilidad analítica, está en que se consideró que dadas sus especiales características, este tipo de contabilidad no debe ser contemplado en una norma contable de obligado cumplimiento, pues la información facilitada con arreglo a la misma debe ser definida en función de las necesidades de gestión de cada ente. Sin embargo, la contabilidad analítica no sólo no ha dejado de aplicarse sino que la IGAÉ sigue impulsando su utilización a partir del paquete informático CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada de los Organismos Autónomos)<sup>17</sup>, al que nos referimos más adelante.

El retraso en la implantación de la contabilidad analítica ha suscitado las críticas de autores como Barea (1.994, pág. 106) quien señala que

*“No se ha establecido una contabilidad analítica por Centros de Responsabilidad. Desconocemos, después de diez años de implantación del presupuesto por programas, cuál es el coste por tipos de proceso en nuestros hospitales, cuánto es el coste de formación de un bachiller, de un médico, de un economista, etc”.*

Navarro (1.998, pág. 9) señala que los avances en materia de contabilidad analítica son más bien limitados en el subsector de las Administraciones Públicas. Aunque la ausencia de sistemas normalizados de contabilidad de costes constituye un serio inconveniente para la puesta en práctica de los indicadores de gestión, en su opinión, unos y otros adquirirán progresivamente un mayor peso específico en nuestro país, sobre todo si se tiene en cuenta la necesidad de contar con instrumentos de información útiles para la toma de decisiones encaminadas a la mejora de la gestión de las actuaciones públicas.

## 6. EL PLAN CANOA.

### 6.1. Origen y características.

En opinión de Fuentes Vega (1.996, pág. 75), la contabilidad analítica pública ha de permitir analizar los costes, valorar los servicios prestados y enjuiciar la gestión realizada aun cuando no exista el concepto de beneficio. Este mismo autor señala que en el campo

---

<sup>17</sup> Navarro (1.998, nota 2, pág. 9) señala que sobre el proceso de normalización de la contabilidad analítica pública seguido en nuestro país desde 1.983 hasta la publicación del proyecto CANOA, puede verse López Hernández y Zornoza Boy (1.997).

público la información elaborada ya por la contabilidad analítica ya por la financiera, tiene como destinatarios:

- El Parlamento y otros órganos políticos.
- Los propios ciudadanos.

Con carácter general, cualquier decisión en el ámbito del sector público puede estar debidamente justificada, pero para que la misma resulte auténticamente racional ha de conocerse su coste y para ello la contabilidad analítica es una herramienta de extraordinaria utilidad.

En opinión de Fuentes Vega (1.996, pág. 75), un adecuado sistema de contabilidad analítica es imprescindible tanto si la Administración utiliza la técnica de presupuestación por programas como si no. En particular, hemos visto que los instrumentos que el sector público utiliza para intervenir en la vida económica no han de implicar necesariamente corrientes de gasto. El establecimiento de regulaciones para determinados sectores o actividades no implica directamente ninguna decisión de gasto. Pero incluso para estas actividades, normalmente asociadas a objetivos difíciles de definir, el coste asociado a la regulación puede requerir de la utilización de la contabilidad analítica. De esta forma, aumenta la racionalidad de las regulaciones impuestas, medida en forma de costes mínimos, y con ella se incrementa la eficiencia con la que se comporta el sector público.

En cualquier caso, y pese a su importancia, la contabilidad analítica no puede ser considerada como el único requisito para lograr una buena gestión pública. Si lo que se trata de conseguir en el seno de las AA.PP. es una mejor gestión, habrá de implantarse una contabilidad de gestión, ya que a pesar de que se suele hablar de contabilidad de costes o analítica y de contabilidad de gestión indistintamente, se ha de considerar a la contabilidad de gestión como un concepto de mayor amplitud que engloba a la contabilidad analítica.

Para garantizar una correcta gestión pública, las decisiones tomadas por los gestores deben apoyarse en una información contable rigurosa. La contabilidad de gestión debe servir al objetivo anterior ofreciendo información relacionada con cuestiones tales como<sup>18</sup>:

- La organización del proceso productivo.
- La optimización de la calidad existente.
- La utilización de los medios disponibles.
- El factor humano.
- El aprovisionamiento de los factores corrientes de la producción.
- La asignación de responsabilidades, etc.

---

<sup>18</sup> Vid. Fuentes Vega (1.996, pág. 75).

Para entender el nacimiento del Plan CANOA hay que retrotraerse hasta la resolución de la IGAE de 26 de diciembre de 1.983, encargada de regular la forma de realizar determinados informes sobre los costes de funcionamiento de los diferentes servicios a rendir por los departamentos ministeriales. Como hemos visto, para cumplir con la citada resolución la IGAE requirió información a los distintos ministerios aunque sólo algunos remitieron la información solicitada. La Subdirección General de Dirección y Planificación de la Contabilidad de la IGAE, a partir de la información recibida constató que, dada la enorme variedad de actividades y la complejidad organizativa de la Administración, no era posible la implantación de un único sistema simple de cálculo de costes, de forma que para implantar de forma efectiva una contabilidad analítica era preferible hacerlo en la Administración Institucional, antes que en la Administración General tanto por la mayor precisión de los posibles centros de imputación, como por la naturaleza de sus actividades muy próximas en algunas ocasiones al sector empresarial. Esta decisión dio lugar al proyecto desarrollado por la IGAE que finalmente se denominó CANOA.

## 6.2. Fines del Plan CANOA.

La intención del Plan CANOA es utilizar en su aplicación el cálculo de costes históricos o reales, dado que no existe experiencia en el campo público que permita recurrir a los costes estándar, aunque en un futuro se aspira a que éstos sean utilizados cuando se pueda disponer de series históricas de mejor conocimiento de la realidad. En lo que se refiere al cálculo mismo del coste el proyecto se inclina por la utilización del coste completo o "*Full Costing*".

Como hemos visto, la IGAE ha impulsado una serie de trabajos que desembocaron en el Plan CANOA a desarrollar por la Dirección General de Informática Presupuestaria. El Plan tiene como objetivo implantar en los Organismos Autónomos Estatales sistemas de contabilidad analítica que junto con otros sistemas de información, faciliten la gestión de dichos entes.

La estrategia de implantación del Plan CANOA ha consistido en el diseño de un Modelo General de Contabilidad Analítica compatible y coordinado con el Sistema de Contabilidad Financiera (SICAI II)<sup>19</sup>. Para su implantación se hacía necesaria la clasificación de los organismos adheribles al proyecto agrupándolos en tres tipos:

- a) Organismos que se adaptan al modelo general.
- b) Organismos que requieren algunos cambios en el modelo general.
- c) Organismos que requieren modelos alternativos.

---

<sup>19</sup> Las siglas SICAI corresponden al Sistema de Información Contable de la Administración Institucionalizada.

El modelo estandarizado del Plan CANOA pretende satisfacer los siguientes fines:

- a) Suministrar información para la toma de decisiones de gestión.
- b) Determinar el coste de las actividades o de la prestación de los servicios públicos para establecer las tasas y precios públicos.
- c) Suministrar una base de información por objetos de coste: elementos, centros, actividades, productos.
- d) Medir la eficiencia y la economía.
- e) Facilitar la medición de la eficacia.
- f) Suministrar una base de información necesaria para la elaboración del Presupuesto.

Para conseguir estas finalidades, la contabilidad analítica habrá de apoyarse en la información derivada de la labor de gestión realizada por los responsables del ente, especialmente en materia de:

- Personal.
- Inventario.
- Justificantes de gastos.
- Proyectos de inversión (si los hubiere).

La estructura del modelo diseñado en el Plan CANOA trata de determinar los costes partiendo de los "*costes reales o históricos*", a partir de un modelo orgánico en el que se distinguirá entre elementos de coste, centros de coste y actividades y productos. El modelo se completa con la incorporación de los ingresos y cálculos de márgenes y con los que se denominan "*costes no incorporables*", como es el caso del coste de determinadas inversiones, de los que pertenecen a otro periodo o han de incorporarse a otros entes públicos.

Por lo que respecta a los elementos de coste, se pueden clasificar, según se ha visto, en función de su origen, en externos<sup>20</sup> y calculados. Los primeros, pueden tener su origen en gastos que ejecuta el propio organismo o en gastos ejecutados por entes externos a la organización. En cuanto a los costes calculados, que son los que se cuantifican mediante criterios internos de formación de valores, el modelo estándar contempla las amortizaciones y a la previsión social de los funcionarios.

Una vez identificados los costes incorporables, hay que dividirlos en costes directos e indirectos, siendo los primeros los que pueden afectarse directamente a un centro o actividad mientras que los segundos necesitan de claves de reparto para ser imputados a un centro.

---

<sup>20</sup> Los costes externos se suelen clasificar en costes de personal, tributos y trabajos, suministros y servicios exteriores.

Los centros de coste, por su parte, han de ser entidades contables que se correspondan con la realidad organizativa y funcional del organismo, y que a su vez, resulten claramente diferenciables de otros centros. Para identificar un centro de coste hay que atender a la existencia de áreas de responsabilidad y a la funcionalidad con los requisitos de una buena planificación, control y gestión por objetivos.

A partir de lo anterior, los centros de coste se clasifican en:

1. *Centros principales.* Son los encargados de realizar directamente las actividades propias del organismo, produciendo la actividad o producto final.
2. *Centros auxiliares.* Son aquellos que realizando una actividad específica, no trasciende al exterior, sino que ayuda a las actividades de los demás centros.
3. *Centros directivos, administrativos o generales.* Son los encargados de la alta dirección del organismo; de coordinar la actividad de otros centros o de realizar actividades de tipo administrativo o general, que permiten el funcionamiento interno del ente.

La “*actividad*” se puede definir como un conjunto de actuaciones que tienen como objetivo la aplicación de un valor añadido a un objeto, o de permitir añadir este valor. El producto es la concreción material de una actividad.

El modelo termina, en su caso, con la determinación de resultados, comparando el coste final de las actividades/producto con los ingresos, cuando no se trate de organismos de carácter administrativo.

## 7. NUESTRO INTERÉS POR LA CONTABILIDAD PÚBLICA.

La contabilidad, como es sabido, es un sistema de tratamiento de la información. Desde el punto de vista de la gestión y concretamente para la gestión pública, la contabilidad no es sólo una herramienta cuya correcta aplicación puede mejorar la calidad de las decisiones necesarias, sino que además implica el registro ordenado de decisiones de administración del dinero público. Decisiones cuya fiscalización adecuada es una garantía del buen funcionamiento del Estado de Derecho. La información contable, será como hemos visto en los Capítulos II y III soporte fundamental de las auditorías realizadas por el órgano de control externo y por el de control interno.

En este Capítulo, sin embargo, hemos analizado la Contabilidad Pública como herramienta que permite mejorar la eficiencia, eficacia y economía con la que se gestionan los recursos puestos por los ciudadanos a disposición de las Administraciones Públicas.

En particular y a la luz de las experiencias internacionales y de las recomendaciones de las instituciones fiscalizadoras españolas, hemos analizado cómo la incorporación del principio del devengo a la Contabilidad Pública contribuye a lograr la imagen fiel del patri-



monio público, y a facilitar las mediciones de los niveles de eficiencia, eficacia y economía con la que se ejecutan los programas públicos.

La otra parte fundamental de este Capítulo ha tratado de analizar las posibilidades que el desarrollo de la contabilidad analítica dentro del marco general de la Contabilidad Pública, ofrece a la mejora de la gestión del dinero público.

## MÉTODOS TRADICIONALES EN EL ANÁLISIS DE LA EFICIENCIA: EL COSTE-BENEFICIO Y EL COSTE-EFICACIA. EL USO DE INDICADORES.

### 1. INTRODUCCIÓN.

En el Capítulo I ya señalamos que los gobiernos empiezan a preocuparse por la eficiencia cuando sus atribuciones, tamaño o actuaciones, comienzan a ser cuestionadas por la opinión pública. El Estado de Derecho al que según los partidarios del contrato social, los ciudadanos atribuyen el monopolio del uso de la violencia (una de cuyas manifestaciones es la potestad para exigir coercitivamente el pago de impuestos), está obligado a hacer de los recursos así recaudados, el mejor uso posible. Ese uso adecuado de los recursos puestos en manos públicas, se acerca a lo que comúnmente se entiende como gestión eficiente de los mismos o simplemente buena gestión.

La percepción que los ciudadanos tienen de la gestión de los recursos públicos depende del acceso a los resultados de la evaluación pública.

Los capítulos II y III se dedicaron al estudio de los órganos evaluadores más relevantes, el Tribunal de Cuentas y de la Intervención General la Administración del Estado, respectivamente. Una parte de esos capítulos abordó el estudio de la difusión que realizan de sus actividades fiscalizadoras y de los resultados de las mismas. Sin embargo, la dificultad de medir la eficiencia de muchas de las actuaciones del sector público unido a la inexistencia de información completa por los ciudadanos, hace que los contribuyentes no dispongan de todos los elementos de juicio necesarios para juzgar las intervenciones públicas. Los ciudadanos sólo tenemos percepciones más o menos fundadas sobre la calidad de la gestión pública. A partir de ellas los ciudadanos formamos nuestras opiniones sobre lo público con el riesgo que ello implica pues siguiendo a Wolf (1.988)<sup>1</sup>:

*"Según afirmó el filósofo inglés Coddington, las percepciones no son conocimiento, ni siquiera "fallos del conocimiento", sino más bien "sucedáneos del conocimiento"*

---

<sup>1</sup> Wolf se basa en la referencia que se hace a este autor en Kantor (1.979), Rational expectations and economic thought". *Journal of Economic Literature*, vol 17, nº 4. Pp. 1.421-1.441. Diciembre de 1.979. Pág 1.429.

Pedraja y Salinas (1.995, pág. 77) refiriéndose al trabajo de González-Páramo (1.993), señala que los españoles consideran que la Administración es ineficiente en la gestión que realiza<sup>2</sup>.

Para conocer el grado de percepción que tenemos los españoles sobre la oferta de bienes y servicios públicos, Dizy (1.996) utiliza tres encuestas realizadas por el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS). La primera de ellas, realizada en julio de 1.979, preguntaba a los encuestados sobre el gasto público. La segunda se realizó durante el mes de Junio de 1.988 y tuvo por objeto el análisis de la percepción que los ciudadanos tenían sobre la política fiscal. Finalmente, en julio de 1.993 el CIS preguntaba a los españoles su opinión acerca del sector público.

Dizy (1.996, pág. 9) señala que la mayoría de los españoles se muestran partidarios tanto del aumento de los programas de gasto público como de no aumentar el nivel de prestaciones públicas si ello conlleva mayores cargas impositivas. En la explicación de las anteriores respuestas, esta autora señala que por una parte hay que tener en cuenta la mala imagen que las Administraciones Públicas tienen en relación a la gestión de los recursos públicos, así, un tercio de los encuestados cree que son ineficientes. Por otra parte, la explicación de las respuestas de los encuestados habría que buscarla en el saldo negativo que presenta su relación con el sector público, de tal manera que la mitad de los encuestados opinaba que pagaban muchos más impuestos que beneficios percibían del sector público.

La opinión de los ciudadanos está condicionada por la existencia de "*ilusión financiera*" responsable de que los mismos subestimen el coste fiscal asociado a la toma de decisiones políticas. Dizy señala que esa falta de información la utilizan los políticos para estar más dispuestos a ofrecer una mayor cantidad de gastos públicos individualizables (como pensiones, subsidios,...) y a reducir otros gastos con un componente de consumo más colectivo (vías públicas, infraestructuras urbanas,...).

En cualquier caso, el conocimiento de la opinión de los ciudadanos sobre los programas de gasto público tiene un interés doble. De un lado orienta a quienes han de tomar las decisiones presupuestarias dado su interés en ofrecer las prestaciones que más se adecuen a los deseos de los electores, para de esa forma maximizar sus votos en la interpretación clásica de Downs (1.971). De otro lado, la información acerca de las opiniones de los ciudadanos facilita el enten-

<sup>2</sup> Estos autores se refieren al trabajo de González-Páramo, J.M. (1.993): "Política pública y convergencia: La modernización del sector público". *Papeles de Economía Española*, nº 53, pp. 171-193 y también al trabajo de López Casanovas, G. (1.994): "Recensiones sobre la eficiencia del sector público en España". *Revista de Economía Aplicada*, nº 6, vol. II, pp. 181-189.

En particular González-Páramo (1.993, pág. 178), escribe:

*"Como ha señalado Ortún (1.993), el mal funcionamiento de la administración de España es visto desde el exterior como un claro elemento diferenciador de nuestro país con respecto a otras economías europeas"*.

Más adelante, este mismo autor señala que la cultura de la gestión pública española sigue anclada en general, en los años 50, y sigue estando dominada por valores como la normalización y el respeto celoso a los procedimientos, la especialización y el control jerárquico y centralizado de actos y decisiones.

(\*) El trabajo de Ortún al que se refiere es el que lleva por título "Gestión pública", editado por la Fundación Banco Bilbao Vizcaya, Programa de Estudios sobre Economía Pública, Documentos de Trabajo.

dimiento de la realidad socioeconómica en la que se desarrollan las políticas de gasto público, facilitando de esa forma, las funciones musgravianas de asignación y redistribución.

Esa opinión de la ciudadanía española mostrada por las encuestas del CIS y el trabajo de Dizy (1.996), puede resumirse de la siguiente forma.

En cuanto al grado de percepción que los individuos tienen de los programas de gasto público:

*Primero:* Existe por parte de los españoles una actitud favorable hacia el gasto público, de forma que en términos generales, los ciudadanos son de la opinión de que el Estado puede contribuir a mejorar su bienestar social aumentando el gasto en determinados programas públicos.

*Segundo:* Las preferencias sobre la demanda de bienes públicos se muestran altamente estables durante los periodos en los que las encuestas se han realizado. En general los ciudadanos opinan que se gasta demasiado en defensa, lo justo en obras públicas y demasiado poco en programas de educación, sanidad, seguridad social y vivienda.

*Tercero:* Existe un alto índice de respuestas "no sabe/no contesta" que puede corroborar el desconocimiento que los españoles tenemos acerca de los programas de gasto público.

En cuanto a la intensidad de la demanda de prestaciones de servicios o provisión de bienes por parte del sector público, Valle y García (1.994a) hacen referencia a los resultados de los sondeos del Centro de Investigación sobre la realidad social<sup>3</sup> (CIRES) los cuales pueden resumirse en el Cuadro 6.1:

## LAS PREFERENCIAS DE LOS ESPAÑOLES EN EL GASTO PÚBLICO

### OPINIÓN SOBRE EL GASTO EN LOS SIGUIENTES PROGRAMAS

I. El estado gasta poco en:	II. El Estado gasta suficiente en:	III. El Estado gasta demasiado en:
1. Vivienda.	1. Cultura.	1. Defensa.
2. Asistencia a las clases bajas.	2. Educación.	
3. La lucha contra la delincuencia.	3. Cuidados a las grandes ciudades.	
4. Ayuda al desempleo.	4. Carreteras.	
5. Medio ambiente.		
6. Pensiones.		
7. Sanidad.		

Fuente: Valle y García (1.994, pág. 47) a partir de la encuesta del CIRES, junio 94.

CUADRO 6.1

<sup>3</sup> En concreto estos autores se refieren al Documento nº 42/94 "Cultura política y económica", Junio de 1.994.

En el periodo que va desde 1.979 a 1.993 se extiende en la sociedad española la idea de que se pagan menos impuestos de lo que se recibe del Estado, aunque la mitad de los españoles sigue pensando que paga mucho más de lo que recibe.

Finalmente, y para enlazar directamente con este Capítulo y con el objeto de este libro, la opinión sobre la eficacia<sup>4</sup> con la que el sector público administra sus recursos ha ido empeorando en el mismo periodo al que antes nos referíamos. Así, en 1.993 más de un tercio de los encuestados consideraba que el sector público malgastaba gran parte de los recursos que gestionaba, mientras que sólo un 15 % era de la opinión contraria. Los resultados más significativos los resumimos en el Cuadro 6.2.

### EFICACIA EN LA ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS

Años	Se malgasta gran parte	Se malgasta algo	No se malgasta	NS/NC
1.979	23 %	41 %	12 %	24 %
1.988	33 %	38 %	13 %	16 %
1.993	38 %	35 %	15 %	12 %

Fuente: Dizy (1.996, pág. 31).

### CUADRO 6.2

Es necesario no obstante precisar algunos conceptos cuando se trata de evaluar la gestión que realiza el sector público, así por ejemplo en referencia a lo que debe entenderse por calidad de los servicios públicos, López Casasnovas (1.995, págs. 61 y 62) afirma que entre sus determinantes se encuentran:

- a) Elementos tangibles del servicio, como es la limpieza o el grado de conservación de las instalaciones.
- b) El grado de competencia (preparación, conocimientos, etc.) del personal que atiende el servicio.
- c) La fiabilidad o grado de resolución al problema que ofrece el prestador del servicio por ejemplo, haciendo que una sola intervención sea suficiente para la solución del problema o la obtención de un determinado resultado.

<sup>4</sup> Pese a que las encuestas y el trabajo de Dizy (1.996) utilizan el término eficacia para referirse a la gestión que el sector público realiza de sus recursos, entendemos que sería más correcto hablar de eficiencia en la gestión de tales recursos a partir de las definiciones que tuvimos oportunidad de presentar en el Capítulo I.

- d) El modo en el que el prestador del servicio asume la necesidad del usuario y se esfuerza en su resolución: por ejemplo, en lo que se refiere a la asunción del caso por parte del empleado público y no sólo su parcelación en pequeños problemas, diligencia para coordinar el tratamiento del caso respecto de otros agentes de la institución, etc.
- e) La disposición al servicio: facilidad de acceso (localización adecuada, horario de atención apropiado, etc.), adecuación a las necesidades del usuario (lenguaje, funcionalización de la relación, etc.), personalizando la relación de servicio.
- f) Credibilidad (contra la resolución que el usuario no comprende o que le genera duda), reputación (preservación de la confidencialidad, honestidad, etc.).
- g) Cortesía, educación, buen trato.

Sin embargo, la evaluación de las actuaciones del sector público no es tarea fácil. Como se verá más adelante, en un análisis de la eficiencia pública los precios deben reflejar el “*valor social*” de los recursos utilizados. Los efectos externos que sobre las funciones de utilidad o las de producción provocan determinadas prácticas de agentes particulares, se traducen como sabemos, en fallos en el funcionamiento del sistema de precios, y por tanto, en el mecanismo del mercado. El resultado último de estos fallos es una divergencia entre los precios del mercado y la valoración social de los mismos precios.

El análisis de la eficiencia del Sector Público se ve dificultado también por la variada gama de posibilidades en que la intervención pública puede darse<sup>5</sup>. Estas manifestaciones de lo público pueden ir desde la mera intervención en los mercados para recomendar la actuación de los agentes privados en un determinado sentido o para evitar actuaciones determinadas, no pasando ambas actuaciones de los efectos derivados de la persuasión que ejerza la publicidad

---

<sup>5</sup> El prof. Fuentes Quintana (1.990, pág. 124), explica que el conjunto de técnicas o instrumentos de intervención pública que están a disposición de la autoridad competente, se pueden clasificar atendiendo a dos criterios fundamentales:

- I. El que los clasifica atendiendo a los principios que determinan la actuación del sector público.
- II. El que considera la índole de las variables fundamentalmente afectadas por las intervenciones de la Economía Pública.

Según el primero de los criterios y según el grado de la intervención del poder público y su uso de la coacción, se ofrecerían las siguientes posibilidades:

- 1. Producción pública completa.
- 2. Producción pública parcial.
- 3. Sistema monetario poseído o controlado básicamente por el Sector Público.
- 4.- Producción pública parcial.
- 5. Subsidio del sector público más control directo de un bien económico obtenido por la empresa privada.
- 6. Empresa pública.
- 7. Subsidio de un bien producido por el mercado.
- 8. Regulación directa de determinadas actividades.

oficial, hasta la intervención directa en la producción de bienes y servicios, forzar al consumo obligado de los mismos o prohibir el consumo de otros bienes o servicios que el mercado ofrecería en cantidad no óptima de no existir presencia pública; nos referimos lógicamente a los que en terminología musgraviana son los bienes preferentes o bienes indeseables.

Todas las manifestaciones del Sector Público tienen interés para la opinión pública, y muchas de ellas absorben recursos públicos; ambas realidades recomiendan la evaluación de su gestión.

## 2. CLASIFICACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS AL SERVICIO DE LA EVALUACIÓN.

López Casanovas (1.995, págs. 63 y 64) clasifica en dos los grupos de instrumentos al servicio de la gestión pública:

- Indicadores de naturaleza micro, aplicados a contextos microeconómicos en los que las externalidades de las decisiones son más fácilmente internalizables.
- Indicadores de naturaleza agregada que se derivan normalmente de comparaciones en relación al impacto de actuaciones una vez que éstas se han realizado.

Las Tablas 6.1 y 6.2 incluyen una relación de indicadores ordenados según el criterio de Casanovas. La Tabla 6.1 relaciona siete tipos de análisis de aplicación a actuaciones públicas desarrolladas en ámbitos microeconómicos. La Tabla 6.2 incluye cuatro metodologías de evaluación a utilizar en las auditorías de nivel más agregado.

### INDICADORES MICRO

MICRO: TEORÍA DE LA DECISIÓN Y EVALUACIÓN ECONÓMICA
-Análisis de sensibilidad.
-Análisis marginal de alternativas.
-Análisis de coste-eficacia.
-Análisis de coste-eficiencia.
-Análisis coste-beneficio.
-Análisis coste-utilidad.
-Árboles de decisión, probabilidad, Teorema de Bayes.

TABLA 6.1

9. Penalización tributaria a determinadas actividades.
10. Legislación antimonopolio.
11. Transferencias de renta para ajustar su distribución.
12. Regulación de la demanda efectiva tendente a evitar el paro, la inflación y promover el desarrollo de la economía.

## INDICADORES MACRO

MACRO: Evaluación por comparación de agregados (descripción estadística y análisis de datos).	
<p>Comparaciones simples:</p> <p>Costes/actividad:</p> <p>Análisis econométrico.</p> <p>Programación lineal.</p>	<p>* En el tiempo, de una misma unidad.</p> <p>* De distintas unidades en un mismo momento.</p> <p>-Pública/privadas.</p> <p>-Sólo públicas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Niveles actuales vs. estándar.</li> <li>2. Niveles actuales vs. predicción.</li> </ol> <p>Imputados: Vinculada al servicio final.</p> <p>Estimados: Sobre información fiable.</p> <p>De regresión, multivariante.</p> <p>Técnicas de simulación, gestión de colas.</p>

TABLA 6.2

De cuantos métodos de evaluación se incluyen en las dos Tablas anteriores, el de mayor tradición en la evaluación de programas públicos es el análisis coste beneficio. No pocas metodologías de evaluación pública son adaptaciones del análisis coste beneficio para administraciones o servicios particulares. En este Capítulo estudiamos el análisis coste beneficio y una de sus metodologías derivadas: el análisis coste eficacia. Ambos métodos de evaluación son los de más larga tradición en la evaluación pública. En el Capítulo siguiente veremos las más modernas técnicas de evaluación pública alguna de las cuales se incluye en la Tabla 6.2.

### 3. EL ANÁLISIS COSTE BENEFICIO Y EL DE COSTE EFICACIA COMO MÉTODOS DE EVALUACIÓN DE LAS ACTIVIDADES PÚBLICAS.

#### 3.1. Precedentes.

En el caso español tiene especial relevancia el estudio del análisis coste beneficio (ACB) pues al menos formalmente, el Presupuesto español es un presupuesto por programas, esto



es, se estructura con arreglo a un procedimiento que incorpora como herramienta, el ACB. El profesor Fuentes Quintana (1.990) señala que el ACB es la técnica más antigua de evaluación pública y sus orígenes se retrotraen a la obra de J. Dupuit en 1.844 según A.R. Prestt y R. Turvey, o a la obra de A. Gallatin si se sigue el criterio de R. McKean. En cualquier caso, el precedente más claro de la aplicación de esta técnica está relacionado con la *"River and Harbor Act"* de EE.UU. aprobada en 1.902. Esta Ley exigía el informe de una comisión de ingenieros acerca de la conveniencia de los proyectos sobre los puertos, en el cual debía incluirse una estimación del volumen de comercio que se vería beneficiado y del coste de la actuación pública; en definitiva, un análisis coste beneficio. A esta técnica aplicada por la Administración Estadounidense se le exigió una mayor precisión en los cálculos con motivo de la aprobación en 1.936 de la *"Flood Control Act"*. En 1.950 los principios generales que inspiran el contenido del ACB fueron incluidos en el denominado *"Green Book"*. La aplicación del ACB fue extendiéndose progresivamente a todos los proyectos evaluados por las autoridades norteamericanas. La utilidad del ACB como técnica de análisis fue resumida por uno de sus mayores detractores, Aarorn Wildavsky, de la siguiente forma *"el análisis coste-beneficio es un instrumento importante para rechazar los peores proyectos. Evitar lo peor, donde no se puede conseguir lo mejor, no es un éxito pequeño"*.

### 3.2. El análisis coste-beneficio.

#### 3.2.1. Introducción.

Dentro de la corriente racionalista de la Administración Pública, el desarrollo en la década de los 60 y principios de los 70 de las nuevas técnicas presupuestarias, y particularmente, el PPBS, coincide con la mayor expansión de la metodología del Coste-Beneficio. Hacia el final de la década de los setenta y en los años ochenta se publicaron un buen número de libros sobre el este método de evaluación pública.

Es la Orden Ejecutiva 12291 firmada por Ronald Reagan en 1.981, en la que se fija el establecimiento de unos principios de coste-beneficio en los *"análisis de impacto regulador"*, la que genera una intensa discusión relativa tanto a las bases metodológicas del análisis Coste-Beneficio como a los procedimientos de control en su proceso de ejecución.

La metodología del ACB ha sido utilizada especialmente en la evaluación de tres manifestaciones características de las intervenciones públicas: el establecimiento de regulaciones, la definición del sistema impositivo y del sistema de subsidios, y la producción de bienes y servicios públicos. La metodología del ACB surge y se desarrolla en la corriente neoclásica<sup>6</sup>. Así, los ACB que pudieran calificarse de más "ortodoxos" utilizan de forma exclusiva los

---

<sup>6</sup> Cfr. Calero (1.995, pág. 13).

principios de la Economía del Bienestar y más concretamente, el principio de compensación potencial de Kaldor y Hicks.

### 3.2.2. Concepto.

El ACB es un proceso de evaluación de opciones o programas. Pretende descubrir la información relevante relacionada con la alternativa objeto de evaluación, para luego presentarla de forma sistemática al o a los agentes decisores, facilitándoles la elección de la mejor de las alternativas disponibles.

Stiglitz (1.986) afirma que el gobierno sigue los mismos procedimientos que el sector privado para evaluar sus proyectos. Sin embargo, señala dos diferencias fundamentales entre el análisis de los costes y beneficios en el sector privado y en el sector público:

- “1. La únicas consecuencias de un proyecto que le interesan a la empresa privada son las que afectan a su rentabilidad. Al gobierno le interesa una gama mucho más amplia de consecuencias, por ejemplo, los efectos ecológicos de una presa o sus repercusiones en los usos recreativos del río.*
- 2. La empresa utiliza los precios de mercado para evaluar lo que tiene que pagar por sus factores y lo que percibe por su producto. Existen dos casos en los que el gobierno podría no utilizar los precios de mercado para evaluar los proyectos: a) En muchas ocasiones, no existen precios de mercado porque los productos y los factores no se venden en él (...). b) En otras ocasiones, los precios de mercado no representan los verdaderos costes o beneficios sociales marginales (...) (ya que) existen fallos en el mercado y los precios que utiliza el gobierno para evaluar sus proyectos deben reflejar esos fallos”<sup>7</sup>.*

Establecido que el ACB es un instrumento para facilitar la adecuada toma de decisiones, entre los aspectos de interés para el agente decisor está el esclarecimiento de los objetivos que se pretenden cumplir al decantarse por una u otra opción. Cuando la naturaleza de la decisión es pública, los objetivos son mucho más complejos de definir al contar con dimensiones diversas e implicaciones múltiples sobre otros objetivos, otros programas, otros sectores de la población, etc. En definitiva se trata, como ya señalamos<sup>8</sup>, de objetivos mucho más difíciles de especificar que el de la maximización del beneficio en la empresa privada. Se hace en este momento ineludible el diseño de formas de medición de los objetivos, especialmente mediante el establecimiento de indicadores oportunos.

Junto a la identificación y precisión de los objetivos que se persiguen por los gestores públicos, se necesita que el ACB ofrezca información sobre la manera de alcanzar estos objetivos mediante actuaciones o programas alternativos; en definitiva, el ACB ha de informar al gestor sobre las consecuencias de elegir una u otra de las diferentes alternativas que tiene a su disposición para alcanzar unos mismos objetivos.

<sup>7</sup> Vid. Stiglitz, op. Cit. Pág. 288.

<sup>8</sup> Vid. la referencia hecha al trabajo de Zapico y Mayne (1.995).

Seguendo a Albi et al. (1.994, págs. 181 y 182), las etapas del ACB podrían ser, en síntesis, las siguientes:

1. *Definición explícita<sup>9</sup> y clara de los objetivos de política económica o social que se pretenden alcanzar.*
2. *Estudio de los modos alternativos de alcanzar tales objetivos.*
3. *Enumeración, definición y medida de los costes y beneficios sociales y no solamente de los financieros.*
4. *Elección de una tasa social de descuento.*
5. *Estimación de los efectos del riesgo y de la incertidumbre.*
6. *Consideración de los efectos distributivos de los proyectos.*
7. *Presentación sistematizada a quien deba tomar la decisión de los resultados de las diversas partes del análisis y de la regla de decisión usada.*

El ACB puede, por tanto, considerarse como un tipo particular de análisis de sistemas mediante cuya aplicación se intentan cuantificar los beneficios y los costes de cada una de las alternativas existentes, expresando unos y otros en unidades monetarias. Su objetivo es maximizar el bienestar social, lo que sitúa al ACB en el marco de la Economía del Bienestar y, por tanto, en la economía neoclásica.

El ACB implica en primer lugar, una evaluación actualizada de las corrientes temporales de beneficios y costes sociales asociados al programa que se evalúa. La actualización de esas corrientes financieras exige la determinación de una tasa temporal de descuento, tasa que tendrá que coincidir con el descuento que la sociedad hace de las referidas corrientes monetarias.

En la aplicación práctica del ACB aparecen serias dificultades a la hora de determinar el valor monetario de beneficios y costes, pues no todos los efectos del programa pueden ser evaluables en términos de dinero de forma inmediata. Así, habrá que considerar los aumentos o disminuciones de los excedentes de los consumidores o de los productores que provoca la actuación pública (beneficios y costes de naturaleza no financiera), así como la existencia de efectos externos y la necesidad de calcular los 'precios sombra'.

Igualmente, hay que establecer cual será la tasa social de descuento que se utilice en los cálculos. Estas dificultades hacen que el ACB acabe teniendo como mayor utilidad, la de proporcionar al gestor público un esquema mental completo para abordar y desarrollar de forma eficiente la gestión de los recursos que ha de asignar de la mejor de las formas entre las alternativas de las que dispone, con el fin de conseguir unos objetivos previamente establecidos<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> En el original lo que aquí subrayamos aparece en cursiva.

<sup>10</sup> Refiriéndose a la utilidad del ACB a la hora de facilitar la decisión del agente público, Albi et al. (1.997, pág. 284), señalan:

*"(...) el ACB valora la intensidad de las preferencias sociales en favor de una acción determinada según el criterio de que una peseta es un voto, en vez de con el criterio de que cada persona es un voto".*

Como se ha señalado, el principio básico sobre el que se asienta el análisis coste-beneficio es conocido como principio de Hicks y Kaldor o '*principio de compensación potencial*'. Este principio establece que un programa público produce beneficios sociales netos si los que resultan beneficiados del mismo pueden compensar a los que pierden y a pesar de ello, mejorar su situación<sup>11</sup>. Así, el cambio de una situación a otra como consecuencia de ejecutar un determinado programa público, será aceptable en el sentido de Pareto si los beneficiarios del cambio pueden en términos de utilidad, compensar a los que resultan perjudicados y aún aumentar su nivel de bienestar sin que en la transacción compensatoria de beneficiarios a damnificados, se sufran costes de eficiencia.

### 3.2.3. La valoración de costes y beneficios.

Corona y Díaz (1.994, pág. 136) entienden que todos los costes y beneficios reales han de ser tenidos en consideración en el ACB. Identificando los costes y beneficios, estos autores siguiendo a Musgrave distinguen las siguientes categorías:

- a) Reales y pecuniarios.
- b) Los beneficios y costes reales pueden ser:
  - Directos o indirectos.
  - Tangibles o intangibles.
  - Finales o intermedios.
  - Internos o externos.

Distinguiendo entre costes y beneficios reales y pecuniarios, Corona y Díaz subrayan que se trata de la distinción más importante. En este sentido afirman que para el ACB sería un grave error el incluir en su análisis los beneficios y costes pecuniarios, entendiéndose por tales, los efectos que un programa ocasiona en los precios de bienes intercambiados en el mercado, pues habitualmente no constituyen efectos reales desde el punto de vista del ACB, ya que la pérdida posible de beneficios por parte de quienes suministran el producto a través del mercado, se traduce en incremento del excedente de los consumidores. Sobre esta diferencia abundamos más adelante.

Siguiendo la clasificación anterior, son beneficios o costes directos aquellos que están relacionados directamente con el objetivo principal del programa, siendo indirectos los que tienen la naturaleza de subproductos.

Por otra parte, son beneficios y costes intangibles aquellos que tienen naturaleza social (embellecimiento de una determinada zona como consecuencia de un programa de regadío), mientras que son tangibles aquellos que se traducen en variaciones de variables fácilmente

<sup>11</sup> Cfr. López Casanovas (1.995).

mensurables (así, en el ejemplo anterior, sería un beneficio tangible el aumento de la producción agrícola).

Resulta igualmente relevante distinguir entre bienes finales, que directamente generan beneficios a los consumidores, y costes y beneficios asociados a programas destinados a la producción de bienes no directamente utilizables por los consumidores.

Finalmente, los beneficios y costes que se presentan en el interior de la jurisdicción en la que se desarrolla el programa, se denominan internos, frente a los que se producen en el exterior de la misma, que son por ello, beneficios y costes externos.

Para realizar la valoración antes citada acerca de los costes y beneficios, hemos de hacer una primera distinción entre las situaciones para las que existe mercado y aquellas para las que no existe mercado.

### 3.2.3.1. El caso de la existencia de mercado.

Las diferencias entre los precios de mercado y los beneficios o costes contemplados desde el punto de vista social suelen estar en la existencia de efectos externos de carácter tecnológico. Este tipo de externalidades alteran el nivel de posibilidades físicas de producción que otros productores pueden obtener a partir de una cantidad fija de factores productivos, provocando de esa forma economías o deseconomías externas de producción. Los efectos externos también pueden afectar al nivel de satisfacción que los consumidores derivan de un conjunto determinado de bienes o servicios, provocando entonces economías o deseconomías externas de consumo.

La primera consideración a realizar en este análisis donde existe mercado, es que los precios fijados en el mismo pueden no ofrecer una medida correcta de los costes y beneficios sociales. Una primera fuente de divergencias es la que hemos visto que aparece derivada de la existencia de externalidades. La segunda fuente de divergencia entre la valoración ofrecida por el mercado a partir de los precios y la valoración social, se deriva de la posible existencia de imperfecciones en el mercado. Estas imperfecciones pueden estar provocadas por las intervenciones y regulaciones realizadas por el sector público (un ejemplo inmediato es el establecimiento de impuestos sobre el consumo o la producción de algún bien o servicio), o por imperfecciones en el funcionamiento del mercado como consecuencia de la existencia de un determinado grado de poder de mercado por cualquiera de los dos lados del mismo, el de la oferta o el de la demanda.

Lo anterior indica que los precios de mercado no pueden aceptarse sin ningún tipo de consideración previa en la evaluación de los costes y beneficios del ACB.

Para la solución de aquellas situaciones en las que el precio de mercado no es un buen indicador para el ACB, se utilizan los denominados "*precios sombra*" como herramienta de trabajo para cuantificar el precio que refleje, en el margen, la valoración social de los recursos. Lo que se pretende al utilizar los precios sombra es establecer para el sector público, la regla de igualar los precios a los costes sociales marginales<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Cfr. Albi et al. (1.994, pág. 190).

Finalmente habría que hacer dos consideraciones, por una parte, la dificultad para calcular en la práctica los precios sombra, hace que la cuestión se resuelva de forma pragmática continuando con el uso de los precios de mercado. Por otra parte, el enfoque del ACB está basado, como se ha señalado, en un análisis de equilibrio parcial, por lo que, en el caso de tener que evaluar, por ejemplo, los costes y beneficios asociados a un programa de inversión que por su magnitud pudiera afectar a toda la estructura de precios, el método resultaría inapropiado.

### 3.2.3.2. Evaluación de costes y beneficios para los que no existe mercado.

La ejecución de un programa público puede llevar de la mano la modificación de los precios a los que se enfrentan los consumidores, alterando de esta forma la frontera de su conjunto de posibilidades de elección y modificando su bienestar en forma de una alteración de su excedente. Lo habitual de este tipo de efectos obliga a evaluar las variaciones del bienestar de los consumidores como parte integrante del ACB. De esta forma, los cambios esperados en el excedente del consumidor suponen una información relevante para el gestor público acerca de la conveniencia de seguir adelante con el programa. La necesidad de medir esos cambios en el bienestar individual de los ciudadanos obliga a los analistas a determinar un instrumento de medida para las citadas variaciones. Así, una primera metodología consistirá en la utilización de las funciones de utilidad de los consumidores, de forma que analizando la evolución del nivel de satisfacción alcanzado por los individuos, antes y después de la actuación pública, se pueda tomar la mejor de las decisiones en términos de coste y beneficio. Sin embargo, como es sabido, la naturaleza esencialmente subjetiva de las funciones de utilidad invalidaría esta vía por cuanto anula la posibilidad de establecer comparaciones intersubjetivas.

El cálculo del bienestar sobre la base de la medida de la variación del excedente del consumidor implica la dificultad de tener que suponer constante la utilidad marginal de la renta. La dureza de este supuesto junto a las críticas conocidas del enfoque cardinal en la medición de la utilidad, tuvo una importante respuesta en los trabajos de Hotteling y Hicks en los años treinta y cuarenta. A partir de esos trabajos se acuñaron los conceptos de “*variación compensadora*” y “*variación equivalente*”<sup>13</sup>.

Una forma razonable de resolver la necesidad de medir el cambio en el nivel de bienestar de los ciudadanos afectados vía precios por la medida pública, es expresar esos niveles de bienestar en términos de valoraciones monetarias que los consumidores hacen de las situaciones previa y posterior a la aplicación de la medida. En aquellos casos en los que la

---

<sup>13</sup> Nos referimos a los trabajos de Hicks, J.R. (1.939): “The foundations of welfare economics”, *Economic Journal*, Hicks, J.R. (1.940): “The evaluation of social income”, *Economica*, vol. 7; y Hotteling, H. (1.938): “The general welfare in relation to problems of railway and utility rates”. *Econometrica*, vol. 6.

variación de los precios derivada de la intervención pública sólo provoque un efecto sustitución, la valoración monetaria del bienestar puede resultar viable.

El supuesto anterior exige su desarrollo dentro de un modelo de equilibrio parcial, con unas variaciones de precios que en magnitud no sean excesivas, pues de no ser así el cálculo de las variaciones de los excedentes mediante el uso de funciones de demanda marshallianas u ordinarias, no será viable. Si esto ocurriese, esto es, si las variaciones de los precios fuesen lo suficientemente altas como para no mantener constante la utilidad marginal de la renta provocando un efecto renta, habría que utilizar para el cálculo de las variaciones del excedente, las funciones de demanda compensadas o hicksianas construidas únicamente a partir del efecto sustitución de la modificación en los precios.

Las funciones de demanda hicksianas o compensadas se derivan del problema dual del consumidor, definido como aquel problema en el que un consumidor cuyo comportamiento se supone racional trata de minimizar el coste de alcanzar un determinado nivel de satisfacción o de utilidad.

De forma analítica, el consumidor ha de resolver el siguiente problema:

$$\begin{aligned} & \text{Min} \sum x_i p_i \\ & \text{sujeto a: } U(X_i) = U_0 \\ & \text{con } x_i \geq 0 \end{aligned} \quad (1)$$

donde  $\sum p_i x_i$  es la función objetivo y  $U(x_i)$  la función de utilidad del consumidor. Aplicando las condiciones de primer orden para la resolución del problema, se obtiene la función de demanda compensada del consumidor,  $h_x$ , asociada al nivel de utilidad  $U_0$ .

$$h_x = H(p, U_0) \quad (2)$$

Existen dos conceptos asociados a la valoración monetaria de la variación del bienestar de los consumidores como consecuencia de una alteración en el precio de los bienes:

- a) *Variación compensadora*: Se puede definir como la cantidad de dinero que habría que quitar al consumidor para que tras una variación (descenso) de los precios, se encontrara en la misma situación en términos de utilidad en la que se encontraba con los precios iniciales, así si  $U_0$  es el nivel de utilidad en el que se encontraba en equilibrio el consumidor con los precios iniciales, podremos escribir que:

$$U^*(P_0, M_0) = U^*(P_1, M_0 - VC) = U_0 \quad (3)$$

donde VC es la variación compensadora.

- b) *Variación equivalente*: Que puede definirse como la cantidad de dinero que habría que entregar al consumidor para que pudiera alcanzar el nivel de utilidad que se alcanza tras la variación (descenso) de los precios, cuando aún se enfrenta a los precios iniciales. De esta forma, si  $U_1$  es el nivel de utilidad que se alcanza con los nuevos precios, podremos escribir:

$$U^*(P_o, M_o + VE) = U^*(P_1, M_o) = U_1 \quad (4)$$

donde VE es la variación equivalente. Gráficamente, la valoración de la alteración del nivel de bienestar de los consumidores como consecuencia de la intervención pública, puede establecerse de la forma que muestra la Figura 6.1.

### ALTERACIÓN DEL BIENESTAR DE LOS CONSUMIDORES COMO CONSECUENCIA DE UNA INTERVENCIÓN PÚBLICA

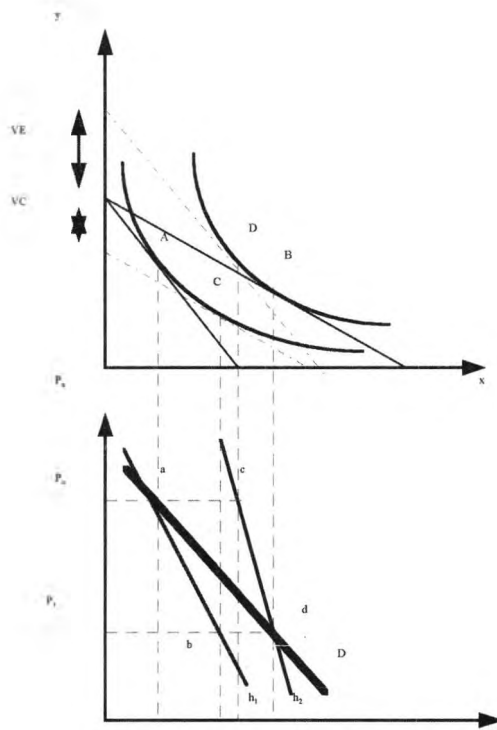


FIGURA 6.1



En la parte superior de la Figura 6.1 se representa el mapa de curvas de indiferencia del consumidor para el caso de dos bienes,  $x$  e  $y$ , mientras que en la parte inferior se representa el precio y la cantidad del bien cuyo valor de mercado se ve alterado. Con los precios existentes antes de la intervención pública el equilibrio se logra en el punto A sobre la curva de indiferencia de menor orden. Tras la disminución del precio del bien  $x$ , el nuevo equilibrio se alcanza en el punto B sobre la curva de indiferencia más alta. El paso de A a B determina el efecto total de la variación del precio como consecuencia de la intervención pública y, al relacionar los pares precio-cantidad de equilibrio se define la curva 'D' de demanda ordinaria o marshalliana, en la parte inferior del gráfico.

La necesidad de definir las funciones de demanda compensadas para calcular la variación compensadora y la variación equivalente, nos hace aplicar el conocido método de Hicks para separar el efecto renta del efecto sustitución. De esta forma la variación compensadora, de acuerdo con la definición que hemos dado, supondría desplazar la nueva restricción presupuestaria hasta alcanzar de nuevo la tangencia con la curva de indiferencia inicial en el punto C. La distancia vertical medida sobre el eje del precio, determina el valor de la variación compensadora (VC).

En la gráfica inferior, la variación compensadora tomará como referencia la función de demanda hicksiana  $h_1$ , y se corresponderá con el área  $P_{ab}P_1$ . Para el cálculo de la variación equivalente la restricción de presupuesto cuya pendiente está explicada por la relación inicial de precios, se desplaza a la derecha hasta alcanzar la curva de indiferencia más alta estableciéndose la tangencia en el punto D. La magnitud del desplazamiento medido sobre el eje de precios determina la magnitud de la variación equivalente. En la parte inferior del gráfico y tomando como referencia la función de demanda hicksiana  $h_2$ , el área que corresponde a la variación equivalente es  $P_{cd}P_1$ , superior al valor de la variación compensadora.

Regresando al contexto del ACB, el beneficio podría medirse como lo que un individuo estaría dispuesto a pagar (VC negativa) para que se produjese el cambio en forma de intervención pública de la que él se beneficia. Un coste sería la cantidad de dinero que un individuo estaría dispuesto a admitir como indemnización o compensación porque el cambio se llevase a cabo (VC positiva).

Al estar basado el ACB en el *principio de compensación potencial* de Kaldor y Hicks, los beneficios del cambio deben superar a los costes de tal forma que los que "ganan" como resultado de la intervención pública puedan compensar a los que "pierden", y aún así, encontrarse en una posición mejor en términos de bienestar de lo que lo estaban antes de que el cambio se llevase a cabo. En esta formulación, la regla de decisión del ACB puede ignorar el descuento de los flujos futuros de beneficios y costes, pues bastaría con que la diferencia entre los valores absolutos de las variaciones compensadoras de los que se benefician de la intervención pública, superasen al valor absoluto de las variaciones compensadoras de los que pierden<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Sin embargo, Albi et al. (1.997, pág. 288), señalan que

*"La debilidad del ACB, como criterio de decisión social, está en que el principio de compensación potencial, al que el ACB da un resultado técnico, no es totalmente fiable para ordenar situaciones sociales y generar decisiones adecuadas".*

Los altos costes asociados a una transacción que tuviese como objetivo la compensación de los damnificados por la intervención pública por parte de los beneficiados, hace que la compensación potencial nunca se traduzca en una compensación real. Como consecuencia de lo anterior aparece lo que se conoce como la “paradoja de Scitovsky” según la cual, es posible imaginar que en primer lugar los beneficiarios pudieran compensar a los damnificados para que éstos aceptasen el cambio, para que en segundo lugar, éstos pudieran compensar a aquellos para que aceptasen volver a la situación de partida previa a la intervención de la autoridad pública.

### 3.3. La cuestión de los efectos distributivos.

La línea que Calero (1.995) considera más tradicional dentro del ACB, es decir, aquella más vinculada a la Economía del Bienestar neoclásica, realiza su análisis a partir de que es posible separar la eficiencia de la distribución. De esta forma y asumida la posibilidad de la separación, el ACB debe centrarse en el análisis de los niveles de eficiencia dado que las cuestiones distributivas son no-económicas por ser subjetivas. Desde este enfoque, a la hora de establecer la forma más eficiente de intervención pública, habría que tomar como dada la distribución existente de los derechos de propiedad, maximizando únicamente la eficiencia de los programas públicos. Así, si la distribución de la renta resultante de la ejecución del programa público no fuese la adecuada según las decisiones no-económicas, se procedería a su redistribución utilizando para ello transferencias globales cuyo coste se supone despreciable.

Frente a esa visión “tradicional” del ACB según la cual habría que maximizar primero la eficiencia para luego redistribuir, Musgrave (1.969) plantea la existencia de tres tipos de excepciones a la citada recomendación<sup>15</sup>:

1. La situación política puede ser tal que por razones de estrategia, el objetivo distributivo se pueda alcanzar mediante inversiones en proyectos menos eficientes más que a través de un mecanismo de transferencia.
2. Musgrave plantea el caso de los bienes preferentes, para los que la comunidad prefiere redistribuir mediante transferencias en especie en lugar de mediante transferencia en efectivo<sup>16</sup>.
3. Es preciso tener también en cuenta el posible coste de la redistribución en especial el que aparece en forma de “exceso de carga”. La inexistencia de transferencias globa-

<sup>15</sup> La cita está tomada de Calero (1.995, pág. 34), que se remite a Musgrave R. (1.969): “Cost-Benefit Analysis and the Theory of Public Finance”, *Journal of Economic Literature*, vol. 7, nº 3, págs. 797-806.

<sup>16</sup> Calero (1.995) se remite en este punto también al trabajo de Thurow L. (1.975): “Transferencias en efectivo y transferencias en especie”. *Hacienda Pública Española*, nº 47 (edición original de 1.974).

les sin costes puede introducir incentivos a la inclusión de aspectos distributivos en los programas de recursos reales.

A partir de lo anterior, la aceptación de la necesaria relación entre eficiencia y distribución de la renta, amplía el campo de aplicación para el ACB. De esta forma y dado que cualquier sistema de precios que se utilice contiene referencias a una determinada distribución de la renta, la introducción en el ACB de parámetros distributivos que han sido establecidos por medio de mecanismos políticos no desvirtúa un indicador neutral de eficiencia, sino simplemente tiende a sustituir unas coordenadas distributivas por otras. Así, el ACB puede convertirse en un instrumento de utilidad para evaluar las relaciones de sustitución que se establecen entre eficiencia y redistribución. Adicionalmente, el ACB puede ser utilizado para hacer explícito el precio en términos de eficiencia que se debe pagar para conseguir los objetivos distributivos deseados.

Calero (1.995) afirma que una aproximación sistemática al tipo de análisis mencionado en el párrafo anterior es el propuesto por Schmid (1.989, cap. 8) y que este autor denomina "*grants account display*". El objetivo del "*grants account display*" es la exposición de los costes en términos de eficiencia de los diferentes sistemas redistributivos; habiendo asumido la situación de segundo óptimo y sus consecuencias, se procede a comparar las pérdidas de eficiencia en las que incurren proyectos alternativos con las provocadas por las transferencias globales, manteniéndose fijo un objetivo distributivo.

La dificultad en el desarrollo del ACB parece estar en que éste análisis únicamente contempla si un cambio social es o no beneficioso en términos exclusivamente de eficiencia, de forma que ignora la distribución de la renta antes y después de la intervención. Esta carencia podría cubrirse utilizando ponderaciones distributivas que sean aplicables a los beneficios netos de cada grupo que resulte afectado por una intervención pública. Las ponderaciones debieran reflejar el valor en términos marginales con que la sociedad contempla los aumentos o disminuciones en la renta real de cada uno de los grupos que la integran<sup>17</sup>.

Expresada en términos de bienestar, la regla de decisión del ACB sería:

$$BS = \sum_i \alpha_i BN_i \quad (5)$$

donde BS es el bienestar social, las  $\alpha_i$ , las ponderaciones aplicables y  $BN_i$  el beneficio neto de los programas. La dificultad está, sin lugar a dudas, en la determinación del valor de las ponderaciones.

---

<sup>17</sup> Cfr. Albi et al. (1.997, pág. 289).

Un problema particular en el proceso evaluador se presenta en el caso de un bien público para el que, como es sabido, no existe mercado. Para dar respuesta a esta situación, aparecen dos alternativas<sup>18</sup>. Por una parte, se podrían intentar incorporar juicios políticos y sociales al proceso evaluador. Así, la comunidad a través de sus representantes electos, sería la encargada de evaluar el coste o el beneficio desde el punto de vista social. La segunda alternativa está relacionada con la imposibilidad de obtener medidas monetarias de los beneficios, aunque sí de los costes. En este caso, el análisis se realizaría comparando los costes monetarios del proyecto con índices o medidas no monetarias de efectividad, de forma tal que el ACB acaba convirtiéndose en un análisis coste-eficacia con las características a las que nos referiremos más adelante.

### 3.4. Las reglas de decisión.

Conocidos por el gestor público los valores actuales de costes y beneficios asociados al programa público, el ACB debe disponer de una regla de decisión que permita al agente decidir elegir entre las alternativas posibles. A continuación veremos algunas de las más usuales.

#### 3.4.1. El valor neto actual.

Es la regla de decisión más utilizada. A modo de ejemplo, si consideramos un proyecto de inversión pública y definimos el valor neto actual del proyecto (VNA) como

$$VNA = \sum_{t=0}^T \frac{B_t - C_t}{(1+r)^t} > 0 \quad (6)$$

donde  $B_t$  son los beneficios del proyecto en el periodo  $t$ ,  $C_t$  los costes, ' $r$ ' la tasa social de descuento y  $T$  en número total de periodos en los que el proyecto está vigente. El '*principio de compensación potencial*' establecerá que si VNA es positivo el proyecto será socialmente aceptable.

Del razonamiento anterior se deriva la regla de decisión del ACB, de cuya aplicación siguiendo a Albi et al. (1.997, pág. 286):

- "a) para proyectos de tamaño fijo y dentro de un presupuesto variable (sin racionamiento de recursos) cualquier proyecto público cuyo valor neto presente sea superior a cero es potencialmente beneficioso, o

<sup>18</sup> Cfr. Albi et al. (1.994, pág. 193).

b) *con proyectos mutuamente exclusivos, o un presupuesto fijo, se debe emprender el proyecto con mayor VNA”.*

### 3.4.2. El ratio beneficio/coste.

Esta regla de decisión se basa en el cociente entre el beneficio asociado al programa evaluado y el coste derivado de la ejecución del mismo. A partir de aquí si el ratio es superior a la unidad, el programa debe aceptarse.

No obstante, pese a su sencilla definición la aplicación práctica de este método, especialmente recomendable para el análisis coste-eficacia, no está exenta de dificultades. La mayor parte de estas dificultades se derivan de que a veces los costes son computados como menores beneficios. Estas dificultades pueden desembocar en que se elija un programa (con un ratio superior a 1) que no permita alcanzar un nivel de beneficios mínimo.

### 3.4.3. La tasa interna de rendimiento.

Esta tasa es la que permite igualar el valor presente de los beneficios y costes del programa; de forma algebraica

$$\sum_{(t=0)}^T \frac{B_t}{(1+i)^t} = \sum_{(t=0)}^T \frac{C_t}{(1+i)^t} \quad (7)$$

o alternativamente

$$B_0 - C_0 + \frac{B_1 - C_1}{1+i} + \dots + \frac{B_T - C_T}{(1+i)^T} = 0 \quad (8)$$

donde “i” es la tasa interna de rendimiento del programa considerado.

La aplicación de esta regla de decisión supondría aceptar todos aquellos proyectos en los que la tasa de rendimiento interno “i” excediera a la tasa social de descuento “r”.

En opinión de Harberger (1.972, págs. 41 y 42),

*“La gran ventaja de la tasa interna de retorno radica en que se puede calcular sobre la base de tan sólo datos del proyecto. En particular, su cálculo no requiere datos sobre el coste de oportuni-*

*dad del capital que (...) es un aspecto crítico para la técnica del valor actualizado y a menudo puede resultar excesivamente difícil de estimar”.*

No obstante, el método de la tasa interna de rendimiento, presenta tres desventajas<sup>19</sup>:

1. La tasa interna de rendimiento puede dar lugar a una clasificación errónea de programas públicos cuando éstos son mutuamente excluyentes, ya que discrimina contra los programas con elevados costes de capital.
2. Puede que la tasa de rendimiento no tenga un único valor sino más de uno.
3. Finalmente, el método discrimina a favor de los programas de vida corta y en contra de los que requieren un periodo de maduración más amplio.

Como consecuencia de las dificultades que se han ido poniendo de manifiesto a la hora de desarrollar y llevar a la práctica el ACB, este método de análisis no facilita una regla de decisión social por lo que no sustituye a las decisiones políticas. La mayor aportación del método de ACB es la de suponer un examen sistemático de la totalidad de los aspectos relacionados con el proceso de toma de decisiones, a partir de unos criterios técnicos específicos y unos juicios de valor hechos explícitos y establecidos por los representantes políticos.

### 3.5. Análisis coste-eficacia.

Este tipo de análisis comparte con el ACB las mismas raíces teóricas. En esencia, este método simplifica el análisis precedente, pues pretende resolver las dificultades que se le presentan al evaluador cuando ha de analizar programas o actividades públicas en las que bien como inputs, bien como resultados, se obtienen magnitudes cuyo valor monetario es difícil o imposible de establecer dado que muchas veces no son objeto de intercambio en mercado alguno.

El análisis coste-eficacia comparará los costes sociales de ejecutar la acción pública –siendo aquí de extraordinaria utilidad la información que proporciona la contabilidad analítica– con los resultados de la actividad, medidos éstos por algún índice o indicador no monetario que posibilite la medida de la efectividad con la que se ha realizado el gasto público.

En opinión de Corona y Díaz (1.994, pág. 146) el análisis coste eficacia o coste efectividad,

---

<sup>19</sup> Harberger (1.972, pág. 45) cita como autores que reconocen las desventajas de la tasa interna de rendimiento a Friederich y Vera Lutz (1.951): “The theory of investment of the firm”, Princeton University Press, pp. 18-48; Roland N. McKean (1.958): “Efficiency in government through systems analysis”: Nueva York, John Wiley, pp. 89-92 y J. Hirshleifer (1.958): “On the theory of optimal investment decision”, *Journal of Political Economy*, University of Chicago Press, agosto, 1.958.

*“Se dirige fundamentalmente a informar elecciones entre procedimientos técnicos diferentes. El propósito del análisis coste-efectividad es el estudio sistemático de las indicaciones para el logro de un objetivo definido con el menor coste posible o, también, la consideración de la alternativa menos costosa de obtener el mayor output posible a partir de una limitación presupuestaria. Es decir, no es objetivo de esta técnica de análisis la aportación de criterios económicos para iniciar, continuar o descartar un proyecto, ni sobre qué cantidad o qué nivel de provisión sea el más eficiente”.*

Estos autores destacan cuatro elementos dentro del análisis coste-efectividad:

- a) La definición consistente de los objetivos del programa que se pretende valorar.
- b) La identificación del área de posibilidades técnicas relevantes.
- c) La delimitación cuantitativa de los efectos de cada alternativa.
- d) El coste de cada una de las opciones.

A partir de lo anterior el análisis coste-efectividad debe, basándose en la efectividad de cada alternativa considerada, ordenar los programas considerados en términos decrecientes según el coste por unidad de producto homogéneo de cada opción. En cualquier caso, este método únicamente ofrece indicaciones acerca de la eficiencia en la que los programas considerados alcanzan los objetivos que previamente han sido establecidos, pero no ofrece indicación alguna sobre si es socialmente eficiente la implantación de cualquiera de los programas, labor que sí realiza el ACB.

## 4. LOS INDICADORES DE GESTIÓN: CONCEPTO, USO Y TIPOS.

### 4.1. Definición y clasificación.

Tal y como se ha puesto de manifiesto, cuando no es posible asignar un valor monetario a los *outputs* de los programas públicos, la evaluación de la eficiencia con la que cada una de las alternativas alcanza los objetivos fijados, necesita de la definición de indicadores de cuya interpretación pueda derivarse información útil para el agente decisor. Desde la óptica estricta de la evaluación de la eficiencia con la que las actuaciones públicas se realizan, los indicadores también adquieren una relevancia determinante en los procesos de evaluación.

Definiendo el concepto de indicador, Ortigueira (1.987, pág. 13) afirma:

*“ (...) se trata de una magnitud que está siempre asociada a la noción de fenómeno o sistema. Con relación a éste puede desempeñar dos tipos distintos de funciones. Una tiene un carácter descrip-*

*tivo e intenta ilustrar sobre el conocimiento de la situación o estado del sistema así como su evolución en el tiempo. La otra tiene una visión valorativa, es decir, de apreciación de los efectos que determinada acción o acciones pueden provocar o desencadenar en el sistema*<sup>20</sup>.

Por su parte, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas en el borrador del documento titulado *Indicadores de Gestión en las Entidades Públicas* (1.996), adopta la definición aportada por López Camps y Gadea Carrera (1.992, pág. 55) según la cual:

*“un indicador es una magnitud asociada a una actividad, a un proceso, a un sistema, etc. que permite, por comparación con los estándares, evaluar periódicamente las unidades de programación. Los indicadores cumplen dos funciones: Función descriptiva: aportar información sobre una situación determinada o el estado de un sistema y su evolución en el tiempo. Función valorativa: permitir apreciar los efectos provocados por una actuación”*<sup>21</sup>.

Navarro (1.997, págs. 8 y 9) señala que por indicadores de gestión se entenderían aquellos que suministran la información necesaria para el ejercicio del control económico de la gestión, concibiendo este tipo de control en su triple vertiente de control de eficacia, control de eficiencia y control de economía, magnitudes todas ellas que deberían reunir las características que a continuación detallamos<sup>22</sup>:

- 1) Su objetivo primordial es la medición de una determinada realidad durante un periodo de tiempo concreto o en un momento puntual.
- 2) Resultan igualmente de gran utilidad como patrón de medida que sustenta la expresión numérica de los objetivos previstos para un intervalo temporal determinado.
- 3) Llevan consigo un criterio de medición que no necesariamente deberá estar basado en unidades monetarias, existiendo por tanto, la posibilidad de asignar valores a los indicadores en función de unidades físicas o técnicas.
- 4) Además de permitir la medición de forma relativamente exacta la gestión efectuada, también hacen posible la evaluación de la misma, pues facilitan la realización

<sup>20</sup> Vid. Ortigueira, M. (1.987): *Administraciones Públicas. Teoría Básica de las Auditorías de Gestión*. Publicaciones del Cur. Granada.

<sup>21</sup> Vid. López Camps, J. y Gadea Carrera, A. (1.992): *El control de Gestión en la Administración Local*. Ed. 2.000. Barcelona.

<sup>22</sup> Navarro (1.998, pág. 5) aludiendo a la opinión de la consultoría Price Waterhouse (1.990, pág. 114), señala que debe distinguirse entre medidas de gestión e indicadores de gestión, dado que mientras en aquellas situaciones donde la eficacia, la eficiencia y la economía pueden medirse de forma relativamente precisa y clara es usual hablar de medidas de gestión, en aquellas otras donde no es posible efectuar la medición en los términos indicados es cotidiano emplear el término indicadores de gestión.



de comparaciones entre los valores obtenidos para cada indicador en distintas entidades. También permite establecer comparaciones entre los valores observados para cada indicador de una misma entidad entre dos o más momentos de tiempo diferentes y por último, aportan información que posibilita estimar, por medio de datos prospectivos, datos sobre la realidad futura o eventual resultado de una acción o política a emprender.

- 5) La implantación de un sistema de indicadores permitirá detectar e identificar, en todo momento, cuáles son las acciones cuyo resultado se aparta del estándar establecido.
- 6) Tal como se intuye de las características anteriores, una adecuada combinación y agregación de la información recogida en los indicadores puede dar una medida del grado de bondad de la gestión realizada por una entidad pública.

El análisis de los objetivos e indicadores supone un estudio teórico acerca de la idoneidad y adecuación de los objetivos e indicadores definidos en el programa evaluado. La imposibilidad de establecer una valoración monetaria para algunos de los servicios que presta el sector público y la falta de consenso en los criterios utilizados para calcular variables tales como los precios sombra<sup>23 24</sup>, ha impulsado la utilización de indicadores no monetarios para la evaluación tanto de los resultados de los programas públicos, como de la eficiencia con la que son ejecutados por parte de los departamentos responsables<sup>25</sup>.

#### 4.2. Propiedades que deben cumplir los indicadores de gestión de las Administraciones Públicas.

La crítica común que se realiza a los indicadores, y en gran medida a la evaluación de programas, se fundamenta en aquellas situaciones en las que el indicador está mal establecido y no es relevante a la hora de evaluar los resultados obtenidos por el departamento público. Si esto ocurre, ni las decisiones que el representante gubernativo encargado del presupuesto con arreglo al valor del indicador estarían asentadas sobre un valor riguroso, ni el gestor público estaría de acuerdo en conseguir un buen resultado para ese indicador, por entender que no es relevante para evaluar su gestión al frente del departamento.

---

<sup>23</sup> Para un análisis del cálculo de los precios sombra, véase Drèze y Stern (1.987) y Drèze y Stern (1.990).

<sup>24</sup> Premchand (1.993, pág. 330) señala las limitaciones del análisis coste-beneficio pues: *"Los beneficios identificados y medidos pueden ser abrumadoramente menores que los no identificados. Problemas similares aparecen al elegir la tasa de descuento, al medir efectos externos..."*.

<sup>25</sup> Sobre la importancia de los indicadores en los procesos de reforma y evaluación presupuestarias, Zapico (1.997, pág. 95), señala: *"Sin un esfuerzo previo de desarrollo y perfeccionamiento de medidas de resultados y/o proxi-medidas o indicadores de alcance de objetivos, es imposible implantar un presupuesto por programas"*.

*“En consecuencia, los indicadores adoptados para comprobar [la] cumplimentación [de los objetivos] no sirven para evaluar la eficacia del servicio, y por tanto, son indicadores en última instancia irrelevantes, establecidos sobre parámetros ajenos al logro del objetivo final de la actuación pero sencillos de identificar y vinculados a la actividad interna”<sup>26</sup>.*

Es evidente que la definición de objetivos resulta, normalmente, más compleja para la Administración que para el sector privado, donde, habitualmente, se aplica el criterio del beneficio.

En definitiva, si el indicador no está correctamente definido, las decisiones del gobierno no serán correctas, el incentivo del gestor, reducido, y el proceso presupuestario de planificación por programas, se verá frenado en su aplicación.

Por ello, *“Es muy aconsejable asociar más estrechamente al gestor al proceso de elaboración presupuestaria, a fin de conseguir su pleno compromiso en la ejecución de los programas y subprogramas de su responsabilidad”<sup>27</sup>.*

De esta forma,

*“puede ser útil avanzar en la línea del presupuesto-convenio o presupuesto-contrato, pactado con los gestores y en el que se correspondan presupuesto, plazo y objetivos”<sup>28</sup>.*

Como se ha visto, los indicadores son uno de los instrumentos más frecuentemente utilizados en la evaluación de programas. En palabras de Kells (1.991, pág. 423) los indicadores son *“sistemas de elementos cuantificables o relaciones numéricas para medir ciertos aspectos de los inputs de las entidades públicas, de su funcionamiento y de los resultados”*.

La demanda del uso de indicadores ha aumentado considerablemente debido según Strowe (1.992, pág. 23) a tres causas:

1. La necesidad de realizar una asignación óptima de los recursos escasos.

<sup>26</sup> En “Reflexiones para la modernización de la Administración del Estado”. MAP, 1.990. Pág. 61.

En otro orden de cosas, en la Administración Española, se estableció como indicador de eficiencia, el gasto marginal resultante de la existencia de recursos personales o materiales excedentarios (el sistema de seguimiento y control se regulaba en la ya estudiada O.M. de 14/7/92); no obstante, hubo que distinguir entre los gastos resultantes de recursos que eran excedentarios como consecuencia de la gestión realizada por el gestor público, de aquellos que resultan excedentarios como consecuencia de la existencia de normativas aún vigentes carentes de sentido por haber desaparecido los fines para los que fueron creados, pero que implican compromisos de contenido económico y financiero a favor de terceros. Véase la información recogida en los cuadros anexos del trabajo de Torres (1.995, págs. 101 y 102) y el trabajo de Puerta (1.995, pág. 153).

<sup>27</sup> Cfr. MAP (1.990), pág. 77.

<sup>28</sup> Cfr. Weitzman (1.980). En España esta vía se ha utilizado para regular las relaciones financieras entre el Estado y la compañía de ferrocarriles RENFE.

2. La mejora de la contabilidad como instrumento de gestión.
3. La tendencia hacia la dirección por objetivos y hacia la gestión de la calidad total.

En cuanto a la posibilidad de establecer una taxonomía entre los indicadores, Duquette y Strowe (1.992, pág. 22) realizan una clasificación que distingue entre indicadores de *inputs*, *outputs*, resultados, impacto y significatividad. Así,

- A) *Indicadores de inputs*: Ofrecen información sobre los recursos utilizados por un área o programa (horas-hombre, horas de utilización de equipos, etc) o sobre los costes por programa (distinguiendo entre costes directos, costes indirectos, costes marginales y costes económicos).
- B) *Indicadores de outputs*: Se refieren a la cantidad de bienes y servicios generados por una entidad o programa<sup>29</sup>.
- C) *Indicadores de resultados*: Se refieren a los resultados directos en términos de calidad o grado de satisfacción de los beneficiarios del servicio.
- D) *Indicadores de impacto*: Tratan de medir las repercusiones de los resultados de un programa/actividad tanto a nivel interno como externo.
- E) *Indicadores de significatividad*: Aportan datos sobre el comportamiento de los resultados en el tiempo.

La correcta definición de los indicadores en general y de los indicadores de gestión particularmente, es una necesidad difícil de exagerar en los planteamientos sobre los que se asienta la *"Nueva Gestión Pública"*. Subrayando esta importancia, Burlaud (1.972, pág. 337) afirma que *"juzgar al responsable de una actividad con indicadores poco apropiados puede llevar a comportamientos irracionales"*<sup>30</sup>.

Los datos proporcionados por los indicadores de gestión deben contar con las características de a) relevancia, b) comprensibilidad, c) comparabilidad, d) oportunidad, e) consistencia y f) fiabilidad.

---

<sup>29</sup> En referencia concreta a este tipo de indicadores, y a pesar de que la multiplicidad de procesos productivos dificulta la homogeneización de los modelos de auditoría, el Manual de Auditoría Operativa de la ICAE señala que dentro de los aspectos estructurales de la producción, especialmente relevante es la especificación del proceso productivo materializado en los escandallos o estándares de producción. El auditor comparará los niveles de producción efectiva con los estándares fijados dentro del análisis general de la eficiencia con la que la actuación pública se ha ejecutado.

Al analizar los programas sujetos a seguimiento especial de objetivos también tuvimos la ocasión de ver cómo los órganos responsables de la gestión de los mismos, están obligados a incluir en los estados previsionales los valores que se espera alcancen los indicadores de seguimiento.

<sup>30</sup> Vid. Burlaud, A. (1.972): "El control de Gestión de los servicios". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 4. 1.972.

Por otra parte, recogiendo la opinión de Jackson (1.987), Navarro (1.997 pág. 15) escribe que para este autor<sup>31</sup> los indicadores deben contar con una serie de características, a saber: a) estar relacionados con los fines operativos atribuidos a la actividad; b) ser específicos, cuantificables y estandarizados permitiendo así las comparaciones –inter e intra organizacionales–; c) ser lo más simples posible y ser consistentes con su objetivo; d) ser aceptables y creíbles debiendo estar, por tanto, libres de sesgos; y e) ser útiles y susceptibles de empleo como señalizadores de aquellas actividades sobre las que deben tomarse las decisiones.

A partir de lo anterior, los rasgos de los indicadores de gestión deberían ser como mínimo los siguientes<sup>32</sup>:

*Fiabilidad:* La fiabilidad de un indicador se alcanza cuando el contenido informativo del mismo es susceptible de verificación, es decir, cuando resulta posible constatar la correlación existente entre los datos proporcionados por el indicador y el resultado de comprobaciones materiales sobre la realidad objeto de medición.

*Comprensibilidad:* La medición efectuada no puede presentarse de forma poco clara. Por tanto, la comprensibilidad de un indicador alcanzará cotas altas cuando la claridad en la exposición de los datos informativos sea elevada, posibilitando así la adecuada concepción de su significado.

*Factibilidad económica:* Un indicador es factible desde el punto de vista económico, en aquellos casos donde el coste de obtener los datos de base sobre los que el mismo opera no supera las ventajas y provechos derivados de la información que el indicador soporta.

*Accesibilidad:* Un indicador debe catalogarse como accesible si resulta posible asignarle de forma más o menos rápida, un valor cuyo coste de obtención sea aceptable.

*Comparabilidad:* Un indicador comparable debe tolerar el contraste de la información que él soporta, tanto a nivel interno –realizado en base a los valores obtenidos en el seno de la entidad para ese indicador en distintos momentos del tiempo– como a nivel externo –efectuado entre los valores arrojados por el indicador en la entidad estudiada y otras entidades cuyos datos resulten compatibles con los propios de aquel–.

*Sensibilidad:* Se entiende por sensibilidad de un indicador la capacidad de, ante pequeñas oscilaciones del fenómeno medido, detectar los cambios producidos por ínfimos que éstos sean.

*Relevancia:* Desde el momento en que un indicador de gestión suministre información referida a las actividades clave o con mayor peso específico que la administración ejercita, puede considerarse como relevante.

<sup>31</sup> Navarro (1.997) se refiere al trabajo de Jackson, P. (1.987): "Performance measurement and value for money in Public Sector". Incluido en Performance Measurement. CIPFA, Londres. (págs. 9 a 17).

<sup>32</sup> Extraído de Navarro (1.997), cuadros de las págs. 19, 20 y 21.

*Objetividad:* La reducción o en su caso total eliminación, de la carga de subjetividad emergente en toda labor de medición debe alcanzar el mayor grado posible si se pretende que los indicadores de gestión sean instrumentos de medida objetivos. A tal fin, es aconsejable comprobar que un indicador en concreto muestre idénticos valores –en base al mismo estado de una realidad o fenómeno previamente definido– independientemente del sujeto encargado de proceder a la medición. A este respecto consideramos que la neutralidad de la persona competente para llevar a cabo la medición de una actividad o suceso debe ser un requisito imprescindible.

*Precisión:* Debe evitarse el posible margen de error innato en cualquier tarea de medición. Un indicador preciso es aquel que informa sobre una determinada realidad con un margen de error aceptable.

*Pertinencia:* La condición imprescindible que hace posible calificar a un indicador de pertinente reside en la posibilidad del mismo para reflejar los datos solicitados en torno a una actividad o servicio y mantener su significado a lo largo del tiempo.

*Significación:* La significación de los indicadores de gestión hace aparición cuando a éstos les resulta factible contener datos relacionados con todos y cada uno de los aspectos que deben ser medidos.

*Univocidad:* Se entiende por univocidad aquel rasgo de los indicadores que tiene lugar si las variaciones experimentadas por los valores de los mismos ante fluctuaciones del fenómeno medido presentan un carácter monótono.

*Imputabilidad:* Los datos proporcionados por un indicador deben presentar información relevante para tratar de descubrir las causas que han provocado el estado actual de la realidad medida.

*Oportunidad:* Un indicador, dotado de oportunidad, debe presentar la información sobre la realidad que se le encomendó medir con la antelación suficiente como para hacer posible la toma de decisiones que permitan mejorar el estado de esa realidad.

*Operatividad:* Un indicador operativo es aquel que le permite eliminar, siempre que sea posible, las barreras que impiden su uso efectivo para medir los fenómenos acontecidos en la esfera de la Administración, entre las que cabe citar: la complejidad de la orientación a largo plazo de los efectos de determinados servicios, el impacto que, en el radio de acción de la entidad a evaluar, pueden producir acciones emprendidas por otras entidades, problemas derivados de la demografía poblacional, problemas relacionados con la identificación de las actividades que dan desarrollo a las prestaciones de servicios, etc.

*Identificabilidad:* En aquellos casos en los que resulte posible, por medio de determinados elementos de identidad, reconocer en todo momento un indicador asignándole de modo inmediato su correspondiente significado, estaremos ante un indicador de gestión identificable.

*Consistencia:* Un indicador adquiere el perfil de consistente en tanto en cuanto sea capaz de presentar su contenido informativo de forma uniforme a lo largo del tiempo, circuns-

tancia que precisa que los conceptos primarios que sirvieron para su definición estén debidamente fundamentados.

*Equilibramiento:* Las contradicciones entre los indicadores empleados en una misma entidad pueden conducir a cuestionar su utilidad. En consecuencia, otro de los rasgos exigibles a los indicadores de gestión debe ser que los mismos se elaboren en forma compatible, contribuyendo a que las interpretaciones de los datos a proporcionar resulten armonizables entre sí y evitando, por tanto, posibles contrariedades entre las mismas.

*Encadenamiento:* La interrelación de distintos indicadores obtenidos en la misma administración puede constituir un poderoso instrumento al servicio de la evaluación de la gestión pública, primordialmente porque facilita la comparabilidad de los datos de distintas entidades.

*Credibilidad y aceptabilidad:* Son dos requisitos surgidos como producto de todos los rasgos anteriores, en virtud de los cuales el contenido informativo propio de los indicadores cuenta con el crédito suficiente entre sus usuarios como para que la toma de decisiones pueda apoyarse, de forma efectiva, en los datos reflejados.

#### 4.3. La experiencia internacional en el uso de indicadores.

Desde una perspectiva internacional, Navarro (1.998, pág. 8) subraya la existencia de una tendencia generalizada consistente en incorporar a los estados económico-financieros que los gobiernos deben elaborar, un conjunto de indicadores que completando y en su caso supliendo, la información contenida en las Cuentas Anuales, sirvan para llevar a cabo junto a los controles de legalidad y financieros, evaluaciones del grado de cumplimiento de objetivos y de la relación entre los resultados obtenidos y los medios empleados. Países del entorno europeo –Reino Unido, Italia, Francia, Suecia o Suiza–, así como los Estados Unidos de Norteamérica, Canadá, Australia o Nueva Zelanda quedarían encuadrados en esta corriente.

En lo que se refiere a la implantación del uso de los indicadores, en el caso del Reino Unido, la *Local Government Act* de 1.992 impuso a la *Audit Commission for Local Authorities and the National Health Service in England and Wales*, la obligación de desarrollar un conjunto de indicadores de gestión aplicables a los servicios prestados por las Administraciones Locales. Para dar cumplida respuesta a tal mandato, la *Audit Commission* comenzó experimentalmente a diseñar indicadores sobre una serie de servicios, lo que derivó en la publicación de *The Citizen's Charter Indicators*, que desarrolla una serie de indicadores de gestión concretos para cada tipo de servicio que, a la postre, son extrapolados, previa revisión a otros ejercicios.

Paralelamente, mientras en Suecia se ha empezado a reservar un apartado dentro del informe financiero anual, para reflejar información acerca de las realizaciones alcanzadas con las prestaciones de servicios públicos, en Suiza ya se dispone de los puntos de apoyo claves para incluir en el mencionado informe medidas sobre la eficacia y la eficiencia.

De igual forma, en Francia e Italia parece vislumbrarse una creciente concienciación acerca de la utilidad de los indicadores de gestión; prueba de ello es la publicación en este último de los resultados del Proyecto *Comune di Modena* donde se diseña una selección de indicadores, por servicios grupos homogéneos de servicios, aplicables a las Administraciones Locales, con arreglo a los diversos tamaños poblacionales.

En línea con lo anterior, se encuentra la propuesta formulada por el *Governmental Accounting Standard Board* (GASB, 1.994), al poner de manifiesto que los objetivos perseguidos por los datos informativos sobre medios y logros, deben consistir en suministrar información más completa que la contenida en el informe de situación, la cuenta de resultados y los estados de liquidación del presupuesto, debiendo incluirse las mencionadas medidas o indicadores como parte del informe financiero anual de los gobiernos estatales y locales. Y similar conclusión cabe deducir de las publicaciones de la *Foundation Canadienne pour la Verification Integree* (FCVI, 1.987 y 1.988) en las que se identifica como una de las utilidades primordiales de los indicadores de gestión el suministro de información para las auditorías de eficacia y eficiencia.

## EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA PÚBLICA A PARTIR DE LOS ANÁLISIS DE FRONTERA

### 1. INTRODUCCIÓN.

Las dificultades que plantea la valoración de costes y beneficios para las actividades de no mercado junto a la insuficiente implantación de la contabilidad interna o analítica, hacían del ACB un método útil más que en su aplicación práctica, en el esquema mental que exigía.

Como también hemos tenido oportunidad de señalar, las dificultades planteadas por el ACB trataron de ser cubiertas por el análisis coste eficacia, el cual mediante el uso de indicadores bordeaba el problema de la valoración monetaria de los costes y los beneficios a los que un programa público estaba ligado. A pesar de ello, en este modelo persistían los problemas de la adecuada elección de la tasa de descuento temporal.

Más recientemente, en la segunda mitad del siglo XX y coincidiendo con el gran interés por la evaluación de las actividades realizadas por el sector público, han comenzado a aplicarse al ámbito público una serie de técnicas inicialmente concebidas para la evaluación de la eficiencia de las empresas privadas. Son las técnicas modernas de evaluación de eficiencia.

Dentro de estas técnicas de análisis de eficiencia hay que distinguir dos tipos<sup>1</sup>:

- I. Las que pretenden estudiar una unidad tomando como término de referencia "*óptimo*" el comportamiento "*promedio*" de todas las unidades. Una variante de esta técnica relaciona la eficiencia del comportamiento de una unidad (en términos del *output* o del *input*) con ese comportamiento "*medio esperado*" de todas las unidades de la administración pública. Se trata, en este primer tipo, de métodos econométricos que no utilizan una función frontera eficiente.
- II. Las que relacionan la eficiencia de una unidad con el mejor comportamiento mostrado por alguna de las unidades con las que se compara. Ese mejor comportamiento será el que defina la frontera eficiente.

A continuación presentamos con mayor detenimiento estas técnicas de evaluación, si bien nos detenemos en el estudio de los análisis de frontera y dentro de ellos, en el análisis de envoltura de datos, justificando este tratamiento más detenido en los argumentos que se presentarán a lo largo del Capítulo.

<sup>1</sup> Cfr. Albi et al. (1.992, pág. 170).



## 2. MODELOS DE EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA QUE NO UTILIZAN UNA FUNCIÓN DE FRONTERA.

### 2.1. Clasificación de los modelos.

Los modelos de estimación de eficiencia de lo que aquí denominaremos “*unidades de decisión*” que no utilizan explícitamente una función de frontera, son:

- a) Los índices de productividad parcial.
- b) La productividad total de los factores o índices globales de eficiencia.
- c) Las aproximaciones econométricas a las funciones relevantes.

### 2.2. Los índices de productividad parcial.

Las medidas de productividad utilizadas por las unidades de decisión pueden, según Prior et al. (1.993, pág. 174), ser de tres tipos:

1. Medidas de la eficiencia interna u organizativa.
2. Medidas que relacionan el producto final del ente evaluado con los recursos que ha utilizado para obtenerlo. Estas son las medidas de eficiencia más comúnmente utilizadas y que responden a las definiciones dadas en el Capítulo I.
3. Medidas que tratan de evaluar el impacto que han tenido determinadas actuaciones de la institución sobre su entorno. En la aplicación de este tipo de medidas nos encontramos con los indicadores y matrices de impacto.

### 2.3. Medidas globales de productividad.

El índice de productividad global de los factores está asociado a la definición de una función de producción, construida sobre el supuesto de que las elasticidades de sustitución de *inputs* y *outputs* son iguales a los cocientes de los precios. A partir de la asunción de ese supuesto, un cambio en la tecnología utilizada en la producción que se traduce en una nueva función de producción, podría identificarse como un cambio en la productividad global de la unidad de decisión.

### 2.4. Las estimaciones econométricas de funciones relevantes.

Prior et al. (1.993, pág. 177) se refieren al trabajo de Lau y Yotopoulos (1.971) como el pionero en la estimación de un modelo econométrico con el fin de evaluar la eficiencia.

El modelo utiliza como función a estimar la función de producción de las empresas cuya eficiencia evalúa, tratando de establecer mediciones para la eficiencia asignativa y la eficiencia de escala.

En la estimación de la función de producción introducen explícitamente un parámetro cuyo valor estimado ofrece una medida de eficiencia técnica, mientras que para el cálculo de la eficiencia de precios, aplican las condiciones de máximo beneficio a la función de producción.

La principal dificultad de este método de evaluación de la eficiencia (dificultad que, como veremos, comparte con otros modelos que sí utilizan una función frontera), consiste en la elección de la forma concreta de la función de producción del departamento o administración pública evaluada.

Para Albi (1.992), una ecuación de regresión puede servirnos de referencia para un análisis de eficiencia que nos ofrecerá, con la información incluida en una muestra, la relación entre la variable dependiente y la (o las) variable(s) explicativa(s) que haga mínimo el residuo o desviación no explicado de la variable dependiente. En particular se consideran dos tipos de análisis de regresión: el que minimiza la variación no explicada del *output* y el que minimiza la del *input*. Con el primero podemos estudiar la eficiencia en términos del *output* y con el segundo la eficiencia en cuanto al *input*.

Si contamos con modelos de regresión especificados correctamente, los residuos o diferencias entre la observación real de una variable dependiente de una unidad concreta y la observación “*esperada*” que surge del modelo, nos ofrece información sobre la eficiencia técnica de esa unidad (aunque esos residuos también pueden reflejar *shocks* aleatorios o perturbaciones estadísticas). Un residuo positivo en un análisis de regresión de un *output* puede interpretarse como que la unidad en cuestión se comporta con más eficiencia que el “*promedio*”, dados los recursos usados y las variables socioeconómicas consideradas. Si la unidad se encuentra en la línea de regresión o muestra un residuo negativo, se la puede considerar como de eficiencia técnica promedio o por debajo del promedio.

Las limitaciones que señala Albi pueden resumirse en los problemas de multicolinealidad, heterocedasticidad, correlación serial, etc.

Junto a los métodos anteriores, está la evaluación de la eficiencia mediante análisis de regresión que utilizan los residuos de las estimaciones por mínimos cuadrados como indicadores de ineficiencia técnica. Sin embargo, este sistema no parece adecuado por cuanto las estimaciones así efectuadas estarían utilizando como término de referencia el comportamiento de unidades ineficientes<sup>2</sup>.

### 3. MODELOS DE EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA QUE UTILIZAN UNA FUNCIÓN DE FRONTERA.

#### 3.1. Introducción y tipología.

Con los análisis de frontera se intenta estudiar la eficiencia de una unidad de decisión respecto del mejor comportamiento mostrado por algunas de las unidades de la muestra evaluada, las cuales formarán parte de la frontera eficiente. De esta forma, las unidades ine-

<sup>2</sup> Es interesante para este método consultar el trabajo de Barro, M. Y Wagstaff, A. R. (1.989): “Efficiency measurement in the public sector: An appraisal”. *Fiscal Studies*. Vol. 10, pp. 73-97.

ficientes se encontrarán por debajo de la frontera de producción o por encima de la frontera de coste.

Prior et al. (1.993, pág. 179) señalan que las medidas de la eficiencia de las unidades de producción tienen, en la literatura moderna, el mismo origen que el estudio de las funciones de producción frontera. Ese origen compartido está en el trabajo de M. J. Farrell (1.957).

El objetivo de estos modelos es medir el grado de eficiencia con el que cada empresa o unidad de decisión, obtiene su producto u ofrece su servicio de tal forma, que el grado de eficiencia se determina analizando el comportamiento de cada unidad evaluada con respecto a la frontera de producción.

Para una función de producción definida a partir de una tecnología dada, la frontera de producción eficiente establece el nivel superior de *output* alcanzable por las unidades de decisión que comparten la misma función de producción, así, ningún nivel de *output* puede situarse por encima de la frontera de producción.

El concepto de análisis de frontera, inicialmente utilizado por Farrell para evaluar la eficiencia de las empresas, puede aplicarse no únicamente a funciones de producción sino también a funciones de coste y de beneficio.

Para una determinada muestra estadística, se pueden definir dos tipos de frontera<sup>3</sup>:

- a) La frontera absoluta, construida a partir de todas las unidades de decisión con una misma restricción tecnológica.
- b) La frontera de la “*mejor práctica*”, construida a partir de una muestra de unidades de decisión con idéntica tecnología. En este caso, variaciones en el tamaño o en la composición de la muestra, pueden suponer alteraciones de la frontera ya que ésta se construye a partir de los resultados de las unidades más eficientes de la muestra, sin que pueda garantizarse que las unidades incluidas en la muestra sean las más eficientes de todas las que comparten la restricción tecnológica.

Los análisis de frontera que se han utilizado hasta el momento pueden clasificarse en dos grupos según sigan una técnica paramétrica o no.

En una aproximación paramétrica se especifica *a priori* una forma funcional con parámetros constantes (ej. Cobb-Douglas, translog, CES etc.), estimándose sus parámetros de manera que las observaciones queden sobre o por debajo de la función. La eficiencia se mide con respecto a esa función, que será distinta según la forma funcional especificada *a priori*.

Las técnicas paramétricas pueden, a su vez, dividirse entre las técnicas deterministas y las estocásticas. De aplicarse una técnica paramétrica determinística, cualquier desviación

---

<sup>3</sup> Vid. Prior et al. (1.993, pág. 179).

observada con respecto al valor frontera, por tanto, valor óptimo, es atribuida a una situación de ineficiencia cualquiera que sea la causa que lo origine. Bosch et al. (1.997) señalan que en los modelos deterministas cualquier diferencia entre la observación y la frontera se entiende provocado por la ineficiencia. En el caso alternativo de aplicar como metodología de evaluación una técnica estocástica, en el análisis de las desviaciones entre los comportamientos observados y los eficientes, se distingue entre las desviaciones provocadas por perturbaciones ajenas a la voluntad de la unidad observada y desviaciones que son el resultado de un comportamiento ineficiente. Por tanto, en el caso de los modelos estocásticos, la “*distancia radial*” en el sentido de Farrell (1.957), puede deberse bien a una perturbación ajena a la eficiencia (características particulares de la unidad de decisión, etc) o bien a un comportamiento ineficiente.

En una aproximación no-paramétrica no se especifica *a priori* una forma funcional concreta, sino unas propiedades formales que satisfacen los puntos del conjunto de producción como por ejemplo, libre disponibilidad de *inputs* y *outputs*, etc. Los datos en este caso son envueltos aunque no por una función particular cuyos parámetros son estimados, sino determinando si cada punto observado puede considerarse que pertenezca a la frontera o no, bajo los supuestos seleccionados. Esto se hace resolviendo un sistema de ecuaciones lineales apropiadamente definidos (uno para cada observación). Al igual que ocurría con la aproximación paramétrica, la frontera cambiará y consecuentemente la eficiencia de cada unidad en función de los supuestos establecidos.

La solución al problema de la medición de la eficiencia en opinión de Bosch et al. (1.997, pág. 3) sigue dos etapas:

1. En la primera de ellas se estima una función de referencia consistente; esta función tendría que ser una función frontera.
2. En la segunda se comparan los resultados derivados del comportamiento de las unidades evaluadas con la frontera que se ha estimado. Esta comparación pondrá de manifiesto las desviaciones existentes de las que habrá que establecer cuáles se han producido por causa de la ineficiencia.

En el primer caso, se parte de la definición de una forma funcional concreta, determinada esencialmente por la tecnología incorporada al proceso de producción. Los parámetros de esta función se determinan a partir de los valores observados de *inputs* y *outputs* ligados al comportamiento efectivo de cada unidad observada.

En cuanto a las ventajas e inconvenientes asociados a los dos grupos de técnicas, las paramétricas y las no paramétricas, pueden resumirse en los cuadros 7.1 y 7.2.

---

<sup>4</sup> Las medidas de eficiencia sugeridas por Farrell en su trabajo seminal de 1.957, son medidas radiales, en el sentido de que se realizan a lo largo de un radio extendido en el espacio de los *inputs* (o *outputs*...), partiendo del origen y alcanzando el punto representativo de la unidad productiva que se trata de analizar.

### TÉCNICAS PARAMÉTRICAS

VENTAJAS:	INCONVENIENTES:
Si la forma funcional está bien definida, es muy probable que las situaciones que el modelo identifica como ineficientes, realmente lo sean.	Se requiere información fiable respecto a la tecnología de producción y a los precios de mercado relevantes.
	-No permite analizar de forma sencilla procesos de producción que generan más de un output.
	-Puede llevar a confundir los efectos de una mala especificación funcional con la ineficiencia.

Fuente: Bosch et al. (1.997, pág. 4). Elaboración propia.

CUADRO 7.1

### TÉCNICAS NO PARAMÉTRICAS

VENTAJAS:	INCONVENIENTES:
No necesitan la especificación de una forma funcional concreta. En este caso resulta suficiente definir ciertas propiedades formales que se exigen a los puntos del conjunto de producción <sup>5</sup> .	Para el caso determinístico: El riesgo de catalogar como ineficiente un comportamiento explicado por factores exógenos a la unidad de decisión.
	Para el caso estocástico: La flexibilidad de la técnica puede llevar a sobrevalorar la eficiencia de alguna unidad que genere una observación extrema.

Fuente: Bosch et al. (1.997, pág. 4). Elaboración propia.

CUADRO 7.2

<sup>5</sup> Como veremos más adelante, suele ser común exigir la libre disposición de *inputs* y *outputs*, la existencia de rendimientos a escala constantes y el requisito de la convexidad.

Con un enfoque determinista se aplica la restricción de que el residuo sea no negativo (frontera de costes) o no positivo (frontera de producción). En el caso de la frontera de producción, por ejemplo, una unidad cualquiera puede estar en la frontera o por debajo de la misma, nunca por encima.

A continuación desarrollaremos con detenimiento las técnicas citadas<sup>6</sup>.

## 3.2. Modelos paramétricos.

### 3.2.1. Modelos paramétricos que estiman una frontera determinista.

A partir de la sugerencia de Farrell y Fieldhouse (1.962), Aigner y Chu (1.968) utilizaron como forma funcional concreta la de una función Cobb-Douglas. Esta especificación funcional satisfacía las condiciones de fuerte disponibilidad de *inputs*, derivación y estricta monotonicidad. En particular, Aigner y Chu (1.968) propusieron la siguiente función:

$$Y_i = A \prod_{k=1}^n X_{k_i}^{\beta_k} \varepsilon_i = Y_i^* \varepsilon_i \quad (1)$$

siendo  $\varepsilon_i$  una perturbación aleatoria que toma valores entre cero y uno. La perturbación aleatoria no tiene una distribución especificada, únicamente se le impone el requisito de la no negatividad puesto que el *output* nunca es negativo.  $Y_i^*$  es la máxima cantidad de *output* que se puede producir dada la cantidad utilizada de *inputs*, por ello  $Y_i^*$  muestra un comportamiento eficiente y forma parte de la frontera de producción,  $Y_i$  es el *output* y  $X_i$  (vector), el vector de *inputs*.

En la determinación de la eficiencia, la variable  $\varepsilon_i$  jugará el papel de *índice de eficiencia técnica*. Este índice alcanza el valor 1 cuando la organización es totalmente eficiente (esto es, está situada en la frontera de producción) y tiende a cero a medida que el comportamiento de la unidad de decisión evaluada es más ineficiente.

El problema de la frontera determinista está en que no discrimina si la ineficiencia se debe al proceso productivo, es decir, a razones técnicas, o si está motivada por causas ajenas al control de la empresa. Adicionalmente, Prior et al. (1.993, pág. 185) señalan que al determinarse la frontera a partir de los datos observados, es extremadamente sensible tanto a las observaciones extremas como a los errores que contengan las observaciones.

---

<sup>6</sup> Queremos señalar antes de comenzar el estudio de los métodos de análisis de eficiencia que para comparar el grado de similitud en la ordenación de los resultados que cada método proporciona, se puede calcular el coeficiente de correlación de rangos de Spearman. Un valor de este coeficiente próximo a la unidad significa que las diferentes aproximaciones han llegado a una jerarquización similar de las diferentes unidades observadas en función de su grado de (in)eficiencia.

Bosch et al. (1.997, pág. 11) facilitan el análisis de eficiencia al linealizar la función de producción tomando logaritmos en la formulación inicial de Aigner y Chu (1.968) así<sup>7</sup>,

$$\ln Y_i = \beta_o + \sum_{k=1}^n \beta_k \ln X_{k,i} + u_i \quad (2)$$

siendo “n” la dimensión del vector de inputs,  $\beta_o = \ln A$  y  $u_i = \ln \varepsilon_i$  ( $u_i < 0$ )<sup>8</sup>. En esta aproximación determinística de frontera, la medida utilizada por Farrell para medir la eficiencia técnica queda establecida como<sup>9</sup>:

$$\varepsilon_i = e^{u_i} = \frac{Y_i}{Y_i^*} \quad (3)$$

Para estimar el valor del error se pueden aplicar metodologías diversas. En particular, Bosch et al. (1.997) se refieren al uso del método de Mínimos Cuadrados Ordinarios Corregidos (MCO). Según Cuenca (1.994, pág. 98) este método consiste en la aplicación de mínimos cuadrados ordinarios a una determinada forma funcional de la frontera de producción, así, por ejemplo, si se toma una función Cobb-Douglas:

$$\ln y = (\beta_o + \mu) + \sum \beta_i \ln x_i + (\varepsilon - \mu) \quad (4)$$

<sup>7</sup> Cuenca (1.994, págs. 97 y 98) señala que “Fue el propio Farrell (1.957) quien sugirió calcular una envolvente paramétrica de las ratio input-output observadas. Transcurrida más de una década, Aigner y Chu (1.968) retoman aquella propuesta y especifican una frontera de producción de tipo Cobb-Douglas homogénea, exigiendo que las observaciones estén situadas en la misma función o por debajo”.

<sup>8</sup> Alternativamente, Cuenca (1.994, pág. 98) escribe el modelo de Aigner y Chu (1.968) de la siguiente forma:

$$y = f(x) e^\varepsilon \quad \varepsilon \leq 0.$$

en la que  $\varepsilon$  obliga a que se verifique  $y \leq f(x)$ , o bien,

$$\ln y = \ln f(x) + \varepsilon \quad \varepsilon \leq 0$$

De manera análoga a lo establecido por Bosch et al. (1.997),  $\varepsilon$  mide la eficiencia técnica de cada observación. El hecho de que no pueda tomar valores positivos garantiza el que sea una frontera superior para los datos.

<sup>9</sup> Para el caso de un sólo *output* y tres *inputs*, y una vez que se han estimado los coeficientes de cada *input*, el índice de eficiencia se calcularía aplicando la siguiente fórmula:

$$\varepsilon_i = e^{u_i} = \frac{Y_i}{Y_i^*} = \frac{Y_i}{e^{\beta_o} x_{1i}^{\beta_1} x_{2i}^{\beta_2} x_{3i}^{\beta_3}}$$

siendo “ $\mu$ ” la media de “ $\epsilon$ ”, por lo que el término error ( $e - \mu$ ) tiene 0 de media. Este método proporciona estimadores que resultan consistentes e insesgados para todos los parámetros salvo para el término  $\alpha_0 = (\beta_0 + \mu)$ . Por ello, resulta necesario corregir la estimación, desplazando el término independiente hasta que todos los residuos tengan signo negativo o nulo.

Al tratarse de una función Cobb-Douglas, los coeficientes estimados para los *inputs* incorporados al proceso productivo, muestran la elasticidad del *output* ante variaciones de los *inputs*<sup>10</sup>.

Prior et al. (1.993, pág. 187) afirman que si ninguna de las observaciones de la muestra fuese técnicamente eficiente en relación al total de las unidades de decisión que están sometidas a la misma restricción tecnológica (frontera absoluta), la frontera determinista no representaría la verdadera función de producción. Por esta razón, continúan estos autores, a este tipo de frontera se le denomina “*frontera de la mejor práctica*”.

Finalmente, Prior et al. (1.993) señalan como ventaja del método determinista de estimación de funciones frontera el que las mismas son caracterizadas mediante formulaciones matemáticas simples, y al mismo tiempo admiten la existencia de rendimientos variables a escala.

Junto a las anteriores ventajas, subrayan que la aproximación paramétrica impone una estructura a la frontera de producción que puede resultar no deseable o difícil de justificar. En segundo lugar, y dado que la frontera se establece a partir de un determinado número de observaciones, es muy sensible a las observaciones extremas. Finalmente, los parámetros estimados tienen escasas propiedades estadísticas dado que no se realiza ningún supuesto sobre su distribución.

Cuenca (1.994, pág. 91) señala como inconvenientes de estos métodos el que para estimar las fronteras suponen una forma funcional arbitraria y toman, como punto de partida,

<sup>10</sup> Si definimos una función del tipo Cobb-Douglas como:

$$A = K a^\alpha b^{1-\alpha}$$

Donde “A” es el nivel de output obtenido, “K” una constante positiva, “a” y “b” los factores productivos, y “ $\alpha$ ” un coeficiente comprendido en el intervalo (0,1). De esta forma, si definimos la elasticidad del *output* con respecto a las variaciones del *input* como:

$$\epsilon = (dA/A)/(da/a) = dA/da \cdot PMe.,$$

siendo el  $PMe. = A/a$

entonces, para el caso del factor “a”, la elasticidad así definida resultará ser:

$$\partial A/\partial a = a K a^{\alpha-1} b^{1-\alpha} = \alpha/a A = \alpha (1/PMe.),$$

de donde  $\epsilon = \alpha$



los comportamientos medios los cuales incluyen las unidades ineficientes. Además, en su opinión ofrecen una información que resulta ser escasa acerca de las fuentes de las ineficiencias detectadas y son también, aunque en menor grado, sensibles a las observaciones extremas de la muestra lo que siempre distorsiona las conclusiones. Por otra parte, los estudios que se han realizado para comparar las propiedades de los métodos matemáticos frente a los estadísticos no ofrecen resultados concluyentes respecto de la superioridad de unas u otras técnicas<sup>11</sup>.

### 3.2.2. Determinación de la frontera mediante modelos paramétricos estadísticos o probabilísticos.

Estos modelos surgen para cubrir la necesidad de disminuir la sensibilidad que la frontera eficiente muestra a las posibles observaciones extremas sobre las que se construye.

El modelo paramétrico determinista estadístico o probabilístico impone una forma particular de distribución a la perturbación<sup>12</sup>.

La estimación de la frontera es una traducción del problema de programación lineal:

$$\Pr\left[f(x_i, \hat{\beta}) \geq y_i \geq P\right] \quad (5)$$

donde P es una probabilidad mínima que se determina exógenamente.

Determinada la función frontera eficiente, la ineficiencia relativa de cada observación puede establecerse mediante la diferencia que existe entre el porcentaje del *output* y la frontera de producción. De esta forma se definiría el índice de (in)eficiencia para una observación cualquiera "i" como:

$$E_i = \frac{(\hat{Y}_i - Y_i)}{\hat{Y}_i} \quad (6)$$

siendo  $\hat{Y}_i$  el nivel máximo de *output* e  $Y_i$  el producto obtenido.

<sup>11</sup> En particular se refiere a los trabajos de Banker, Conrad y Strauss (1.986), Banker et al. (1.987), y Gong y Sickles (1.992).

<sup>12</sup> Prior et al. (1.993, pág. 188) se refieren a los trabajos de Afriat (1.972), Richmond (1.974), Timmer (1.971), Schmidt (1.976) y Greene (1.980), como algunos de los que han desarrollado estudios de estimaciones de frontera con estas características.

Este método admite la posibilidad de que existan observaciones que se sitúen por encima de la frontera eficiente, algo que el propio concepto de frontera eficiente no admite.

El problema puede resolverse atribuyendo una determinada base estadística al error en los datos y a los efectos externos no medibles. Prior et al. (1.993, pág. 189) recogen la perturbación explícita que añadió Schmidt (1.976), así:

$$Y_i = f(x_i, \beta) + u$$

$$i = 1, \dots, N \quad (7)$$

imponiendo la restricción de que “u” sea menor o igual a cero y tenga una distribución especificada.

Una vez establecida una distribución concreta para el término de la perturbación el problema se podría resolver mediante la aplicación de técnicas de máxima verosimilitud. Desafortunadamente, continúan Prior et al. (1.993), no hay *a priori* buenos argumentos para atribuir a la perturbación, una especificación concreta.

### 3.2.3. Modelo estocástico de estimación de frontera.

La idea básica del modelo estocástico es que el término que representa el error está compuesto de dos partes: un componente simétrico, que representa las variaciones aleatorias de la frontera, capturando el ruido estadístico y los *shocks* aleatorios fuera del control de la unidad productiva, y un segundo componente, no positivo, que mide los efectos del comportamiento ineficiente de la unidad observada en relación con la frontera estocástica. De esta forma, la perturbación está compuesta de dos partes<sup>13</sup>:

- a) Un componente que capta los efectos de la ineficiencia relativa de las observaciones respecto a la frontera eficiente, como hacen las fronteras deterministas y estadísticas.
- b) Un componente que capta los efectos de los errores en la medida de las observaciones, los efectos extremos que están fuera del control de las unidades de decisión y otras ineficiencias estadísticas.

A partir de lo anterior, en este caso se acepta que las desviaciones entre el valor eficiente y el observado pueden deberse a factores que están fuera del control de las entidades evaluadas<sup>14</sup> y no sólo a la ineficiencia con la que se comporta la unidad de decisión. Si mantenemos como forma funcional adecuada la de una función Cobb-Douglas linealizada, la expresión a considerar sería:

<sup>13</sup> Vid. Prior et al. (1.993, pág. 190).

<sup>14</sup> Por ejemplo debido a la falta de homogeneidad de las unidades comparadas.

$$\ln Y_i = \beta_0 + \sum_{k=1}^n \beta_k \ln x_{k_i} + v_i + u_i \quad (8)$$

con la restricción de que  $u_i \leq 0$  y sin someter a “ $v_i$ ” a restricción alguna de signo.

En esta formulación, el error,  $v_i + u_i$ , contiene dos partes. El término “ $v_i$ ” recoge las perturbaciones de carácter estocástico y los *shocks* aleatorios; el segundo componente del término del error, “ $u_i$ ”, equivale en su interpretación al residuo de la frontera determinista, reflejando la situación de ineficiencia en la que puede encontrarse la unidad observada y tomando valores no positivos. Bosch et al. (1.997, pág. 14) afirman que

*“En las aplicaciones de estos modelos se supone que la perturbación estadística sigue una distribución normal, mientras que para el término de ineficiencia se suponen varias distribuciones, como la normal truncada o la exponencial”<sup>15</sup>.*

Por su parte, Cuenca (1.994, pág. 102) afirma que es habitual en cualquier estimación econométrica suponer que “ $v$ ” sigue una distribución normal. Dado que el término de ineficiencia representa siempre una reducción en el *output*, de tal forma que  $u \leq 0$ , el error global definido como  $e = (v + u)$  tendrá una distribución sesgada con media no nula. Para Cuenca, este modelo puede estimarse por mínimos cuadrados ordinarios corregidos o por máxima verosimilitud, tal como se propone a continuación.

Este autor se remite al método propuesto por Aigner, Lovell y Schmidt (1.977). Para distinguir los efectos de la ineficiencia de los fenómenos que son puramente aleatorios, debe determinarse qué parte de la variación de los residuos se explica por la ineficiencia técnica o por fenómenos aleatorios. Así, si suponemos que “ $u$ ” sigue a una distribución semi-normal, la frontera estocástica se estimaría por el método de la máxima verosimilitud.

Para medir la eficiencia técnica de cada unidad necesitaríamos conocer el valor de “ $u$ ”. No obstante, el modelo no proporciona más que una estimación de la media de la variable “ $u$ ” y un residuo  $(v + u)$  para cada observación. No es posible, afirma este autor, estimar la ineficiencia técnica ( $u$ ) para cada unidad de producción separándola de la parte aleatoria ( $v$ ). Sin embargo, una aproximación al concepto que nos interesa se obtendría calculando la esperanza matemática condicionada  $E(u_i/v_i + u_i)$  a pesar de que no es un estimador consistente de  $u_i$ , permitiendo así determinar la eficiencia de cada servicio.

### 3.3. Modelos no paramétricos. El modelo de envolvente de datos (DEA).

#### 3.3.1. Introducción.

Como hemos visto, en esta metodología de análisis no se especifica ninguna forma funcional para la frontera eficiente. Sólo se exigen unas propiedades formales que han de satisfacer los

<sup>15</sup> Estos autores se remiten a Meeusen y Van den Broeck (1.977) : “Efficiency estimation from Cobb-Douglas production functions with composed errors”. *International Economic Review*, vol. 2, pp. 435-444.

puntos del conjunto de producción y que Farrell (1.957) concretó en la hipótesis de libre disponibilidad (o eliminación gratuita) de *inputs* y de *outputs*, convexidad y proporcionalidad. La denominación de Análisis de Envoltente de Datos (DEA) se suele utilizar para aquellos métodos que implican convexidad y calculan la eficiencia mediante técnicas de programación lineal.

Pedraja y Salinas (1.995) siguiendo esta última aproximación, resumen que en el trabajo de Farrell (1.957) se establecieron las siguientes hipótesis:

- Libre disponibilidad de *inputs* y *outputs*.
- Convexidad.
- Rendimientos de escala constantes.

El supuesto de convexidad es habitual en el campo de la Teoría Económica y equivale a suponer que si dos puntos cualesquiera pueden conseguirse en la práctica, también es posible alcanzar un punto que represente su media ponderada.

El supuesto de disponibilidad de *inputs* supone que el *output* no decrece a pesar de que alguno de los *inputs* aumente, siempre que los demás se sigan utilizando en la misma cuantía. Gráficamente, el supuesto se traduce en que la isocuenta no debe tener pendiente positiva en ninguna parte.

Las oportunidades que plantea el DEA son varias:

En primer lugar, permite obtener una medida de la eficiencia alcanzada por unidades o centros gestores, cuya contabilidad interna o analítica no les permite obtener información adecuada sobre el coste de la provisión del bien o servicio del que son responsables. Adicionalmente, permite evaluar la eficiencia de unidades decisoras que producen bienes u ofrecen servicios para los que al no existir mercado, la valoración monetaria de los mismos es muy difícil. En este sentido, puede entenderse que el DEA introduce “*precios virtuales*” que se derivan de la cantidad de *inputs* y *outputs* utilizados y obtenidos, respectivamente, por las unidades decisoras cuya eficiencia relativa pretende determinarse.

Frente a otras técnicas de análisis o frente al análisis tradicional de eficiencia en términos de *outputs* o *inputs* basado en el uso de ratios, y con conclusiones que son necesariamente parciales en el sentido de que ofrecen medidas de eficiencia de costes o de *outputs*, el DEA arrojará una medida de eficiencia global pues, como veremos, incluye en una misma valoración el conjunto de *inputs* y *outputs* que la unidad de decisión utiliza (en el caso de los *inputs*) o logra (en el caso de los *outputs*).

En segundo lugar, el DEA es un punto de partida para el cálculo de las desviaciones entre valores previstos y resultados alcanzados.

En tercer lugar y a partir de lo anterior, el DEA facilita la medición de la eficiencia de los programas públicos, pues pone de manifiesto los problemas en la gestión de los mismos y apunta las necesidades de rediseño de los programas.

La aplicación de la técnica de envolvente será posible en la medida en que las unidades administrativas o centros de responsabilidad comparados (*Decision Making Units* –DMUs–) utilicen el mismo tipo de *inputs* para la producción de los mismos *outputs*.

La razón antes apuntada, por la que la medida de eficiencia derivada del DEA es de carácter global y no parcial, radica en el hecho de que el modelo de envolvente de datos amplía el ratio *output/input* de medida tradicional de eficiencia<sup>16</sup> a un ratio de valores ponderados de *inputs* y *outputs*. Este planteamiento nos permitirá saber si una DMU cualquiera es o no eficiente en el sentido de Pareto.

Para el cálculo de la medida global de eficiencia se aplican técnicas de programación lineal en las que según el problema primal, se maximiza el ratio de eficiencia de una DMU sujeta a la restricción de que el resto de los ratios de eficiencia de las restantes DMUs con las que se compara, no superen la unidad. De esta forma, el rango de valores que el nivel de eficiencia de cualquier DMU está comprendido entre 0 y 1. Según el análisis gráfico del DEA, presentado en las páginas siguientes, las observaciones situadas sobre la frontera eficiente representan aquellas unidades cuyo ratio de eficiencia es igual a 1, mostrando el hecho de ser unidades de eficiencia máxima en relación al conjunto de DMUs.

De la correcta aplicación del modelo DEA podrá obtenerse según García-Valderrama (1.997, pág. 216):

- a) El indicador de eficiencia.
- b) Las holguras que señalan las cantidades de *inputs* y *outputs* a disminuir e incrementar respectivamente.
- c) Las DMUs que se toman como punto de referencia.
- d) Los coeficientes que señalan la importancia de cada indicador en la determinación de la eficiencia.

La información derivada de la aplicación del modelo a una determinada muestra de unidades de decisión aún puede resolver aspectos adicionales. Así, por ejemplo, señala implícitamente los niveles de *outputs* e *inputs* que pueden alcanzarse si el comportamiento de la unidad decisora fuese plenamente eficiente. Además, los resultados del DEA posibilitan un cierto análisis de sensibilidad en cuanto que indican: a) el nivel de servicios que podrían prestarse si se reducen los recursos a disposición de la unidad de decisión<sup>17</sup> y, b) los recursos adicionales que son necesarios para atender un incremento de demanda de los servicios que provisiona una determinada DMU.

---

<sup>16</sup> Vid. las definiciones dadas en el Capítulo I.

<sup>17</sup> Este resultado adquiere interés para el caso español pues, como se señaló en el Capítulo I, en el intento de aplicar al proceso presupuestario la filosofía del PBO, se pedía a las oficinas de contabilidad y presupuesto de los diferentes departamentos de gasto, que señalaran los niveles de *outputs* alcanzables con dotaciones presupuestarias superiores a las del ejercicio anterior, idénticas e inferiores.

En resumen, la ventaja más significativa del DEA según Pina y Torres (1.994, pág. 125), reside en que<sup>18</sup>

*“proporciona un indicador sintético de eficiencia relativa a partir del estudio comparado de la proporción observada de inputs y outputs que presenta cada organización a evaluar, dónde intervienen múltiples outputs e inputs interrelacionados entre sí, y en la que se desconoce su nivel de participación de cada input en la obtención de los mencionados outputs, no siendo, por tanto, necesario conocer o definir la función de producción”.*

### 3.3.2. Representación gráfica del análisis de frontera.

Desarrollamos ahora el análisis gráfico del DEA. En la Figura 7.1,  $X_1$  y  $X_2$  son los inputs utilizados en la producción de un único output,  $Y$ , la curva II es la isocuanta unitaria<sup>19</sup>, la cual representa las combinaciones de los inputs mínimas, que resultan necesarias desde el punto de vista técnico para obtener una unidad de  $Y$ .

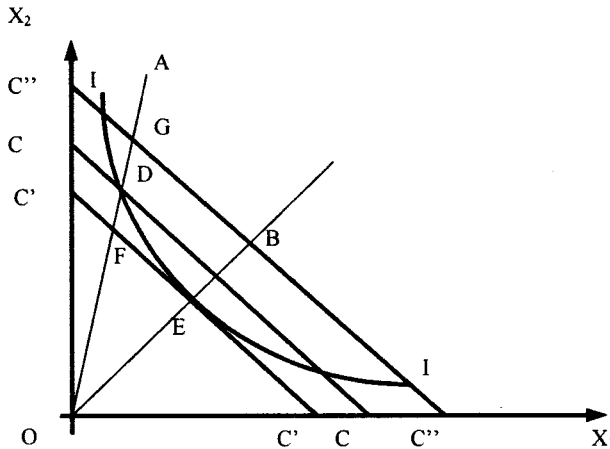


FIGURA 7.1

<sup>18</sup> Vid. Pina, V. y Torres, L. (1.994): “La determinación del output en el Análisis de Eficiencia de las Entidades de Servicios no Lucrativas: algunas experiencias españolas de estimación”. Incluido en la Colección de Ponencias presentadas a la I Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable. ASEPUC. Granada, septiembre.

<sup>19</sup> El trabajo de Farrell también analiza el caso de dos inputs y un sólo output. La función frontera se expresaría:

$$y = f(x_1, x_2)$$

con la condición impuesta por los rendimientos constantes a escala de que

$$f(x_1/y, x_2/y) = 1$$

Estos supuestos restrictivos, como señalan Prior et al. (1.993, pág. 182), permiten resumir toda la tecnología en una sólo isocuanta denominada “isocuanta unitaria”, que permite medir la eficiencia productiva de cada observación en relación al conjunto estándar de la isocuanta eficiente.

Siguiendo la explicación de Bosch et al. (1.995, págs. 152 y 153), dados los precios relativos de los *inputs* en el mercado, las rectas CC y C'C' son dos rectas isocostes asociadas a dos puntos de la isocuanta alcanzados con tecnología de producción diferenciadas y representadas en la Figura por los vectores OA y OB.

Con la tecnología OA, el punto D puede caracterizarse como eficiente en sentido técnico pues se encuentra sobre la isocuanta unitaria II. Combinaciones sobre la línea OA por debajo del punto D no permitirán alcanzar la producción de una unidad de Y. Las combinaciones que se sitúan por encima de D (como es el caso del punto G), implican un despilfarro de recursos y son, por tanto, ineficiente pues se podría haberse conseguido el mismo nivel de *output* con un menor nivel de coste, representando ese menor coste por un punto de la isocoste C'C'. El punto B, situado sobre la isocoste más alta C''C'' supone incurrir en un mayor coste sin aumentar el nivel de producción de Y, por tanto, las combinaciones situadas por encima de D son ineficientes.

Habría que matizar lo expuesto afirmando que el punto D no es eficiente en sentido asignativo aunque sí eficiente desde el punto de vista técnico. La recta CC es secante a la curva unitaria II, lo que pone de manifiesto que es posible encontrar una tecnología de producción que exija una combinación de factores  $X_1$  y  $X_2$  asociados al nivel de producción de la isocuanta unitaria II y pertenecientes, a su vez, a una isocoste más próxima al origen de coordenadas. El vector OB representa esa tecnología alternativa, siendo su punto E el punto donde se alcanza tanto la eficiencia técnica como la asignativa.

El análisis de envolvente de datos fue desarrollado como veremos, por Charnes, Cooper y Rhodes (1.978) a partir del trabajo de Farrell (1.957). En este análisis, las medidas de eficiencia se obtienen como soluciones de programas lineales apropiadamente definidos. Las medidas de eficiencia sugeridas por Farrell en su trabajo seminal son medidas denominadas *radiales*, en el sentido de que se realizan a lo largo de un radio que se extiende en el espacio de los *inputs* (o *outputs*), desde el origen de coordenadas hasta el punto representativo de la unidad productiva objeto de estudio.

En el gráfico anterior, Bosch et al. (1.995, págs. 155 y 156) señalan que al haberse definido como eficientes en sentido técnico a todos los puntos situados sobre la isocuanta unitaria, la forma de valorar la eficiencia técnica de cualquiera de las unidades productivas representadas será relacionar su posición con alguna de las situadas en la frontera. En el enfoque radial realizado en el trabajo de Farrell eso significa calcular el ratio entre la longitud del segmento comprendido entre el origen de coordenadas y el punto eficiente (situado sobre la isocuanta frontera), y la del segmento que une el origen de coordenadas y la situación efectiva de la unidad analizada siempre a lo largo de un mismo radio que representa la tecnología utilizada. En la Figura 7.1, la eficiencia técnica de la unidad que opera en el punto G viene definida por el cociente OD/OG. Dado que el punto D es eficiente, su ratio relevante es  $OD/OD = 1$ , lo que implica que éste es el valor máximo que se puede alcanzar, o lo que es lo mismo, cuanto más próximo a la unidad se encuentre el valor corres-

pondiente a la unidad analizada, más eficiente (o menos ineficiente) resultará su comportamiento, lo que puede ser interpretado en términos de porcentaje sobre la situación más eficiente.

Alternativamente, hemos definido como asignativamente eficiente aquel punto que además de estar situado en la isocuanta, lo está en la isocoste más baja posible; este es el punto E de la Figura 7.1. De ahí que la medida de la (in)eficiencia asignativa deba poner la situación de la unidad a analizar en relación con este un punto de la isocoste más baja. Nuevamente, en el sentido radial que hemos definido ello supone calcular el cociente entre el segmento comprendido entre el origen de coordenadas y el punto de corte de nuestro radio con la isocoste óptima y el segmento que va desde el origen de coordenadas a la situación efectiva de la unidad analizada. En la Figura 7.1, la unidad que se sitúa en el punto D había sido catalogada como una unidad eficiente desde el punto de vista técnico, pero ineficiente si lo que se analiza es la eficiencia asignativa. La medida de su (in)eficiencia asignativa, en los términos antes expresados sería  $OF/OD$  ya que F es el punto situado en la isocoste óptima y además, está sobre el mismo radio vector que OD. Como en el caso anterior, el valor correspondiente al punto eficiente (E) es  $OE/OE = 1$ , es decir, cuanto más próximo se encuentre a la unidad, más eficiente, ahora en sentido asignativo, será el comportamiento de la unidad productiva analizada.

Finalmente, y de nuevo en términos de Farrell, la eficiencia total puede ser definida como una combinación de la eficiencia técnica y la eficiencia asignativa, de modo que, por ejemplo la eficiencia total en el punto G vendría dada por

$$\frac{OD}{OG} \frac{OF}{OD} = \frac{OF}{OG}$$

donde  $OD/OG$  es la eficiencia técnica y  $OF/OD$  la eficiencia asignativa.

En la Figura 7.2 se representa la localización de seis unidades productivas denotadas por A, B, C, D, E y F, que producen un *output* "Y" mediante dos *inputs* que denominados  $X_1$  y  $X_2$ . Debido a que no conocemos el contorno particular de la curva isocuanta unitaria que actúa como función frontera, no podemos determinar *a priori* si las seis unidades descritas son o no eficientes. No obstante, si se supone que la frontera cumple las tres condiciones impuestas por Farrell (1.957): libre disponibilidad de *inputs* y *outputs* (cada unidad puede producir menos *output* con la misma cantidad de *input*, o el mismo *output* con una cantidad



de *input* mayor), tecnología con rendimientos constantes a escala y convexidad del conjunto aceptable de combinaciones *input-output*, puede derivarse que las unidades E y F se comportan ineficientemente.

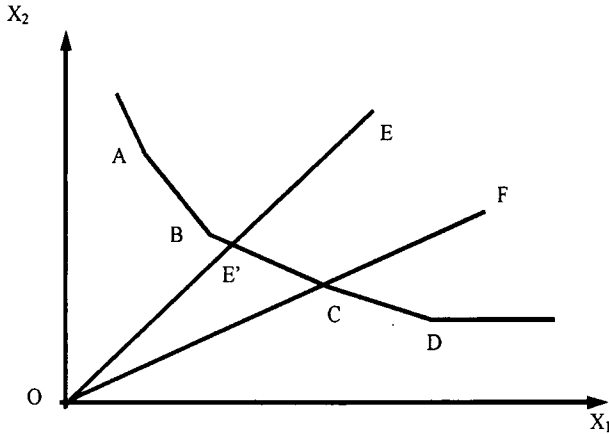


FIGURA 7.2

En términos comparativos, la unidad E en su producción utiliza más cantidad de  $X_1$  y  $X_2$  que la unidad B para producir lo mismo y F emplea también más cantidad de los dos *inputs* que C y que D. Por ello, aunque no puede afirmarse que A, B, C y D sean eficientes, sí se puede afirmar que E y F no lo son. Si unimos con segmentos los puntos A, B, C y D del gráfico, correspondientes a las observaciones cuya ineficiencia no está clara, tendremos una aproximación lineal a la isocuanta que cumple las tres restricciones impuestas. De hecho, la frontera definida por estos segmentos cumple las condiciones de que la pendiente es siempre no positiva y no deja ninguna unidad por debajo de ella, de modo que actúa como envolvente de todas las unidades, separando las eficientes de las ineficientes.

De esta forma, la eficiencia de la unidad F en la Figura 7.2 viene definida por el cociente  $OC/OF$  dado que la unidad "eficiente" de referencia para dicha unidad es C, situada en la isocuanta. Por su parte, la eficiencia de la unidad E es  $OE'/OE$  puesto que en este caso, dada la restricción de convexidad, el punto eficiente de referencia es E' situado en el segmento entre los puntos B y C y definido como combinación lineal de ambos.

Alternativamente, la Figura 7.3 nos muestra una frontera calculada sobre los mismos datos a través de la técnica "Free Disposal Hull" (FDH), definida como método más flexible que el DEA al no exigir el supuesto de convexidad.

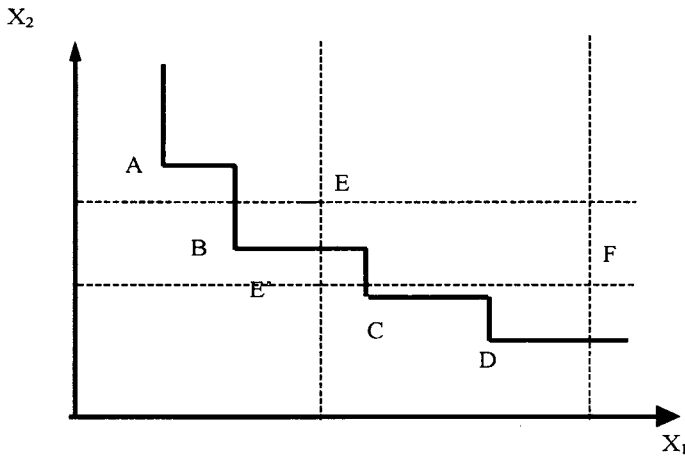


FIGURA 7.3

Como se ha señalado, la diferencia esencial con la isocuanta frontera calculada a través del DEA es que en este caso la frontera tiene forma de escalera, al no requerirse la condición de convexidad. De este modo, en nuestro ejemplo de dos *inputs* y un *output* serán declaradas ineficientes únicamente aquellas observaciones que utilicen estrictamente más cantidad de ambos *inputs* para obtener el mismo *output*. Por lo tanto, la frontera tiene la forma de escalera que se muestra en la Figura 7.3. Se puede observar que sobre las seis observaciones analizadas, no existe variación alguna respecto a las unidades declaradas eficientes o ineficientes por el método de envolvente de datos. En efecto, la unidad E está “dominada” (es ineficiente respecto a) por la unidad B que produce con menor cantidad de ambos *inputs*, no así por A (que utiliza más  $X_2$ ), ni por C (que emplea más  $X_1$ ). Por su parte, la unidad F aparece dominada por C y D. Como se ve, y esta es otra ventaja de esta aproximación interesante desde el punto de vista de su aplicación a la gestión pública, la unidad de referencia, a efectos de caracterizar como ineficiente la producción de otra unidad, es *siempre* una unidad *real*, es decir, una unidad que opera en la práctica y que por lo tanto es observable a efectos de comparación.

La Figura 7.3 muestra cómo la técnica FDH, que algunos consideran un caso particular del DEA, es menos exigente que el DEA, tal y como lo definimos anteriormente.

En efecto, representando ambas fronteras en la Figura 7.4 (la envolvente de trazos menos gruesos es la obtención por el DEA tradicional y la que tiene forma de escalera la calculada mediante el FDH), vemos cómo la unidad G sería considerada ineficiente por el primer método (está por encima de la frontera) y sin embargo sería eficiente para el segundo (generaría un nuevo escalón en la frontera, representado por los dos segmentos punteados). La razón es la ausencia del requisito de convexidad. Con el DEA la observación G sería

dominada por una combinación lineal de B y C. Sin embargo, B utiliza más cantidad del factor  $X_2$  y C, más de  $X_1$ , por lo que el FDH declarará eficiente la unidad G. Por lo tanto, el FDH limita al máximo las exigencias de tipo tecnológico, por lo que cualquier unidad declarada ineficiente por esta técnica, lo será con seguridad para cualquier otra. Este último ejemplo pone de manifiesto, sin embargo, un inconveniente adicional de la técnica FDH, cual es su extrema sensibilidad al número de observaciones tenidas en cuenta en el análisis. En efecto, al aumentar el número de *inputs* o de *outputs*, se reduce la posibilidad de que una unidad sea dominada por otras y por lo tanto aumenta la probabilidad de ser declarada eficiente, haciendo por consiguiente relativamente más importante en relación al DEA el problema de las observaciones extremas.

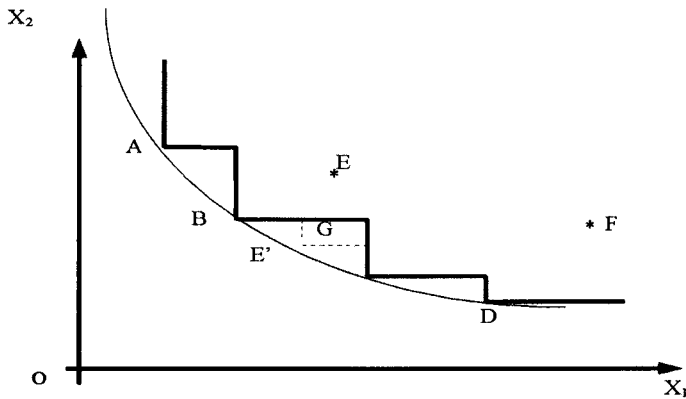


FIGURA 7.4

### 3.3.3. La formulación matemática del método de envolvente de datos.

Para la formulación matemática del modelo, Pedraja y Salinas (1.994, pág. 120) consideran un conjunto de "n" unidades de decisión homogéneas DMUs cuya eficiencia es objeto de evaluación. Estos autores suponen la existencia de "m" *inputs* y "s" *outputs* o resultados. Cada unidad de decisión -DMU<sub>j</sub>- puede caracterizarse por un vector de *inputs*  $X_j$  (vector) =  $(x_{1j}, x_{2j}, \dots, x_{mj})$  y un vector de *outputs*  $Y_j$  (vector) =  $(y_{1j}, y_{2j}, \dots, y_{sj})$ .

A partir de aquí, la eficiencia con la que se comporta una determinada unidad pública, DMU<sub>o</sub>, se determina mediante comparación de la misma con una combinación lineal de otras DMUs que producen al menos tanto como la DMU<sub>o</sub> en cada una de las "s" dimensiones del *output* de ésta unidad. La combinación lineal de las DMUs conforma lo que se denomina *grupo de comparación*.

Se puede suponer un grupo de comparación obtenido a partir de las DMUs y que se representa por el vector  $\lambda = (\lambda_1, \lambda_2, \dots, \lambda_n)$ . Particularmente, el interés se centra en los grupos de comparación que satisfacen la condición de que su vector de *output* en todas sus dimensiones (*s*) alcance valores que no sean inferiores a los del vector de *output* de la unidad observada -DMU<sub>o</sub>-.

Esta condición se puede formular escribiendo la combinación lineal que constituye el grupo de comparación en forma de desigualdad:

$$\sum_{j=1}^n y_{rj} \lambda_j \geq y_{r0} \quad (9)$$

$r= 1, \dots, s.$

De todos los grupos de comparación que satisfacen la desigualdad anterior, habrá que buscar aquel que realice el mejor uso de los “*m*” *inputs* que integran su vector de *inputs*. Este proceso se realiza determinando el valor de  $\theta_0$  que satisface:

$$\sum_{j=1}^n x_{ij} \lambda_j \leq \theta_0 x_{i0} \quad (10)$$

$i= 1, \dots, m.$

donde  $\theta_0$  es la fracción de los *inputs* de DMU<sub>o</sub> que utiliza el grupo de comportamiento en las *m*-dimensiones del *input*. Es lógico pensar que habrá un grupo de comparación que hará mínimo el valor  $\theta_0$ ; ese grupo de comparación será el grupo de comparación eficiente. El valor mínimo  $\theta_0^*$  es la medida de la eficiencia técnica de la unidad observada DMU<sub>o</sub>. Por su parte, el vector de las ponderaciones óptimas  $\lambda$  proporciona los pesos asignados a cada DMU que forma el grupo de comparación eficiente.

La formulación del argumento anterior como un problema de programación lineal se realiza señalando como las  $n + 1$  variables a ser determinadas,  $\lambda$  y  $\theta_0$ , pudiéndose escribir el programa como:

Programa 1 : Min.  $\theta_0$

$$s.a. \sum_{j=1}^n x_{ij} \lambda_j - x_{i0} \theta_0 \leq 0 \quad (11)$$

$i=1, \dots, m.$

$$\sum_{j=1}^n y_{rj} \lambda_j \geq y_{r0}$$

$$r=1, \dots, s.$$

obligando a que  $\theta_0, \lambda_j \geq 0, j = 1, \dots, n$ .

Interpretando la formulación matemática, el programa lineal busca aquella combinación de unidades de decisión (DMUs) cuyo *output* alcanza como mínimo el valor del *output* de la unidad evaluada –DMU<sub>0</sub>– pero que como máximo, consume una fracción  $\theta^*$  de cada uno de los *inputs* que utiliza DMU<sub>0</sub>.

El programa 1 tiene lógicamente su programa dual asociado que puede escribirse como:

$$\begin{aligned} &Max \sum_{r=1}^s u_r y_{r0} \\ &s.a. \sum_{j=1}^m v_i x_{i0} = 1 \\ &\sum_{r=1}^s u_r y_{rj} - \sum_{i=1}^m v_i x_{ij} \leq 0 \\ &j=1, \dots, n \end{aligned} \quad (12)$$

siendo  $v_i, u_r \geq 0$ , las variables asociadas a la restricción del *input* “i” y la restricción del *output* “r” en el primal.

El problema planteado admite un tratamiento en forma fraccional. La presentación fraccional del problema está asociada a los trabajos de Charnes, Cooper y Rhodes (1.978 y 1.979) cuyo objetivo, al plantear el modelo DEA de esta forma, era calcular la eficiencia en las entidades públicas sin fines de lucro. La importancia de los trabajos de Charnes, Cooper y Rhodes hizo que en la literatura especializada que ha aparecido con posterioridad, se haga referencia a esta metodología particular del DEA como CCR. La formulación es la siguiente:

$$\max_{(u,v)} h_0 = \frac{\sum_{r=1}^s u_r y_{r0}}{\sum_{i=1}^m v_i x_{i0}} \quad (13)$$

$$s.a. \frac{\sum_{r=1}^s u_r y_{rj}}{\sum_{i=1}^m v_i x_{ij}} \leq 1$$

$$u_r, v_i \geq 0$$

$$j=1, \dots, n$$

$$i=1, \dots, m$$

$$r=1, \dots, s$$

siendo  $y_{rj}$ ,  $x_{ij}$ , respectivamente, los valores observados de los *outputs* e *inputs* de la DMU "j". En la formulación CCR del problema,  $y_{r0}$  y  $x_{i0}$  son los valores de los *outputs* e *inputs* de la unidad de decisión cuya eficiencia se evalúa (DMU<sub>0</sub>). Las variables de ponderación o soluciones del modelo serían  $u_r$  y  $v_i$ .

Las variables  $v_i$  y  $u_r$  pueden ser consideradas como "precios" (ponderaciones) que maximizan el valor de los *outputs* de la DMU<sub>0</sub> con respecto al "coste" de sus *inputs*, es decir, maximizan una suma ponderada de *inputs*, con la restricción de que utilizando esas mismas ponderaciones (que serán distintas según la DMU analizada) ninguna otra DMU debería obtener un ratio *output/input* mayor que uno (que es la eficiencia máxima). El método respeta la elección de *inputs* y *outputs* realizada por cada DMU y trata de encontrar el conjunto de ponderaciones más favorable.

La optimización planteada en forma fraccional da como resultados un conjunto de valores positivos, o nulos,  $u^*$  y  $v^*$  que darán lugar a un valor óptimo  $h^*=1$  únicamente si la unidad de decisión evaluada (DMU<sub>0</sub>) es eficiente frente a las  $n-1$  restantes. De esta forma, el rango de valores de la función objetivo  $h_0$  está comprendido entre 0 y 1 tal y como quedó descrito en la introducción del método DEA.

Según Cuenca (1.994, pág. 94) este problema no lineal puede transformarse en otro lineal más operativo:

$$\begin{aligned} \text{Max} \quad z_0 &= \sum_r^s \mu_r y_{r0} \\ \text{s.a.} \quad \sum_i^m v_i x_{i0} &= 1 \\ \sum_r^s \mu_r u_{rj} - \sum_i^j v_i x_{ij} &\leq 0 \end{aligned} \quad (14)$$

$$\begin{aligned}
 j &= 1 \dots n \\
 \mu_r &\geq 0 \\
 r &= 1 \dots s \\
 v_i &\geq 0 \\
 i &= 1 \dots m
 \end{aligned}$$

notando ahora la función objetivo por  $Z_0$  y siendo " $\mu$ " la ponderación del *output*.

Para este autor, la resolución de este problema para cada una de las unidades de producción investigadas, suministra una medida de su eficacia técnica relativa expresada en tanto por uno, suponiendo rendimientos de escala constantes.

El problema de optimización linealizado admite la formulación de su dual de forma que matemáticamente podemos escribir lo siguiente, (García-Valderrama, 1.997, pág. 217)

$$\begin{aligned}
 \text{Min} \quad & w_0 - \varepsilon \left[ \sum_{i=1}^m s_i + \sum_{r=1}^s s_r \right] \\
 \text{s.a.} \quad & w_0 x_{i0} - \sum_{j=1}^n x_{rj} \lambda_j - s_i = 0 \\
 & \sum_{j=1}^n y_{rj} \lambda_j - s_r = y_{r0} \\
 & r = 1, \dots, s \\
 & i = 1, \dots, m \\
 & \lambda_j, s_i, s_r \geq 0 \quad \forall i, j, r
 \end{aligned} \tag{15}$$

La resolución del problema ofrece como soluciones  $W_0^*$ ,  $s_i^*$ ,  $s_r^*$  y  $\lambda_j$ . La interpretación de las soluciones es la siguiente,  $s_r^*$  según la segunda restricción de (15) muestra los valores obtenidos para las holguras correspondientes a las desigualdades entre los *outputs*; análogamente y según la primera restricción de (15)  $s_i^*$  muestra los valores que corresponden a los valores de los *inputs*. En la resolución del problema dual linealizado, la unidad es eficiente si las variables de holgura se anulan y  $W_0^* = 1$ , lo que estaría de acuerdo con el con-

cepto de eficiencia de Pareto sobre el que está basado el DEA. Por su parte, la variable "ε" asignará un valor por cada nivel de ineficiencia residual.

Los valores de los *inputs* y *outputs* que definirán los niveles de eficiencia serán:

$$\hat{x}_{io} = W_o^* x_{io} - s_i^* \quad (16)$$

$$\hat{Y}_{ro} = y_{ro} + s_r^* \quad (17)$$

$W_o^*$  en la ecuación (16) muestra el nivel de *inputs* que deberá utilizar la unidad evaluada. La ecuación (17) muestra el nivel de *outputs* conseguidos cuando la unidad evaluada utiliza el nivel de *inputs* de la ecuación anterior.

Cabría señalar ahora que el programa 1, formulado por Pedraja y Salinas (1.994) pretende, como se ha visto, calcular la eficiencia en términos de *inputs*; también sería posible formular el programa lineal que corresponda al cálculo de la eficiencia en términos del *output*. En la formulación del citado problema, los *inputs* se considerarían dados y se buscaría el grupo de comparación que maximizase el valor de los *outputs* superior a la restricción de no utilizar una cantidad de *inputs* superior que la utilizada por la unidad de decisión que se observa, así.

Max.  $h_o$

Max.  $h_o$

$$s.a. \sum_{j=1}^n x_{ij} \lambda_j \leq x_{i0}$$

$$\sum_{j=1}^n y_{rj} \lambda_j - y_{r0} Z_0 \geq 0$$

$$i=1,\dots,m; \quad r=1,\dots,s; \quad j=1,\dots,n; \quad Z_0, \lambda_j \geq 0. \quad (18)$$

Una formulación particular de los programas lineales en los que toma cuerpo el análisis de envolvente de datos, es la que realizan Ali y Seiford (1.993). Según estos autores, la



eficiencia de una unidad  $O$  en términos de minimización de *inputs* consumidos y con el supuesto de que existen rendimientos a escala constantes, vendrá dada por el valor  $\theta_0$  de la solución al problema de programación lineal formulado en los siguientes términos:

Min.  $\theta_0$ .

$$s.a. \sum_{j=1}^n \lambda_j y_{rj} - \delta_r = y_o$$

$$\sum_{j=1}^n \lambda_j x_{ij} + e_i = \theta_0 x_{io}$$

$$r=1, \dots, s; \quad i=1, \dots, m; \quad j=1, \dots, n; \quad \lambda_j, e_i, \delta_r \geq 0. \quad (19)$$

teniendo los vectores  $X$  e  $Y$  la misma significación que en el programa 1, esto es, vector de *inputs* y vector de *outputs*, respectivamente.

### 3.3.4. Restricciones tecnológicas y aplicabilidad de la medida de eficiencia del DEA.

García-Valderrama (1.997, pág. 217) y (1.996, págs. 89 y ss.) pone de manifiesto que una de las principales críticas al modelo de Charnes, Cooper y Rhodes (1.978) fue el cálculo de la eficiencia bajo la restricción tecnológica de unos rendimientos a escala constantes.

Para salvar esta deficiencia Banker, Charnes y Cooper (1.984)<sup>21</sup> abandonaron este supuesto, añadiendo (15) a la restricción:

$$\sum_{j=1}^n \lambda_j = 1 \quad (20)$$

La restricción adicional permite que las unidades evaluadas puedan ser comparadas con aquellas que operan a una escala similar. Tras esta modificación es posible distinguir entre eficiencia técnica pura (la que toma en cuenta la nueva restricción) y la eficiencia a escala, calculada a partir de la función objetivo de (15).

El problema primal del modelo de Banker, Charnes y Cooper (1.984) puede formularse como sigue:

<sup>21</sup> Estos autores definen una metodología que suele aparecer abreviadamente como BCC.

$$\begin{aligned}
 \text{Max} \quad & h_o = \sum_{r=1}^s u_r y_{rj} + u_o \\
 \text{s.a.} \quad & \sum_{i=1}^m v_i x_{ij} = 1 \\
 & \sum_{r=1}^s u_r y_{rj} - \sum_{i=1}^m v_i x_{ij} + u_o \leq 0
 \end{aligned} \tag{21}$$

$u \geq 0, v \geq 0$ ;  $u_o$  sin restricción en el signo.

Si se toman en cuenta las variables de holgura y el modelo se orienta hacia los *outputs* logrados por la unidad evaluada, el problema de optimización puede plantearse de la siguiente forma:

$$\begin{aligned}
 \text{Max} \quad & Z_o + \varepsilon \left[ \sum_{i=1}^m s_i + \sum_{r=1}^s s_r \right] \\
 \text{s.a.} \quad & \sum_{j=1}^n y_{rj} \lambda_j s_r = y_{ro} Z_o \\
 & \sum_{j=1}^n x_{ij} \lambda_j - s_i = x_{io} \\
 & r = 1, \dots, s \\
 & i = 1, \dots, m \\
 & \lambda_j, s_i, s_r \geq 0 \quad \forall i, j, r
 \end{aligned} \tag{22}$$

Los valores eficientes de *inputs* y *outputs* serían:

$$\hat{x}_{io} = x_{io} - s_i^* \tag{23}$$

$$\hat{y}_{io} = Z_o y_{ro} + s_r^* \tag{24}$$

Adicionalmente, si se considera la restricción que permite la existencia de rendimientos variables a escala, podría medirse la divergencia entre la escala actual y la más productiva. Con estas consideraciones, la DMU analizada sólo sería eficiente en el sentido de Pareto si  $h_o^* = W_o^* = 1$  y todas las variables de holgura se anulan.

### 3.3.5. La factibilidad del modelo.

En el acercamiento introductorio al modelo DEA se han presentado como avales algunas de las virtudes más importantes de este tipo de análisis de frontera no paramétrico. No estaría de más reparar en alguno de esos activos sin perjuicio de referirnos posteriormente a sus limitaciones.

Frente a análisis tradicionales de eficiencia que consideran sólo un *input* y un *output*, el DEA admite la utilización de múltiples recursos por cada DMU y la obtención de diversos resultados, situación ésta que se acerca a la realidad de las actividades de las instituciones sin fines de lucro en general y de las AA.PP. en particular.

La incertidumbre existente en torno a los factores tecnológicos condicionantes de la actividad de las instituciones públicas, hace muy difícil determinar *a priori* una estructura funcional definida de la que se pueda desprender una frontera de eficiencia inequívoca.

Adicionalmente, el método de envolvente de datos permite medir la eficiencia sin necesidad de tener implantada una contabilidad analítica. A lo largo de este trabajo hemos hecho referencia a cómo en ausencia de precios de mercado, la información proporcionada por la contabilidad analítica era de extraordinaria importancia. Sin embargo, también pusimos de manifiesto en el Capítulo V las dificultades a las que había de enfrentarse la contabilidad analítica en su implantación en España.

La factibilidad del DEA no es inmediata. En primer lugar, los evaluadores han de decidir el número de *inputs* y *outputs* a introducir en el análisis, pues si bien en un principio sería razonable incluir cuantos consideren oportunos los gestores de las DMUs, en la práctica podrían aparecer problemas de discriminación entre diferentes unidades de decisión dado que no todas pueden tener acceso al conjunto de variables consideradas.

En segundo lugar, si se atiende a la relevancia de las variables a fin de que sea esta característica la que decida sobre su inclusión o no en el estudio, autores como Banker (1.992) recomiendan la utilización de técnicas auxiliares como el análisis de correlación para resolver el problema.

Finalmente, y una vez se han elegido las variables a introducir en el modelo DEA, hay que establecer claramente las variables que representan *inputs* y cuáles representan *outputs* ya que algunas de estas se prestan a un carácter doble. García-Valderrama (1.996, pág. 105) señala que en general, la elección se realiza a través de paneles de expertos o por consenso entre los gestores, o bien a través del análisis de regresión.

### 3.3.6. Limitaciones a la técnica de envolvente de datos.

En primer lugar habría que admitir con Cuenca (1.994), que los diferentes niveles de presencia de un determinado servicio público pueden no ser resultado de una gestión ineficiente sino simplemente mostrar las preferencias de los ciudadanos por el mismo<sup>22</sup>.

Pedraja y Salinas (1.995, pág. 91) señalan que<sup>23</sup>

*“Como nos recuerda Nunamaker (1.985), el número de unidades eficientes y los indicadores de eficiencia son muy sensibles a las dimensiones libres que resten, es decir, a la diferencia entre las unidades productivas ( $n$ ) y la suma de inputs y outputs ( $m+s$ ). A medida que incorporamos nuevas variables, debido a la flexibilidad del modelo DEA, aumenta la oportunidad de que cada unidad sea considerada eficiente”.*

Los mismos autores subrayan<sup>24</sup> que debido a la excesiva flexibilidad del DEA, flexibilidad que llega incluso a permitir asignar ponderaciones nulas a algunos *inputs*, podría ocurrir que la eficiencia fuese evaluada a partir de un único *input*. De esta forma estiman que parece conveniente realizar algunas consideraciones sobre las ponderaciones generadas por el propio modelo con el fin de que el examen de la eficiencia técnica se mantenga dentro de un ámbito de homogeneidad que resulte consistente con la información de la que se dispone. De esta forma, en primer lugar, debería evitarse que las unidades eficientes lo sean por su actuación en una única dimensión, con independencia de su comportamiento en las restantes dimensiones, así como que se renuncie a la valoración en cualquier dimensión.

Efectivamente, entre las variables utilizadas en la medición de la eficiencia a través del DEA se encuentran las ponderaciones  $u_r$  y  $v_i$  empleadas en la optimización de las funciones objetivo, estas ponderaciones son los precios virtuales a los que nos referíamos en la introducción al modelo de envolvente.

Como señalan Pedraja y Salinas (1.995) la gran flexibilidad asociada al valor de estas ponderaciones constituye una seria limitación al rigor evaluativo del modelo.

<sup>22</sup> El trabajo de Cuenca (1.994) junto con el de Vilardell (1.988), son los pioneros en la aplicación de las técnicas de evaluación a los servicios públicos locales.

<sup>23</sup> Estos autores, en la nota 23 se remiten al trabajo de Banker, Charnes, Swarts y Thomas (1.989): “An introduction to Data Envelopment Analysis with some of their models and its uses”. *Research in Governmental and nonprofit accountig*. Vol. 5, pp. 125-163. El trabajo de Nunamaker al que se refieren es “Using Data Envolment Analisys to measure the efficiency of non profit organizations: A critical evaluation”. *Managerial and decision economics*, vol. 6, nº 1, pp. 50-58.

<sup>24</sup> Vid. Pedraja y Salinas (1.995, pág. 93), estos autores se remiten a Pedraja, Salinas y Smith (1.995): “La restricción de las ponderaciones en el análisis de envolvente de datos: Una fórmula para mejorar la evaluación de la eficiencia”. *Investigaciones Económicas (Segunda época)* 1.994. nº 1.994, Vol. XVIII, pp. 365-380.

García-Valderrama (1.996 y 1.997) recoge las aportaciones de los autores que han tratado de subsanar este problema. Particularmente se refiere al trabajo de Beasley (1.990) en el que se asignan límites o restricciones a estas ponderaciones, y al trabajo de Dyson y Thanassoulis (1.988) según el cual, los límites establecidos están recomendados por los propios gestores. García-Valderrama es favorable a la introducción de restricciones elaboradas previamente por los gestores y coherentes con el plan de objetivos de la unidad decisora.

Por su parte, Pina y Torres (1.996, pág. 45) señalan que la utilidad de la información que proporciona el modelo DEA es más limitada que la que pueda obtenerse de una auditoría operativa que se realice correctamente, pues el DEA informa sobre los focos potenciales de ineficiencia, pero en cambio no determina qué aspectos concretos de la gestión provocan la ineficiencia, ni señala cómo deberían organizarse los mismos para mejorar la eficiencia global de la entidad.

### 3.3.7. Las posibilidades del DEA como instrumento de evaluación de la eficiencia del sector público.

García-Valderrama (1.996, pág. 129) resume en seis las posibilidades que ofrece el DEA como instrumento de control de la gestión de las instituciones del sector público. En su opinión el DEA permite:

1. Usar unidades de referencia, con base en las cuales se puede comparar la eficiencia conseguida por el resto de las unidades que componen la organización.
2. Identificar el conjunto de prácticas operativas llevadas a cabo, con el fin de modificarlas y mejorarlas.
3. Visualizar la consecución de objetivos.
4. Identificar el conjunto de estrategias eficientes.
5. Controlar la eficiencia a lo largo de los periodos elegidos en el control.
6. Instrumentar la asignación de recursos.

Veremos ahora con mayor profundidad estas posibilidades que el método de envolvente presenta como instrumento de evaluación de la gestión del sector público.

#### 3.3.7.1. Las unidades de decisión de referencia.

Como tuvimos oportunidad de ver en la representación gráfica del método de envolvente de datos, las unidades ineficientes se caracterizan por no pertenecer al contorno de la función frontera. Identificadas las unidades eficientes y las ineficientes, el modelo permite a través de los cálculos de frecuencia de aparición de una unidad eficiente en el conjunto de referencia de las unidades ineficientes, afirmar que esa unidad es legítimamente eficiente.

A fin de identificar las unidades eficientes, Bosch et al. (1.997, pág. 17) utilizan tres métodos: El número de veces en que una unidad eficiente aparece en el grupo de referencia de las unidades ineficientes, la matriz de eficiencias cruzadas y los índices de supereficiencia<sup>25</sup>.

Con respecto al primero de los métodos (la frecuencia con la que las unidades eficientes aparecen en el grupo de referencia de las ineficientes), si el número es elevado se interpreta que la unidad evaluada es genuinamente eficiente con respecto a buen número de unidades, en caso de que el número de veces en el que la unidad aparece en el grupo de eficiencia de otras sea reducido, su eficiencia será sospechosa<sup>26</sup>.

El segundo de los métodos utilizados por Bosch et al (1.997), –el cálculo de una matriz de eficiencias cruzadas–, supone la construcción de una matriz a partir de los índices de eficiencia que cada unidad obtendría en el caso de haber sido evaluada aplicando las ponderaciones utilizadas por el resto de las unidades<sup>27</sup>. A partir de lo establecido por Boussofiane et al. (1.991), Bosch et al. (1.997, pág 17) señalan que si una unidad eficiente obtiene índices de eficiencia bajos al aplicar las ponderaciones de las restantes unidades, el cálculo de su eficiencia se habrá basado en un conjunto de ponderaciones atípicas distintas de las empleadas por las demás unidades; en caso contrario, la unidad será genuinamente eficiente.

Finalmente, se aplicaría el cálculo de los índices de supereficiencia propuestos por Andersen y Petersen (1.993). A diferencia de lo que ocurre en el modelo tradicional de envolvente de datos, este modelo elimina la restricción de exigir que el índice de eficiencia de la unidad que se evalúa tenga que ser igual o menor que uno. Así, cada una de las unidades evaluadas como eficientes en el modelo DEA tradicional obtendrán índices de eficiencia iguales o mayores que uno, siendo posible establecer una ordenación jerárquica de los mismos.

### 3.3.7.2. El DEA como instrumento de diagnóstico.

Establecidos los objetivos de una unidad de decisión, el DEA permite evaluar el grado de realización de los mismos. Esta evaluación de resultados puede ser utilizada por los gestores de los diferentes departamentos para determinar los puntos fuertes y débiles, sobre los que habrá que incidir con el objetivo de aumentar la eficiencia en el desarrollo de las funciones que desempeña la unidad de decisión.

A partir del trabajo de Epstein y Henderson (1.989), García-Valderrama, (1.996 y 1.997) resume en un cuadro las utilidades y limitaciones del análisis de envolvente de datos como instrumento de diagnóstico<sup>28</sup>.

<sup>25</sup> En este sentido citan el trabajo de Smith y Mayston (1.987).

<sup>26</sup> Para este método se basará en Ley (1.991).

<sup>27</sup> Bosch et al (1.997) se remiten a Sexton, Silkman y Hogen (1.986) así como una crítica de este trabajo realizada por Doyle y Green (1.994).

<sup>28</sup> El trabajo al que se refiere esta autora es Epstein, M. K. Y Henderson, J.C. (1.989): "DEA for managerial control and diagnosis". *Decision Science*, vol. 20, pp. 90-119.

UTILIDAD Y LIMITACIONES DEL DEA COMO INSTRUMENTO DE DIAGNOSIS

CRITERIOS	UTILIDAD DEL DEA	LIMITACIONES DEL DEA
REDUCCIÓN DE DATOS	Permite la consulta y reestructuración rápida de los resultados.	Es necesario una interpretación exhaustiva del modelo para realizar un diagnóstico.
PLANIFICACIÓN	Implanta las bases para una correcta planificación.	Se requiere ayuda informática para la clasificación de planes alternativos.
CAUSALIDAD	Permite detectar las causas de ineficiencias derivadas de causalidad entre variables.	Necesidad de conocer las propiedades matemáticas del modelo para facilitar la interpretación.
ESTABLECIMIENTO DE ESTÁNDARES DE COMPARACIÓN.	La comparación entre distintas unidades permite la mejora de la eficiencia, así como detectar el origen de las ineficiencias.	Las unidades no envueltas son problemáticas. El uso de unidades estándares puede generar conductas no deseadas, en principio.

Fuente: García-Valderrama (1.997, pág. 224) a partir de Epstein y Henderson (1.989).

CUADRO 7.3

3.3.7.3. Identificación de las prácticas operativas eficientes.

Una vez identificadas las unidades eficientes, es posible que existan diferencias entre las prácticas operativas que realizan las diferentes unidades de decisión caracterizadas como tales. Ante esta posibilidad se han desarrollado métodos cuyo objetivo es establecer una discriminación entre unidades relativamente eficientes, siendo uno de estos métodos la matriz de eficiencia.

Los elementos de esta matriz reflejan los valores de eficiencia de las distintas DMUs con respecto a los objetivos que ha de alcanzar. La matriz permite analizar los valores de eficiencia alcanzados por cada una de las unidades con respecto a las restantes con las que comparten unos mismos objetivos. Aquellas unidades con valores medios altos de eficiencia en cada columna estarán asociados a una adecuada actuación gestora, adicionalmente se considerarán unidades eficientes.

La matriz permite además, el cálculo de la frecuencia de aparición de una unidad de decisión dentro del conjunto de unidades eficientes, el cual establecerá que la gestión desarrollada por la citada unidad es adecuada.

#### 3.3.7.4. Logro de los resultados asignados.

Como hemos establecido en el Capítulo I, la medida que muestra el número de objetivos alcanzados por una unidad de decisión con respecto a los que se le atribuyeron como metas en la fase de planificación, muestra el grado de eficacia que una DMU alcanza. El DEA es un análisis que determina la eficiencia con la que se comportan las unidades de decisión, sin embargo, han existido autores como Golany (1.988) que han propuesto la aplicación de un modelo interactivo de programación lineal multiobjetivos con el fin de estimar, a partir del método de envolvente, los niveles de *output* que se alcanzan con la utilización de un determinado nivel de *inputs*.

La aplicación de este método de programación lineal tiene como objetivo extender el modelo DEA al análisis de eficacia<sup>29</sup>.

#### 3.3.7.5. La evaluación de los cambios en los niveles de eficiencia de las DMUs.

Dado que los niveles de eficiencia alcanzados por una unidad de decisión pueden no mantenerse constantes a lo largo del tiempo debido a los cambios que en el seno o en el entorno de la DMU se produzcan, es posible plantearse el modelo DEA como método a aplicar a partir de cortes temporales realizados en momentos concretos del tiempo, analizando el comportamiento de las unidades evaluadas, o como método a aplicar considerando una determinada perspectiva temporal de forma que se analice la eficiencia con la que una unidad gestiona sus recursos a lo largo del tiempo.

Esta idea ha sido desarrollada por Charnes, Cooper, Lewin, Morey y Rousseau (1.985) dando origen al denominado "*Análisis de Ventanas*", basado en el establecimiento de diferentes ventanas donde se refleja en valor alcanzado por una unidad en cada uno de los periodos considerados. En cada periodo la unidad es evaluada de forma independiente.

Con la información presentada de esta forma, se pueden analizar los diferentes niveles de eficiencia alcanzados en los distintos periodos temporales considerados, y de esta forma, el gestor puede influir sobre la tendencia que experimenta esta variable tomando las decisiones oportunas.

#### 3.3.7.6. La utilidad del DEA en la fase de programación.

Basándose en la cuantía de los recursos empleados por diferentes programas con idénticos fines, el modelo DEA puede ordenar en términos de eficiencia los programas evaluados. El diferente nivel de eficiencia alcanzado por los programas evaluados, puede permitir una reasignación de recursos presupuestarios primando aquellos que han alcanzado mayores niveles de eficiencia.

En cualquier caso, las posibilidades que ofrece aquí el DEA son más limitadas, pues el modelo ignora las dificultades asociadas al proceso de asignación presupuestaria entre programas y departamentos alternativos.

<sup>29</sup> Para un análisis del método propuesto por Golany, puede verse Golany, B. (1.988): "An interactive MOLP procedure for the extension of DEA to effectiveness analysis". *Journal of the Operational Research Society*, vol 39, nº 8, pág. 727.



### 3.3.7.7. El DEA y el control de resultados.

Entendido el resultado como la expresión cifrada del nivel de un objetivo alcanzado por una determinada DMU, el DEA permite establecer si los resultados se han obtenido con los costes óptimos.

Dado que el modelo de envolvente puede definir una función frontera eficiente tanto en términos de *outputs* como en términos de *inputs*<sup>30</sup>, también permite conocer si los resultados alcanzados lo han sido óptimamente. Basándose de nuevo en el trabajo de Epstein y Henderson (1.989), García-Valderrama (1.997) resume la utilidad y limitaciones del modelo de envolvente de datos como instrumento de control de resultados en el Cuadro 7.4.

#### UTILIDAD Y LIMITACIONES DEL DEA COMO INSTRUMENTO DE CONTROL DE RESULTADOS

CRITERIOS	UTILIDAD DEA	LIMITACIONES DEA
CONGRUENCIA DE OBJETIVOS	Buena adaptación a situaciones altamente ambíguas.	Peligro en la excesiva atención sobre variables poco significativas.
ESTÁNDARES APROPIADOS	Establece la elección de estándares a partir de la mejor práctica implantada.	Para dicha elección es necesario utilizar todas las variables.
DIMENSIÓN	Todas las variables relevantes pueden ser consideradas en el resultado.	—
CONTROLABILIDAD	Inclusión en el estudio de variables no controlables.	Los directivos deben entender bien el modelo, al objeto de realizar un control de eficiencia.
OBJETIVIDAD	Suministra mecanismos de medida objetiva del resultado.	La clasificación de eficiencia es muy sensible a la selección arbitraria de variables.
COSTE DEL CÁLCULO	Reducción de múltiples variables a una medida única de resultado, reduciendo la dificultad.	Es necesario un gran conocimiento, así como habilidades directivas para la utilización del DEA como instrumento de control.

Fuente: García-Valderrama (1.997, pág. 227) a partir de Epstein y Henderson (1.989, pág. 97).

CUADRO 7.4

<sup>30</sup> Según vimos, también es posible la determinación de una frontera de beneficio.

### 3.4. El *Free Disposal Hull* (FDH): Concepto y limitaciones.

La característica diferencial que presenta el método de evaluación "*Free Disposal Hull*" frente al método del DEA es la no exigencia del requisito de convexidad de forma que las unidades sometidas a evaluación que finalmente resulten eficientes, también lo serán en el caso de aplicar el DEA (no siendo cierta la relación en el otro sentido) como tuvimos oportunidad de ver en el análisis gráfico.

Si al programa lineal formulado a partir de la notación de Ali y Seiford (1.993), se le añaden las  $n + 1$  restricciones siguientes:

$$\begin{aligned} \sum_{j=1}^n \lambda_j &= 1 \\ \lambda_j &\in \{0,1\} \\ j &= 1, \dots, n. \end{aligned} \quad (25)$$

se asume que el conjunto de producción es el *Free Disposal Hull* de los datos.

La ventaja más importante del FDH es que las unidades de referencia con las que se comparan las ineficientes, son unidades de decisión reales por lo que la comparación entre unidades productivas cobra todo su sentido<sup>31</sup>.

Según acabamos de afirmar, el FDH presenta como diferencia fundamental con respecto al DEA, el hecho de no requerir la condición de convexidad en la función de producción, por lo que si suponemos como ejemplo entidades que emplean dos tipos de *inputs* para obtener un único *output*, deben ser declaradas como ineficientes aquellas que utilicen de forma estricta para producir igual cantidad de *output*, mayores cantidades de los dos tipos de *inputs* utilizados.

Las oportunidades que el FDH plantea como método de evaluación de eficiencia es, no obstante, limitado pues presenta junto a las carencias mostradas por el modelo DEA, la desventaja de que cuando una de las entidades evaluadas incrementa su número de *inputs* o de *outputs* estará al mismo tiempo, aumentando la probabilidad de ser catalogada (mediante el método FDH) como eficiente, por lo que el problema derivado de las observaciones extremas se ve cuanto menos, aumentado.

<sup>31</sup> Este análisis ha sido utilizado por Perelman (1.986) para evaluar la eficiencia técnica en el sector ferroviario, Gathon (1.989) evaluó el mismo tipo de eficiencia en el sector del tráfico a nivel europeo, Pestieau y Tulkens (1.990) lo aplicaron al sector bancario, De Borger et al. (1.992) y Vanden Eeckaut et al. (1.993) lo han utilizado para analizar la eficiencia de los municipios belgas.



La evaluación de la gestión pública es tan compleja como demandada por la sociedad. A lo largo de este libro hemos constatado y explicado la expansión del sector público y casi paralelamente, un incremento análogo de las iniciativas emprendidas para racionalizar y mejorar la gestión pública.

Instituciones públicas ocupadas del control de la gestión, reformas presupuestarias, auditorías, herramientas contables y todo un conjunto de métodos para juzgar el comportamiento de lo público comparten el escenario semántico de un mismo concepto: la evaluación.

Todo lo anterior, instituciones y técnicas, ha mostrado a lo largo del análisis, fortalezas y debilidades. Con el propósito de contribuir a resolver las segundas exponemos nuestras valoraciones finales.

Así, concluida anualmente su labor fiscalizadora, es necesario agilizar la publicación de los informes y memorias del Tribunal de Cuentas especialmente las periódicas. Para ello entendemos que junto al plazo que la LFTC establece para el enjuiciamiento de la Cuenta General del Estado, debe incluirse el plazo límite para la publicación de los resultados de esa labor fiscalizadora. Adicionalmente, la información ofrecida por el Tribunal deberá: a) Presentarse de forma diferenciada según las características e intereses de los colectivos interesados en ella, y en general, de manera comprensible para el conjunto de los ciudadanos y b) publicarse de forma íntegra salvando por tanto, la posibilidad de que en el examen al que se somete el informe por la Comisión mixta Congreso-Senado, ésta pueda obligar a la modificación del mismo.

De no agilizarse la publicación de los resultados de la fiscalización de la actividad económico-financiera del Sector Público, la información perderá interés para los ciudadanos al estar referida a ejercicios presupuestarios alejados en el tiempo y en ocasiones, reflejar la gestión de funcionarios y representantes políticos que ya no están en la Administración, por lo que tampoco están sujetos al juicio que la ciudadanía expresa cuanto menos, en las consultas electorales.

En otro sentido, para el mejor ejercicio de su función fiscalizadora, entendemos necesaria la modificación del artículo 15 de la LOTCu. que limita al máximo órgano de control externo, a actuar sobre las cuentas rendidas por la IGAE.

Por otra parte, si entendemos por *output* del Sector Público cualquier fenómeno que emana de los organismos gubernamentales, es claro, que la heterogeneidad de las diferentes manifestaciones de la actividad gubernamental, impide la existencia de una metodología única para evaluar la citada acción u *output* en término de eficiencia, eficacia y economía. Para que la heterogeneidad del *output* público no se convierta en una dificultad insal-

vable del necesario proceso evaluador, los diferentes métodos de evaluación han ido desarrollando técnicas con el propósito de salvar la dificultad señalada. Así, y renunciando a analizar la eficiencia en todas sus manifestaciones para analizar sólo la eficiencia técnica, es necesario:

- 1) Generalizar el uso de los cuadros de mando que han de acompañar a la memoria presentada por el órgano gestor a la autoridad presupuestaria e incorporarse en su versión definitiva, al presupuesto de gasto concebido como un presupuesto por programas.
- 2) Incorporar a los cuadros de mando cuando la no existencia de mercado para el *output* público haga imposible su valoración vía precios, de los oportunos indicadores de resultado e impacto que satisfagan las exigencias de fiabilidad, comprensibilidad, factibilidad económica, relevancia, objetividad, precisión, accesibilidad, comparabilidad, sensibilidad, pertinencia, significación, univocidad, imputabilidad, oportunidad, operatividad, identificabilidad, consistencia, equilibramiento, encadenamiento, credibilidad y aceptación.
- 3) En relación a los valores estándar fijados para los indicadores en el estado previsorial plasmado en el cuadro de mando, su adecuación se verá facilitada por el grado de institucionalización que tengan los indicadores en el órgano gestor, y por el nivel de estandarización que los mismos hayan alcanzado. No obstante lo anterior, debe entenderse desde una perspectiva dinámica y no inmutable por cuanto del resultado de auditorías externas y/o internas puede derivarse la necesidad de incorporar nuevos indicadores, eliminar algunos de los existentes o redefinir algunos de los ya utilizados.

La veracidad de la información suministrada por las evaluaciones basadas en indicadores estará condicionada al menos por dos limitaciones que deberán ser salvadas:

- 1) El correcto desarrollo y aplicación de la contabilidad analítica en la evaluación del grado de eficiencia y economía con que el programa se ejecuta. Para ello, los centros gestores deberán recoger la experiencia del desarrollo del grupo nueve del anterior Plan de Contabilidad Pública y adaptarlo a sus propias características y personalidad tal como permite el NPGCP.
- 2) Resolver el problema de la causalidad de las actuaciones de forma que nos aproximemos lo más posible a saber en qué medida un resultado particular está explicado por una actuación concreta.

En nuestra opinión, la realidad del proceso de evaluación de programas públicos en España no es satisfactoria. La experiencia más relevante en esta materia constituida por los

programas sometidos a seguimiento especial, a partir de la Disposición Adicional decimosexta de la Ley de Presupuestos para 1.989, ha quedado estancada en los últimos años a juzgar tanto por el número de programas presupuestarios sometidos a este sistema, como por el montante presupuestario que los mismos representan.

Para paliar esta realidad, las posibilidades que ofrecen las nuevas técnicas de evaluación al logro de la exigencia legal de la eficiencia, eficacia y economía en la gestión del gasto público son incuestionables. Con las limitaciones manifestadas en los Capítulos VI y VII, los análisis de frontera de carácter no paramétrico y en particular el método de envolvente de datos, se muestra como un instrumento altamente útil en el análisis de la eficiencia con la que diferentes centros gestores provisionan un mismo ejercicio.

De manera similar a lo que sucede en países de nuestro entorno, el tercer nivel de la Administración Pública, los municipios, se muestra como el más propicio a soportar este tipo de análisis, y ello por dos razones. En primer lugar porque el número de municipios españoles, 8.098, es suficientemente amplio como para poder extraer muestras representativas que constituyan los grupos o *clustres* necesarios para el análisis de frontera. En segundo lugar, porque la Ley 7/1.985 Reguladora de Bases del Régimen Local obliga a los municipios a prestar determinados servicios, si bien es cierto que algunos de ellos sólo son obligatorios para municipios superiores a 20.000 habitantes.

Desde el punto de vista del organismo que debería realizar los citados análisis de frontera, entendemos que por la mayor accesibilidad a la información necesaria, la IGAE podría cumplir con más adecuación esta función sin que se alcance el carácter exclusivo del análisis por esta institución. Para ello, la IGAE debería tener acceso a la información relevante cuando los servicios cuya eficiencia se evalúa sean prestados por empresas privadas, para lo cual se realizarían las oportunas modificaciones del TRLGP sin que la IGAE pudiese, en estos casos, promover ninguna acción sancionadora salvo en los casos en los que las empresas sean receptoras de subvenciones públicas. La IGAE anualmente, programaría este tipo de actuaciones de forma similar a como establece y aprueba su plan anual de Auditorías.

Sin embargo, la utilidad del análisis de envolvente de datos es, como hemos señalado, limitada. En el caso concreto del análisis de eficiencia, el análisis de frontera puede llegar a identificar cuáles son los centros responsables cuya gestión resulta ineficiente, aunque difícilmente explicita las razones de la ineficiencia. Para ello es necesario la realización de las auditorías operativas pertinentes. A pesar de ello, esta forma de proceder supondría una importante economía de recursos para la IGAE ya que su actuación auditora se limitaría sólo a los centros de responsabilidad revelados como ineficientes por los análisis de envolvente.

Identificadas y explicadas las situaciones de ineficiencia, la corrección de las mismas necesita el conocimiento previo del comportamiento e intereses de quienes son responsables de la ejecución de los programas y de la provisión de los *output* públicos. De esta forma, partiendo de la literatura que define a los gestores públicos como agentes con preferencias a

menudo apartadas del interés general, que toman decisiones óptimas en un marco de elección restringido, nos situaríamos dentro del ámbito tradicional del modelo principal-agente. Como es sabido, la diferencia entre las funciones objetivo del principal y del agente en un marco de información incompleta, se pretende conciliar mediante un adecuado sistema de incentivos y de sanciones.

En este sentido hay que señalar, que si bien es técnicamente posible, establecer un sistema de incentivos en forma de mayores remuneraciones y posibilidades de promoción personal, la vía del régimen sancionador es mucho más compleja que los sistemas de incentivos, ejemplos significativos de esta realidad los encontramos tanto en la escasa eficacia de las denuncias hechas por el Tribunal de Cuentas tras el ejercicio de su función fiscalizadora, como en la falta de acuerdo final entre los agentes evaluadores sobre lo que está bien y mal hecho. Por esta razón sus informes rara vez son concluyentes. Existe, por tanto, una asimetría entre la viabilidad del establecimiento de incentivos y la imposición de sanciones a favor de los gestores ineficientes.

Con estas y otras reformas, el Sector Público español debe acercarse progresivamente a la excelencia de la gestión, y ello tanto por una exigencia moral como por una razón económica. La exigencia moral obliga a los gestores públicos a administrar con rigor el dinero de los contribuyentes. La justificación económica exige de la gestión pública su contribución óptima al crecimiento económico y bienestar de los españoles.

- AIGNER, D.J. y S.F. CHU (1.968): "On Estimating the Industry Production Function", en *American Economic Review*, vol. 58, pp. 226-239.
- , C.A.K. LOVELL, y P. SCHMIDT (1.977): "Formulation and Estimation of Stochastic Production Function Models", en *Journal of Econometrics*, vol. 6, pp. 21-37.
- AFRIAT, S. N. (1.972): "Efficiency estimation of production function". *International Economic Review*, vol. 13, nº 3, Octubre, pp. 568-598.
- ALBI, E. (1.992): "Evaluación de la eficiencia pública (El control de la eficiencia del Sector Público)". *Hacienda Pública Española*, nº 120/121. pp. 299-316. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1.992.
- et al. (1.992): *Teoría de la Hacienda Pública*. 1ª edición 1.992, 2ª edición, 1.994. Ed. Ariel, Barcelona.
- (1.995): "¿Qué sector público necesitamos?". En *Estado y Economía*. Elementos para un debate. Salvador Barberá (coordinador). Editado por la Fundación BBV, pp. 17-44.
- et al. (1.997). *Gestión Pública*. Ed. Ariel, Madrid.
- ALBAU I OLIVERAS, M. (1.990): *Los Tribunales de Cuentas*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- ALBIÑANA, C. (1.991). *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: Libro-homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1.991.
- ALCALDE, J. C.: (1.995): "El control de gestión en el sector público: Su aplicación al MOPTMA". *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 3, Mayo-Agosto de 1.995, pp. 63-75.
- y JURADO-CENTURIÓN, A. (1.996) : "La auditoría de procedimientos en la gestión pública: Bases metodológicas". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 18/1.996, pp. 113-126.
- ALI, A. y L.M. SEIFORD (1993): "Computational Accuracy and Infinitesimals in Data Envelopment Analysis", *INFOR*, vol. 31, nº 4, pp. 290-297.
- ÁLVAREZ, E. (1.995): "La falta de rendición de cuentas o la rendición con graves defectos como supuesto de responsabilidad contable". Segundo Seminario sobre enjuiciamiento contable organizado por el Tribunal de Cuentas. Madrid, 7 y 8 de Noviembre de 1.994. Publicado en Tribunal de Cuentas. Seminarios 1.994-1.995. Asociación de Letrados y Auditores y servicio de publicaciones del Tribunal. Madrid, 1.996, pp. 238-258.
- ANTHONY, R.N. (1.978): "Financial accounting in nonbusiness organizations: An explanatory study of conceptual issues", FASB, Connecticut.
- ARCOS J. et. al. (1.993): "Evaluación de programas y políticas públicas. Metodología de evaluación. Avances en Contabilidad Pública". En *Eficacia y legalidad en la gestión pública*. X Jornadas de control interno en el Sector Público. Editado por la IGAE. Madrid. pp. 113-158.
- ARGANDOÑA, A. (1.984): "Regulación y liberalización". *Papeles de Economía Española*, nº 21, pp., Obra Social de la CECA.
- ARGIMÓN, I, GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y ROLDÁN, J.M. (1.996): "Public spending, private investment, and growth in OECD countries: An emprirical investigation". III Encuentro de Economía Pública. Sevilla, 9-10 de Febrero de 1.996.



- ARNEDO, M.A. (1.997): "Los procesos de modernización del estado". *Presupuesto y Gasto Público* n° 20; *Error! Marcador no definido.*, pp. 39-50.
- ARTOLA, M (1.988): "Hacienda y Revolución Liberal". *Hacienda Pública Española*, n° 113, pp. 223-229. Ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- ASCHAUER, D.A. (1.989a): "Does public capital crowd out private capital? *Journal of Monetary Economics*, n° 24, North-Holland, págs. 171-188.
- (1.989b): "Is public expenditure productive? *Journal of Monetary Economics*, n° 23, North-Holland, págs. 177-200.
- ATKINSON, A.B. y MIKLEWRIGHT, J. (1.985): *Unemployment benefits and unemployment duration*. London School of Economics and Political Science, Londres.
- BANDRÉS, E. (1.993). *Economía y redistribución. Teorías normativas y positivas sobre la redistribución de la renta*. Editado por el Ministerios de Trabajo y Seguridad Social. Madrid. 1.993.
- BANKER, R.D. A. CHARNES, W.W. COOPER, (1.984): "Some models for estimating technical and scale inefficiencies in DEA", *Management Science*, vol. 30, n° 9, pp. 1.078-1.092.
- BANKER, R.D; CONRAD, R.F. y STRAUSS, R.P. (1.986): "A comparative application of data envelopment analysis and translog methods: an ilustrative study of hospital production", *Management Science*, vol. 32, n° 1, pp. 30-44.
- BANKER, R.D; CHARNES, W; COOPER, W; y MAINDIRATTA, A. (1.987): "A comparison of DEA and translog estimates of production frontiers using simulated observations from a known tecnologia". Drogamaci, A. y Fare, R. (eds.) *APPLICATIONS OF MODERN PRODUCTION THEORY: EFFICIENCY AND PRODUCTIVITY*; Norwell, MA, Kluwer Academic Publishers.
- BANKER, R.D., A. CHARNES, W.W. COOPER, J. SWARTS y D.A. THOMAS (1.989): " An Introduction to Data Envelopment Analysis with Some of Their Models and its Uses", en *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 5, pp. 125-163.
- BANKER, R.D., (1.992): "Selection of efficiency and evaluation models". *Contemporary Accounting Research*, vol. 9, pp. 343-355.
- BAÑÓN, R. (1.993): "La modernización de la Administración Pública española. Balance y perspectivas". *Política y Sociedad*, n° 13, pp. 9-20.
- BAREA, J. y GÓMEZ CIRIA, A. *EL PROBLEMA DE LA EFICIENCIA DEL SECTOR PÚBLICO EN ESPAÑA*. Especial consideración de la sanidad. Instituto de Estudios Económicos. Madrid, 1.994.
- BAREA, J. (1.994). "Reflexiones sobre cómo reducir el déficit público". *Hacienda Pública Española*, n° 2/1.994. Instituto de estudios Fiscales. pp. 101-111.
- (1.996): "Comentarios al Real Decreto-Ley 12/1.996, de 26 de Julio". *Cuadernos de Información Económica*. n° 113-114. pp. 1-12.
- (1.998): "Un sector público para el siglo XXI". *Revista Valenciana D'Estudis Autonomics*. N° 21 Extraordinario XXIII Reunión de Estudios Regionales. Págs. 353-371.
- BARCO del, J. (1.996): *El control de eficacia: Significado y contenido del control financiero de programas*". *Presupuesto y Gasto Público*. N° 18/1.996. pp. 173-187. IEF.
- BARRO, R. (1.991): "A cross-country study of growth, saving and government"; en D. Bernheim y J. Shoven (eds.): *National saving and economic performance*; NBER, University of Chicago Press, Chicago, Illinois, págs. 271-301.

- BARROW, M y WAGSTAFF, A.R. (1.989): "Efficiency measurement in the public sector: An appraisal". *Fiscal Studies*. Vol. 10, pp. 73-97.
- BATOR, F. (1.958): "The anatomy of market failure", *Quarterly Journal of Economics*, vol. 72, nº 351, 1.958.
- BAUER, P.J. (1.990): "Recent Developments in the Econometric Estimations of Frontiers", en *Journal of Econometrics*, nº 46, pp. 39-56.
- BEASLY, J.E. (1.990): "Comparing university departments". *Omega: International Journal of Management Science*, vol 18, nº 2, pp. 171-183.
- BECKER, G. (1.985): "Public policy, pressure groups and dead weight costs", *Journal of Public Economics*, 28, págs. 329-347.
- BENITO LÓPEZ, B. Manual de Contabilidad Pública. Ed. Pirámide. Madrid, 1.995.
- BOSCH, N., F. PEDRAJA y J. SUÁREZ PANDIELLO (1.995): "Medición de la eficiencia en la provisión de servicios públicos locales", V Congreso Nacional de Economía, *Economía de los servicios*. Actas del Congreso. Vol. 7, *Economía y Gestión de las Administraciones Públicas*, pp. 149-170.
- (1997): "¿Son eficientes los servicios de recogida de basuras?. El caso de los municipios catalanes", IV Encuentro de Economía Pública de Navarra. *Inversión Pública y Hacienda Pública*. Actas del Congreso.
- BOUSSOFIANE, A., R.G. DYSSON y THANASSOULIS (1.991): "Applied Data Envelopment Analysis", en *European Journal of Operational Research*, vol. 52, pp. 1-15.
- BUCHANAN, J. (1.979): *What should economists do?*, Indianapolis: Indiana-Liberty Fund Inc.
- BUENDÍA, D. (1.998): "Un modelo de costes para los servicios municipales de gestión directa". Ponencia presentada en las I Jornadas de Investigación Universitaria sobre el Sector Público. Sevilla, 15 y 16 de Abril. Cámara de Cuentas de Andalucía.
- CALERO, J. (1.995), *Análisis coste-beneficio. Una aproximación metodológica desde el institucionalismo*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- CANGA ARGÜELLES, J.: (1.825): *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*. Imprenta Española de Calero, Londres 1.825, 5 volúmenes. 2ª edición, Imprenta de Marcelino Calero y Potocarrero. Madrid, 1.833-34. Nota: En 1.840 se publica por la misma imprenta el suplemento al Diccionario de Hacienda con aplicación a España. Reedición del Instituto de Estudios Fiscales, 1.968..
- CANSINO, J.M. y ROMÁN, R. (1.999): "La reforma de la Función Pública española vista desde la eficiencia del sector Público". *Gestión y Análisis de Políticas Públicas* nº 16 Noviembre-Diciembre. Instituto Nacional de Administración Pública.
- CARAMÉS, L y LAGO, S. (1.998): "Capital público y productividad en las regiones españolas". *Cuadernos de Información Económica*, nº 136/137. Julio/agosto, pp. 79-86.
- CARLSEN, F. (1.994). "Asymmetric information, reputation building, and bureaucracy inefficiency". *Public Finance. Finances Publiques*. Vol. 49 (3)/1.994. Págs. 350-357.
- CARPIO, M. y TOBES, P. (1.993): *El Presupuesto de gastos fiscales en España*. Edición en microfichas. Universidad Autónoma de Madrid.
- CASAS PARDO J. y M. PUCHADES (1.996): "Evaluación del funcionamiento de los entes públicos". Comunicación presentada en la 1ª Iberian Conference on Public Economics, Lisboa, 11-12 Septiembre de 1.996.

- CASTELLS, A. (1.996): "La fiscalización del gasto público en la Comunidad Europea". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 18/1.996, pp. 71-86.
- y (1.997): "El papel del Tribunal de Cuentas Europeo en la Unión Europea". *Auditoría Pública*, nº 12, diciembre de 1.997, págs. 69-74.
- CHARNES, A., W.W. COOPER y E. RHODES (1.978): "Measuring the Efficiency of Decision Making Units", en *European Journal of Operational Research*, vol. 2, pp. 429-444.
- (1.979): Short communication: Measuring the efficiency of decision-making units", *European Journal of Operational Research*, nº 3.
- CHARNES, A., W.W. COOPER, LEWIN, A.Y. y ROUSSEAU, J. (1.985): "Sensitive and stability analysis in DEA", en Tompson y Tarll (editores): *The annals of operations research*. Basel, Switzerland.
- COLLADA, J. (1.974): "Consideraciones sobre el origen y evolución de la Intervención General de la Administración del Estado". *Hacienda Pública Española*, nº 31, pp. 29-33.
- COMISIÓN EUROPEA (1.995): MEANS Handbook nº 1. Organising intermediate evaluation in the context of partnerships. Lyon.
- (1.995): MEANS Handbook nº 2. Identifying the structuring effects of Community Interventions. Lyon.
- (1.995): MEANS Handbook nº 3. Measuring the employment effects of Community Structural Interventions. Lyon.
- (1.995): MEANS Handbook nº 4. Appliquer la methode multicritere á l'évaluation des programmes structurales. Lyon.
- (1.995): MEANS Handbook nº 5. Quality assessment of evaluation reports: A framework. Lyon.
- (1.995): MEANS Handbook nº 6. Evaluating the contribution of the Structural Funds to employment. Lyon.
- (1.995): MEANS Handbook nº 7. Analysing the Synergy and Cross-Impacts of programmes: An empirical method. Lyon.
- CONSEJO DE ESTADO (1.998). Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley Reguladora del Estatuto Básico de la Función Pública. Nº 1.489/98/RL. Mimeo.
- CORONA, J.F. y DÍAZ, A. (1.994). Teoría básica de Hacienda Pública. Editado por Ariel. Barcelona, 1.994.
- CUENCA, A. (1.994): "Eficiencia técnica en los servicios de protección contra incendios", en *Revista de Economía Aplicada*, vol. 2, nº 5, otoño 1994, pp. 87-109.
- De BORGER, B. KERSTENS, K. MOESEN, W. y VANNESTE, J. (1.994): "Explaining differences in productive efficiency. An application to belgian municipalities". *Public Choice*, vol. 80, nº 3/4. pp. 339-380.
- De PABLOS, L. Y VALIÑO, A. (1.998): "El control del Tribunal de Cuentas y el déficit público": *Cuadernos de Información Económica*, nº 136/137, pp. 59-78.
- DEBRIN, A.R., CHAN, J.L. y FERGUSON, L.C.: (1.981): "Objectives of accounting and financial reporting for government units: A research study". Chicago, NCGA.
- DEMSETZ, H. (1.982). La competencia: aspectos económicos, jurídicos y políticos. Alianza Universidad. Madrid, 1.986.
- DÍAZ Y GARCÍA, M. (1.996): "La responsabilidad penal de los funcionarios. El Código Penal de 1.995". *Auditoría Pública* nº 6, junio, pp. 39-52.

- DIZY, D. (1.996). ¿Por qué nos preocupa el gasto público?. Editado por el Círculo de Empresarios. Madrid, abril de 1.996.
- DOWNS, A. (1.971 [1.973]): Teoría económica de la democracia. Madrid, Aguilar.
- DOYLE, J. y GREEN, R. (1.994): "Efficiency and Cross-efficiency in DEA: Derivations, Meanings and Uses", *Journal of the Operational Research Society*. Vol. 45, nº 5, pp. 567-578.
- DRÈZE, J.P. y N.H. STERN (1.987): "The theory of cost-benefit analysis", en *Handbook of Public Economic*, Auerbach A.J. y M.S. Feldstein (Ed.); vol. II (North-Holland, Amsterdam). Cap. 8.
- (1.990): "Policy reform, shadow prices, and market prices", *Journal of Public Economic*; vol. 42, nº 1, June 1.990. North-Holland, Amsterdam, pp. 1-45.
- DUQUETTE, D. J. y STOWE, A. M. (1.992): "Enter the era of performance measurement reporting". *Government Accountants Journal*, Summer, pp. 19-28.
- DYSON, R.G. y THANASSOULIS, E. (1.988): "Reducing weight flexibility in DEA", *Journal of Operational Research Society*, vol. 39, nº 6, pp. 563-576.
- EASTERLY, W. y REBELO, S. (1.993): "Fiscal policy and economic growth: An empirical investigation"; *Journal of Monetary Economics*, 32, págs. 458-493.
- ECHEBARRÍA, K. (1.993): "La gestión pública a través de agencias: Experiencias europeas". *Revista de Economía Vasca*, nº 26, pp. 170-197.
- ESCRIBANO, P. (1.996): LEGISLACIÓN ADMINISTRATIVA. 12ª Edición. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla.
- FARREL, M.J. (1957): "The Measurement of Productive Efficiency", en *Journal of the Royal Statistical Society*, nº 120, pp. 253-281.
- y FIELDHOUSE, M. (1.962): "Estimating efficient production under increasing returns to scale", *Journal of the Royal Statistical Society*, series A, vol. 125, part. II, pp. 252-267.
- FELDSTEIN M.J. (1.972): "The incidence of the Social Security Payroll Tax: Comment", *American Economic Review*, vol. 62, Septiembre.
- (1.980): The american economy in transition. University of Chicago Press.
- y POTERBA J. (1.984). 'Unemployment insurance and reservation wages', *Journal of Public Economics*, vol. 23, pp. 141-167.
- FERNÁNDEZ, Mª del V. (1.998): "Presupuestación por programas". *Crónica 1.996-1.997*, pp. 173-180. Asociación de Letrados y Auditores.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, A. (1.999): "¿Puede hablarse de una Economía de Control". *Revista Española de Control Externo*. Vol. I, Enero 1.999, nº 1, págs. 35-57.
- FMI (1.990): Perspectivas de la Economía Mundial.
- (1.991). Mayo.
- (1.992). Mayo.
- (1.993). Octubre.
- (1.994). Mayo.
- (1.996). Mayo.
- (1.997). Mayo.
- FUENTES QUINTANA, E. (1990): *Apuntes de Hacienda Pública*. Tomo I. Madrid. Edición a cargo del autor.
- y BAREA, J. (1.996): "El déficit público en la democracia española". *Papeles de Economía Española* nº 68, pp.86-191.

- FUENTES VEGA, S. (1.996a): "El Real Decreto 2.188/95, de 28 de Diciembre, de control interno a ejercer por la IGAE". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 18/1.996. pp. 161-171.
- (1.996b): "La contabilidad analítica y la medida de eficiencia en los servicios públicos". *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 5-6, Enero-agosto de 1.996. pp. 69-79.
- GADEA, M. D. (1.994): La economía política del gasto público en España. Editado por el Consejo Económico y Social. Madrid, 1.994.
- GARCÍA T. y CALZADO, Y. (1.996): "Metodología de evaluación de la eficiencia en las entidades públicas (1)". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 18/1.996, pp. 189-201.
- GARDE J.A. y ZAPICO E.: "Presupuesto base cero limitado", *Cuadernos de Actualidad* nº 4. Instituto de Estudios Fiscales.
- GARDE, M<sup>a</sup> J. et al. (1.993): "Evaluación de programas y políticas públicas. Metodología de evaluación. Avances en contabilidad analítica". X Jornadas de Control Interno en el Sector Público. Ed. IGAE. Madrid, 1.993.
- GARCÍA VALDERRAMA, M.T. (1.996). LA MEDIDA Y EL CONTROL DE LA EFICIENCIA EN LAS INSTITUCIONES UNIVERSITARIAS. Sindicatura de Cuentas de Valencia. Valencia.
- (1.997): "El control de gestión en entidades públicas del análisis envolvente de datos". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 20, pp. 215-229.
- GATHON, H.J. (1.989): "Indicators of partial productivity and technical efficiency in the european urban transit sector", *Annals of public and cooperative economics*, vol. 60, nº 1.
- GIRÓ, J.M. (1.995): "El control de gestión en el antiguo MOPT. Los límites de una visión gerencial". *Gestión y Análisis de Políticas públicas*, Mayo/Agosto 1.995, nº 3, pp. 35-41. Instituto Nacional de Administración Pública.
- GOLANY, B. (1.988): "An interactive MOLP procedure for the extension of DEA to effectiveness analysis" *Journal of the Operational Research Society*, vol. 39, nº 8, pp. 725-734.
- GONG, B; y SICKLES, R.C. (1.992): "Finite sample evidence on the performance of stichastic frontiers and data of their relationship to efficiency measurment", *Journal of Econometrics*, nº 51, pp. 259-284.
- GONZALEZ MOZOS, E. (1.993): "Los Presupuestos Generales del Estado (II). Las modificaciones presupuestarias. Recursos propios de la CEE". Incluido en *Nociones de Derecho Financiero* tomo I, Escuela de Hacienda Pública, Madrid. pp. 61-80.
- GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. (1.993): "Política pública y convergencia: La modernización del sector público". *Papeles de Economía Española*, nº 53, pp. 171-193.
- GONZÁLEZ TEMPRANO, A. y TORRES VILLANUEVA, E. (1.992): El Estado del Bienestar en los países de la OCDE. Ed. Ministerio de trabajo y Asuntos Sociales. Madrid.
- GREENE, V.H. (1.980): "Maximun likelihood estimation of econometric frontier functions", *Journal of Econometrics*, vol. 13, nº 1, mayo, pp.27-56.
- GRIER, K.G. y TULLOCK, G. (1.989): "An empirical analysis of cross-national economic growth, 1.951-1.980", *Journal of Monetary Economics*, 24, págs. 259-279.
- GUTIERREZ, A. (1.993a): "Origen y evolución del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado" en *Eficacia y legalidad en la gestión pública*. IGAE. pp. 33-48.
- (1.993b): Historia de la Intervención General de la Administración del Estado. IGAE. Madrid.
- HARBERGER, A. (1.972). Evaluación de proyectos. Versión en español por el Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1.973.

- HAUSMAN J. (1.981): "How taxes affect economic behavior", en H. Aaron y J. Pechman (eds). The Brookings Institution (Washington D.C.).
- y RUUD P. (1.984): "Family labor supply with taxes", *American Economic Review*, vol. 74.
- (1.985): "Taxes and Labor supply", en Auerbach A. y Feldstein M.J. (eds). *Handbook of Public Economic*, vol. I.
- HERVÁS, E. (1.980): Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Instituto Nacional de Prospectiva.
- IGAE (1.989). Guía operativa. Control financiero de programas.
- (1.991). Memoria del ejercicio 1.990.
- (1.993). Memoria del ejercicio 1.991.
- (1.993). Memoria del ejercicio 1.992.
- (1.994). Memoria del ejercicio 1.993.
- (1.995). Memoria del ejercicio 1.994.
- (1.996a). Memoria de actividades del ejercicio 1.995.
- (1.996b). Disposiciones dictadas por la IGAE en 1.995.
- (1.996c). Principales indicadores de la actividad económica y financiera del Estado. Resumen informativo mensual.
- (1.996d). Manual de Auditoría Operativa.
- (1.997a). Normas de Auditoría del Sector Público.
- (1.997b). El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público. Guía, fundamentos técnicos y aplicación Cprox.
- JASAY, A. *El Estado. La lógica del poder político*. Edición original, 1.985. Edición en español, 1.993. Alianza Universidad.
- JIMÉNEZ NIETO, J.I. (1.982): "Origen del Presupuesto por Programas: Una conmemoración". *Revista de Administración Pública*, nº 97. Enero-Abril. Centro de Estudios Constitucionales. pp. 113-139.
- JIMÉNEZ, P. (1.998): "El órgano de control externo de los Estados Unidos y sus relaciones con el Parlamento". *Crónica 1.996-1.997*, pp. 253-283. Asociación de Letrados y Auditores
- JOHNSON, G.E. y LAYARD, R. (1.986), 'The natural rate of unemployment . Explanation and policy' en Ashenfelter, O. y Layard R. (eds), *Handbook of Labor Economics*, North Holland, Amsterdam, pp. 921-999.
- JONES, G. W. (1.993): "La modernización administrativa en el Reino Unido: Una perspectiva general". *Política y Sociedad*, nº 13, pp. 35-49.
- KARRAS, G. (1.996): "The optimal government size: Further international evidence on the productivity of government services". *Economic inquiry*, vol. XXXIV, Abril de 1.996, pp. 193-203.
- KELLS, H. R. (1.991): "The inadequacy of performance indicators for higher education: The need for a more comprehensive and development construct". *Higher Education Management*, vol. 2, nº 3, pp.258-270.
- KREPS D. Y R. WILSON (1.982): "Reputation and imperfect information". *Journal of Economic Theory*, vol. 29, págs. 253-279.
- LASHERAS MERINO, M.A. y RUIZ-HUERTA CARBONELL, L.: "Algunas consideraciones sobre la dimensión y la eficacia del Sector Público en España". *Revista Economistas*, nº 52, pp. 188-191.
- LAU, L.J. y YOTOPOULUS, P.A. (1.971): "A test for relative efficiency and application to Indian agriculture", *American Economic Review*, vol. LXI, nº 1, marzo, pp. 94-109.

- LEGUINA, C. (1.995): El recurso del artículo 41.2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su tramitación ante los órganos de la Jurisdicción contable". Segundo Seminario sobre enjuiciamiento contable organizado por el Tribunal de Cuentas. Madrid, 7 y 8 de Noviembre de 1.994. Publicado en Tribunal de Cuentas. Seminarios 1.994-1.995. Asociación de Letrados y Auditores y servicio de publicaciones del Tribunal. Madrid, 1.996, pp. 187-199.
- LEIBENSTEIN, H. (1.966): "Allocative efficiency vs. X-efficiency". *American Economic Review*. pp. 392-415.
- LIN, S. (1.994a): "Government spending and economic growth"; *Applied Economics*, 26, págs. 83-94.
- (1.994b): "Allocation of government spending and economic growth". *Economics notes by Monte dei Paschi di Siena*, vol. 23, 1, págs. 130-141.
- LINDBECK, A. (1.985). "Redistribution policy and the expansion of the public sector", *Journal of Public Economic*, 28, pp. 309-328.
- LÓPEZ CASASNOVAS, G. (1.994): "Recensiones sobre la eficiencia del sector público en España". *Revista de Economía Aplicada*, nº 6, vol. II, pp. 181-189.
- (1.995): "Instrumentos al servicio de la gestión pública". V Congreso Nacional de Economía. Las Palmas de Gran Canaria, 5,6 y 7 de Diciembre de 1.995. Vol. 7, pp. 59-75.
- LÓPEZ LÓPEZ, Mª T. y PABLOS ESCOBAR, L. (1.990). "Algunos datos de la reciente evolución de los ingresos y gastos públicos en España". En *La hacienda Pública en la democracia*. Ed. Ariel Económica. Barcelona 1.990. Pp. 321-346.
- y UTRILLA DE LA HOZ, A. *Introducción al Sector Público español*. Ed. Civitas. Madrid, 1.992. Pp. 69-84.
- LOSADA, c. (1.997): "Procesos de modernización de las Administraciones Públicas. Contenidos y estrategias de reforma". *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 7-8, Septiembre 1.996/Abril 1.997, pp. 95-101.
- LOZANO, C. (1.988): *Justicia tributaria*. Ed. Tecnos. Biblioteca de textos legales. Madrid, 1.988.
- LOZANO, J. (1.996). *Configuración e independencia de los Órganos de Control Externo: Un análisis comparado*. Ed. Civitas. Madrid, 1.996.
- MAGUIRE, M. (1.993): "Pay flexibility in the public sector. An overview" en *Pay flexibility in the sector public*, pp. 9-17. *Public Management Studies*. OCDE.
- MALAVÉ, Mª. V. (1.998): "El control externo del gasto público en España". *Crónica* 1.996-1.997, pp.109-121. Asociación de Letrados y Auditores.
- MALLADO, J.A. (1.990): *LA MEDIDA DE LA EFICACIA Y DE LA EFICIENCIA DEL GASTO PÚBLICO: UNA APLICACIÓN EMPÍRICA*. Tesis doctoral. Universidad de Sevilla. Mimeo.
- MÁÑEZ, G. (1.995): "El control como elemento de racionalización en los procesos de asignación y gestión de recursos". *Cuadernos de Actualidad* 4/1.995. Instituto de Estudios Fiscales, pp. 135-142.
- (1.996): "El modelo de control interno de la actividad económico-financiera del Sector Público estatal español: Características y fundamento". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 18/1.996. pp. 27-36.
- MARSDEN, K. (1.983): *Links between taxes and economic growth: Some empirical evidence*. World Bank Staff Working Paper 605, Washington D.C. 1.983.
- MARTÍN, J; PUERTO LÓPEZ DEL AMO, Mª; y GARIJO, A. (1.993): "El modelo de incentivos para directivos sanitarios públicos". *Presupuesto y Gasto*. Público. Nº 10. pp. 69-88.
- MARTÍN GÓMEZ, A. (1.982): "La necesidad de la contabilidad para un gestión pública eficaz. El Nuevo Plan General de Contabilidad Pública". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 14, pp. 51-59.

- MARTÍNEZ, G. (1.996): "Los principios de eficacia, eficiencia y economía en la gestión pública". *Palau. Revista Valenciana de Hacienda Pública*. Septiembre/Diciembre de 1.996, págs. 247-262.
- MARTÍNEZ BARGUEÑO, M. (1.995): "La reforma de la relación de empleo público en Italia". *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 2.
- MARTÍNEZ MARTÍ, G. (1.998): "La motivación del personal y su repercusión en la calidad del trabajo de auditoría". *Auditoría Pública*, nº 15, octubre, pp. 42-47.
- MEEUSEN, W. y J. VAN DEN BROECK (1.977): "Efficiency Estimation from Cobb-Douglas Production Functions with Composed Errors", en *International Economic Review*, vol. 2, pp. 435-444.
- MENDOZA, X. (1.993): "Management público e indicadores de gestión: Una perspectiva organizativa". *Revista de Economía Vasca*, nº 26, pp. 44-65.
- METCALFE, L. y RICHARDS, S. (1.989): La modernización de la gestión pública. Instituto Nacional de Administración Pública. Edición original de 1.987.
- MIGUE, J.L. y BELANGER, G.: (1.974): "Toward a general theory of managerial discution". *Public Choice*, nº 17, pp. 27-43.
- MINISTERIO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (1.990). Reflexiones para la modernización de la Administración del Estado. Madrid, 1.990. Instituto Nacional de Administración Pública.
- MONNIER E. (1.992). *Evaluación de la acción de los poderes públicos*. Edición original, 1.992. Edición en español 1.995. Instituto de Estudios Fiscales.
- MONTAÑO, I. (1.984): La nueva Contabilidad Pública. Ed. Pirámide. Madrid.
- MONTESINOS, V. (1.996): "La introducción del criterio del devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 20/1.996, pp. 61-76.
- MUSGRAVE, R.A. (1.980): Hacienda Pública Teórica y aplicada. IEF. Madrid.
- "Leviathan Coment - Or Does Free?" en Helen F. Ladd y Nicolaus Tideman, eds. *Tax and expenditure Limitations*, Washington, D.C.; The Urban Institute, 1.981, reimpressed en Richard A. Musgrave, *Public Finance in a Democratic Society*, vol. II: Wheatsheaf, 1.986.
- NAVARRO, A. (1.997): EL CONTROL ECONÓMICO DE LA GESTIÓN MUNICIPAL: UN MODELO BASADO EN INDICADORES. Trabajo presentado al II Premi D'Investigació Mestre Racional de la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana. Mimeo.
- (1.998): "El control económico de la Administración Municipal: Propuesta de un modelo basado en indicadores. Comunicación presentada en la I Jornada de Investigación Universitaria sobre el Sector Público. Cámara de Cuentas de Andalucía. Sevilla 15 y 16 de Abril.
- NIETO DE ALBA, U. (1.999): "Control del Sector Público: Perspectivas de futuro". *Revista Española de Control Externo*. Vol. I, Enero 1.999, nº 1, págs. 5-33.
- NISKANEN, W. (1.968): Bureaucracy and representative government. Chicago y New York: Aldine Atherton.
- NUNAMAKER, T.R. (1.985): "Using Data Envelopment Analysis to DEA-The Mathematical Programming Approach in Frontier Analysis", en *Journal of Econometrics*, vol. 46, pp. 7-38.
- OCDE (OECD)(1.989): Economic Outlook, nº 46, Junio.
- (1.993), nº 54. Diciembre.
- (1.993). Estudios económicos de la OCDE. España. Editado por Mundiprensa. Madrid. 1.993.
- (1.994), nº 55. Junio.
- (1.995), nº 57. Junio.



- (1.997): Performance pay schemes for public sector managers. An evaluation of the impacts. Public Management Occasional Papers. Nº 15.
- OLSON, M (1.965). The logic of collective action. Cambridge: Harvard University Press.
- ORTIGUEIRA, M. (1.984): *La corporación cibernética*. Publicaciones del Colegio Universitario de La Rábida. Granada.
- (1.987): ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. TEORÍA BÁSICA DE LAS AUDITORÍAS DE GESTIÓN. Publicaciones del Cur. Granada.
- ORTÚN, V. (1.995): "Gestión Pública: Conceptos y métodos". *Revista Asturiana de Economía*, nº 4, pp. 179-193.
- OSBORNE D. y T. GAEBLER. *La reinención del Gobierno. La influencia del espíritu empresarial en el sector público*. Edición original 1.992. Edición en español 1.994. Paidós Ibérica S.A. (ed). Barcelona.
- PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1.997): "El proceso de planificación y control y el sistema de información para la gestión (En el marco de Nuevo Modelo de Gestión Pública)". *Cuadernos Aragoneses de Economía*, nº 7 (1), pp. 51-67.
- PASCUAL, A. ATIENZA, M<sup>a</sup> T. y BLANCO, J. (1.986): Manual de Contabilidad de Organismos autónomos. Monografía nº 43, IEF. Madrid.
- PAZOS, M. (1.995): "La evaluación de programas en la Administración Pública Española: El estado de la cuestión". *Papeles de trabajo del IEF*, nº 16/1.995. Instituto de Estudios Fiscales.
- PEACOCK, A. (1.992): *Elección pública. Una perspectiva histórica*. Edición original 1.992. Edición en español 1.995. Alianza editorial (ed). Madrid.
- PEDRAJA, F., SALINAS, J. y P. SMITH (1.994): "La Restricción de las Ponderaciones en el Análisis Envoltante de Datos: Una Fórmula para mejorar la Evaluación de la Eficiencia". *Investigaciones Económicas (Segunda época)*. 1994, Vol. XVIII, pp. 365-380.
- PEDRAJA, F. y SALINAS, J. (1.995): "La eficiencia de la Administración de Justicia en España: Evaluación mediante la técnica de envoltante de datos". V Congreso Nacional de Economía. Las Palmas de Gran Canaria, 5, 6 y 7 de Diciembre de 1.995. Vol. 7, pp. 77-115.
- (1.995): "La eficiencia en la Administración de Justicia". *Revista de Economía Aplicada*. Vol. III, Otoño de 1.995, pp. 163-195.
- PELTZMAN, S. (1.976): "Toward a more general theory of regulation", *Journal of Law and Economics*, 2 (9), págs. 209-287.
- PERELMAN, S. (1.986): "Frontieres d'efficacité et performance technique des chemis de fer". *Annals of public and cooperative economics*, nº 4, pp. 445-458.
- PEREZ ROYO, F. (1.982). "Delimitaciones de funciones del Tribunal de Cuentas", *En El Tribunal de Cuentas en España*. IEF.
- (1.996): Derecho financiero y tributario. Civitas (Ed.). Madrid 1.996.
- PESTIEAU, P. y TULKENS, H. (1.990): "Assessing the performance of public sector activities: Some recent evidence from the productive efficiency viewpoint". Louvainla-Neuve. UCL (CORE DP-9060).
- PINA, V. y L. TORRES (1. 996): "La eficiencia de los hospitales públicos. El método DEA" en *Auditoría Pública. Revista de los Organos Autonómicos de Control Externo*, nº 4, enero, pp. 41-49.
- PINA, V. (1.997): "Experiencias internacionales en la aplicación del principio del devengo". *Pre-supuesto y Gasto*. nº 20, pp. 77-94.

- PLIATZKY, L. (1.994): "¿Puede ser eficiente el sector público? *Hacienda Pública Española*, nº 129, pp. 187-192.
- POMMEREHNE, W.W. y SCHNAIDER, F (1.978): "Does government in a representative democracy follow a majority of voters preferences?: An empirical estimation". en Haseman, R. (Ed.) *Public finance and public employment*. pp. 309-326. Detroit, Michigan. Wayne State University Press.
- POU, J. (1.985): "La reforma de la Contabilidad Pública: De una Contabilidad Administrativa a una Contabilidad de Gestión". En *La economía y las Administraciones Territoriales.. Consejo General de Colegios de Economistas de España*. Madrid. pp. 161-180.
- PREISS, B. (1.993): "From centralised to decentralised pay bargaining in the public sector: Lessons from the Australian experience". En *PAY FLEXIBILITY IN THE PUBLIC SECTOR*. Puma. OECD.,pp. 125-146.
- PREMCHAND, A. (1.983): *Government budgeting & expenditure controls. Theory & practice*. Ed. International Monetary Fund, Washington, 1.983.
- PRIOR, D.; VERGES, J; y VILARDELL, I. (1.993): *LA EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA EN LOS SECTORES PRIVADO Y PÚBLICO*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- PUERTA, J.J. (1.994): "La política presupuestaria en 1.995". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 14/1.994. Instituto de Estudios Fiscales.
- (1.995): "Elaboración de los Preupuestos Generales del Estado para 1.996. La revisión de programas como estrategia de reducción del gasto". *Cuadernos de Actualidad*, nº 4/1.995. Instituto de Estudios Fiscales. pp. 146-155.
- (1.996). "La evaluación como instrumento de racionalización en los procesos de asignación de recursos". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 18/1.996, pp. 19-25.
- PYHRR, P.A. (1.970): "Zero Base Budgeting". *Harvard Business Review*, November/December. págs. 11-121.
- (1.980): *Presupuesto en Base Cero*. Edición original en inglés, 1.973. 2ª edición en español. Limusa S.A. (ed). México, 1.980.
- RAMÍ, A. (1.996): "Las tecnologías de la información y las comunicaciones aplicadas a la función de control". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 18/1.996. pp. 127-133.
- RAYMOND, J.L. (1.989): "Productividad de los factores y expansión del sector público en España". *Papeles de Economía Española*, nº 41. Pp. 159-170.
- y GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. (1.988): "Déficit, impuestos y crecimiento del gasto publico". *Papeles de Economía Española*, nº 37, 1.988, pp. 125-149.
- RICHDMOND, J. (1.974): "Estimating the efficiency of production", *International Economic Review*, vol. 15, nº 2, junio, pp. 515-521.
- RODRÍGUEZ, A. (1.993): "Los fundamentos constitucionales del control interno de la actividad financiera del Estado". X Jornadas de control interno en el Sector Público. Ed. IGAE, Madrid, 1.993.
- RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, R. Y FUENTES MARTÍN, M. Del. C. (1.994): "El control de gestión como instrumento de optimización de la función pública". *Anales de Estudios Económicos y Empresariales*, nº 9, pp. 121-142.
- RODRÍGUEZ, E. (1.996): "Las reformas del marco normativo presupuestario". *Presupuesto y Gasto Público* nº 19/1.996, pp.59-70.

- ROIG ALONSO, M. (1.998): "La presupuestación pública por resultados: valoración económica de experiencias internacionales". *Revista Valenciana D'Estudis Autonomics*. Nº 21, Extraordinario XXIII Reunión de Estudios Regionales, pp. 147-181.
- ROSIÑOL, C. (1.994). La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas. Editado por Civitas. Madrid, 1.994.
- RUÍZ, M<sup>a</sup>. T. (1.998): "Estudio histórico-constitucional del Tribunal de Cuentas". *Crónica 1.996-1.997* pp. 137-163. Asociación de Letrados y Auditores
- SALA, P. y FERNANDEZ PIRLA, J. M<sup>o</sup> (1.987): El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy. Servicio de publicaciones del Tribunal de Cuentas, Madrid, 1.987.
- SALINAS, J. (1.995): "Racionalidad económica y derecho presupuestario". *Hacienda Pública Española*, nº 132/1.995. pp. 245-252. Instituto de Estudios Fiscales.
- SANCHEZ REVENGA, J. (1.989): La implantación del presupuesto por programas en la Administración pública española. Tesis doctoral, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Complutense de Madrid.
- (1.994): "Algunas consideraciones sobre el gasto público y sus sistemas de gestión". *Hacienda Pública Española*, monografías, pp. 113-132.
- (1.996): "El control de la actividad financiera del sistema de la Seguridad Social en España: Organización, situación actual, perspectivas". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 18/1.996. pp. 4969.
- SANSEGUNDO, (1.991): Grupo de trabajo: "La auditoría operativa y las 3Es: Economía, eficiencia y eficacia". IV Jornadas Técnicas de Auditoría. REA/Colegio de Economistas Vasco.
- SCHAGER, N-H. (1.993): "An overview and evaluation of flexible pay policies in the Swedish public sector" en *Pay flexibility in the sector public*, pp. 113-124. Public Management Studies. OCDE.
- SCHMIDT, P. (1.976): "On the statistical estimation of parametric frontier production functions", *The Review of Economics and Statistics*, vol. LVIII, nº 2, mayo, pp. 238-239.
- SCHUMPETER, J.A. (1.942 [1.971]) Capitalismo, Socialismo y Democracia. Madrid, Ed. Aguilar.
- SEAGE, J. (1.996): "Diez medidas para un programa de reforma de la Administración Pública". *Nueva Revista*, nº 43, Enero-Febrero; pp. 87-99.
- (1.997): "La reforma de las administraciones públicas en España tras la Constitución de 1.978". *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 7-8, Septiembre 1.996/Abril 1.997, pp. 73-86.
- SESMA, B. (1.996): "Tribunal de Cuentas de las Comunidades europeas y Tribunal de Cuentas español: Diferencias y relaciones". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 18/1.996, pp. 87-111.
- SEXTON, T., R. SILKMAN y A. HOGAN (1.986): "Data Envelopment Analysis: Critique and Extensions", en R. Silkman (ed.) *Measuring Efficiency: An Assessment of Data Envelopment Analysis*. New Directions for Program Evaluation, nº 32. San Francisco: Jessey-Bass Publishers.
- SIMON, H. (1.959): *Administrative behavior: a study of decision-making processes in administrative organization*. New York, McMillan.
- SCHMIDT, P. (1.976): "On the stadistical estimation of parametric frontier production functions" *The Review of Economics and Statistics*, vol. LVIII, nº2, mayo, pp. 238-239.
- SMITH, P. y D.J. MAYSTON (1.987): "Measuring Efficiency in the Public Sector", en *Omega. International Journal of Management Science*, vol. 15, nº 3, pp. 181-189.
- SOLA, M.F. (1.995): "La avocación de expedientes admnistrativos de responsabilidad contable". Segundo Seminario sobre enjuiciamiento contable organizado por el Tribunal de Cuentas.

- Madrid, 7 y 8 de Noviembre de 1.994. Publicado en Tribunal de Cuentas. Seminarios 1.994-1.995. Asociación de Letrados y Auditores y servicio de publicaciones del Tribunal. Madrid, 1.996, pp. 202-236.
- STIGLER, G. J. (1.971): "The theory of economic regulation". *The Bell Journal of Economics and management Science*, 2, pp. 3-21.
- STIGLITZ, J.E. (1.986). *La economía del sector público*. Editado por Antoni Bosch. Barcelona, 1.995.
- et al. (1.993). *El papel económico del Estado*. Editado por Arnold Heertje. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- STOWE, A. (1.992): "Auditing performance measurement reporting" *Government Accountants Journal*, winter, pp. 32-36.
- SUÁREZ SUÁREZ, A. (1.986). *El control o fiscalización del Sector Público*. Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas. Madrid.
- SUBIRATS, J. (1.993): "Análisis de políticas públicas y gestión pública: Promesas y riesgos de una vida en común". *Ekonomiaz. Revista de Economía Vasca*, nº 26, pp. 144-149.
- TARCHYS, D. (1.990): "De la expansión a la limitación: Evoluciones recientes en materia presupuestaria". En *La influencia de la Hacienda Pública en el quehacer político (VV.AA)*. Págs. 409-427. Hans M. van de Kar y Barbara L. Wolfe (Eds.). Publicado en España por el Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1.990.
- TERMES R. et al. (1.996). *Libro Blanco sobre el papel del Estado en la Economía Española*. Instituto de Estudios Superiores de Empresa. Madrid, 1.996.
- TOCQUEVILLE, A. (1.835 y 1.840). *De la démocratie en Amérique*. Edición en español, *La democracia en América*. 1.985. Orbis S.A. (Ed.).
- TORRES, J. (1.995): "La fiscalización de los programas presupuestarios de las Administraciones Públicas", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 15/1.995. pp. 93-103. Instituto de Estudios Fiscales.
- TRIAS R. y J. RAGA (1.990): "Hacienda Pública y gobierno en una democracia nueva: Oportunidades y problemas". En *La influencia de la Hacienda Pública en el quehacer político*
- TRIBUNA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (1.998): *Anteproyecto de Ley reguladora del Estatuto Básico de la Función Pública*, pp. 2-16. Editado por la Federación Sindical de la Administración Pública de CC.OO. Febrero de 1.998.
- TYLER, R.W. (1.950): *Basic principles of curriculum and instruction*, Chicago, Chicago University Press.
- VACAS, L. (1.994): "La pieza separada como actuación previa a la exigencia de responsabilidad contable en vía jurisdiccional: Aspectos subjetivos y objetivos". Primer Seminario sobre enjuiciamiento contable organizado por el Tribunal de Cuentas. Madrid, 7 y 8 de Noviembre de 1.994. Publicado en Tribunal de Cuentas. Seminarios 1.994-1.995. Asociación de Letrados y Auditores y servicio de publicaciones del Tribunal. Madrid, 1.996. pp. 8-42.
- VANDEN EECKAUT, et al. (1.993): "Cost efficiency in Belgian municipalities". En *The measurement of productive efficiency. Techniques and applications*. Editado por Fried, H.O., Lovell, C. y Schmidt, S. Oxford University Press, New York, pp. 300-334.
- VALLE, V. (1.989): "La eficacia del gasto público y las necesidades de la economía española". *Papeles de Economía Española*, nº 41, 1.989. pp. 146-158.
- y GARCÍA, J. (1.994 a): "La imparable expansión del sector público en España". *Cuadernos de Información Económica*, nº 90, Septiembre de 1.994. pp. 40-49.

- VEDUNG, E. (1.997). Evaluación de políticas públicas y programas. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Instituto Nacional de Servicios Sociales. Madrid.
- VELARDE, J. (1.996a): "El control externo del gasto público". *Presupuesto y Gasto Público*. Nº 18/1.996, pp. 37-47.
- (1.996b): "El Tribunal de Cuentas y el control del gasto", *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, nº 73. Curso académico 1.995-96. pp. 361-381.
- (1.997): "El control del gasto público español y un giro en el Tribunal de Cuentas. Lección pronunciada con ocasión del acto solemne de investidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de Sevilla.
- VIÑUELA, J. (1.993): "El control y seguimiento de objetivos y su integración en la asignación de recursos. Balance de una experiencia". X Jornadas de control interno del Sector Público. Ed. IGAE, Madrid, 1.993.
- VV.AA. (1.978): "El control del gasto público. III Jornadas sobre el control de la actividad financiera de la Administración Pública. Madrid. IEF.
- VV.AA. (1.991): "El gasto público en los países de la comunidad europea. Monográfico de la Revista *Presupuesto y Gasto Público*, nº 3, 1.991. Instituto de Estudios Fiscales.
- VV.AA. (1.996): "El Sector Público de la democracia española. Números monográficos de la Revista *Papeles de Economía Española*, nºs 68 y 69. Obra Social de la CECA, 1.996.
- WEITZMAN M.J. (1.980): "Efficient incentives contracts". *Quarterly Journal of Economics*, vol. 114, nº 4, Junio.
- WOLF, C. (Jr.) (1.988 [1.995]). *Mercados o gobiernos. Elegir entre alternativas imperfectas*. Edición original, 1.988. Edición en español a cargo del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.995.
- WRIGHT, V.(1.996): "Redefiniendo el Estado: Las implicaciones para la Administración Pública". *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*. Nº 7-8. Septiembre/Abril de 1.997, pp. 27-44.
- ZAPICO, E. (1.988): "La modernización del gasto público", *Papeles de Economía Española*, nº 37, pp. 465-481. Confederación de Cajas de Ahorro Españolas.
- (1.993): "Del Presupuesto por Programas al Management Estratégico del gasto público: Nuevo papel del Ministerio de Hacienda". *Revista de Economía Vasca*, nº 26, pp. 66-93.
- (1.996): "Presupuesto por programas versus incrementalismo presupuestario ¿un falso dilema?". *Papeles de Economía Española*, nº 69, pp. 93-107. Confederación de Cajas de Ahorro Españolas.
- y MAYNE, J. (1.995): "Nuevas perspectivas para el control de gestión y medición de resultados". *Gestión y análisis de políticas públicas*. Mayo/Agosto de 1.995, nº 3, pp. 43-53. Instituto Nacional de Administración Pública.



*Este libro se terminó de imprimir  
el día 17 de septiembre en el que se conmemora  
la impresión de las llagas en las manos y  
en el costado del mínimo  
y dulce Francisco de Asís.*



SECRETARIADO DE PUBLICACIONES  
DE LA UNIVERSIDAD DE SEVILLA



SECRETARIADO DE  
PUBLICACIONES  
DE LA UNIVERSIDAD DE  
CÁDIZ

ISBN 84-7786-702-X



9 788477 867029